

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA REVIZIJSKIH POROČIL NA PODROČJU POSLOVANJA
JAVNIH ZAVODOV V SLOVENIJI**

Ljubljana, avgust 2016

MELITA MATOZ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Melita Matoz, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza revizijskih poročil na področju poslovanja javnih zavodov v Sloveniji, 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 plagiatstvo – 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 plagiatstvo 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 30. 8. 2016

Podpis študentke:

KAZALO

UVOD	1
1 JAVNI ZAVOD	5
1.1 Pravna opredelitev javnega zavoda	6
1.2 Upravljanje javnega zavoda	7
1.3 Premoženje javnih zavodov	9
1.4 Financiranje javnih zavodov	10
1.5 Dejavnost javne službe in tržna dejavnost javnega zavoda.....	11
1.6 Pravna ureditev plač zaposlenih in oddaje javnih naročil v javnih zavodih	14
1.6.1 Plače zaposlenih v javnih zavodih	14
1.6.2 Javno naročanje.....	17
1.7 Bistveni poudarki in posebnosti računovodstva javnih zavodov	23
1.7.1 Zakonska izhodišča.....	23
1.7.2 Pripoznavanje prihodkov in odhodkov	24
1.7.3 Ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih javnega zavoda	25
1.7.4 Posebnosti izkazovanja sredstev in obveznosti do njihovih virov.....	27
1.7.5 Obračun amortizacije oziroma popravka vrednosti	28
1.7.6 Priprava računovodskih izkazov in poslovnega poročila	28
1.8 Finančni viri in rezultati poslovanja javnih zavodov v letu 2015	29
1.9 Nadzor nad poslovanjem javnih zavodov	33
2 REVIDIRANJE POSLOVANJA JAVNIH ZAVODOV	35
2.1 Opredelitev revidiranja.....	35
2.2 Osnovna načela in standardi revidiranja javnega sektorja	37
2.3 Računsko sodišče Republike Slovenije.....	38
2.3.1 Položaj računskega sodišča kot državnega organa	38
2.3.2 Pravne in strokovne podlage za revidiranje	39
2.3.3 Pristojnosti računskega sodišča	40
2.3.4 Akti računskega sodišča.....	42
2.4 Postopek revidiranja javnih zavodov	43
2.4.1 Opredelitev revizijskega postopka.....	43
2.4.2 Načrtovanje revizije	44
2.4.2.1 Opredelitev načrtovanja revizije	44
2.4.2.2 Spoznavanje poslovanja revidiranca in kontrolnega okolja.....	47
2.4.2.3 Spoznavanje računovodskega procesa	48
2.4.2.4 Predhodni analitični postopki.....	49
2.4.2.5 Določitev pomembnosti	50
2.4.2.6 Načrtovanje revizijske strategije	51
2.4.2.7 Načrtovanje revizijskih preizkusov.....	53
2.4.3 Pridobivanje revizijskih dokazov.....	54
2.4.4 Poročanje	55
2.4.5 Porevizijski postopek.....	56

3 ANALIZA REVIZIJSKIH POROČIL O POSLOVANJU JAVNIH ZAVODOV V SLOVENIJI	57
3.1 Metodologija	58
3.2 Raziskovalna vprašanja	58
3.3 Vzorec	58
3.4 Predstavitev rezultatov analize	60
3.5 Diskusija.....	62
3.5.1 Uvodna pojasnila	62
3.5.2 Najpogostejše napake v računovodskih izkazih javnih zavodov	63
3.5.3 Najpogostejše nepravilnosti na področju poslovanja javnih zavodov	68
3.5.3.1 Nepravilnosti pri zaposlovanju in plačah.....	68
3.5.3.2 Nepravilnosti pri javnem naročanju	74
3.5.3.3 Druge nepravilnosti v zvezi s poslovanjem javnih zavodov	75
3.6 Analiza razlogov za nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov in oblikovanje predlogov za izboljšanje stanja	76
SKLEP.....	81
LITERATURA IN VIRI.....	85

PRILOGE

KAZALO TABEL

Tabela 1: Število javnih zavodov na dan 31. 12. 2015 in skupno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v letu 2015	30
Tabela 2: Celotni prihodki, celotni odhodki, davek od dohodka pravnih oseb in neto poslovni izid javnih zavodov za leto 2015 v evrih.....	32
Tabela 3: Celotni prihodki in prihodki po vrstah dejavnosti v javnih zavodih za leto 2015 v evrih.....	33
Tabela 4: Število javnih zavodov v podskupinah od 3.1. do vključno 3.5. na dan 31. 12. 2015 in število že revidiranih javnih zavodov po posameznih podskupinah	59
Tabela 5: Število izdanih revizijskih poročil v letih od 2002 do vključno 2015 glede na predmet revizije javnega zavoda.....	59
Tabela 6: Izrečena mnenja o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja javnih zavodov v revizijskih poročilih, ki so bila izdana v letih od 2002 do vključno 2015.....	61
Tabela 7: Število javnih zavodov, ki posameznih sestavnih delov plače javnih uslužbencev niso določili in obračunali v skladu s predpisi	73

KAZALO SLIK

Slika 1: Struktura finančnih virov vseh javnih zavodov skupaj in po podskupinah v letu 2015.....	31
Slika 2: Struktura odhodkov poslovanja vseh javnih zavodov skupaj in po podskupinah za leto 2015	32
Slika 3: Število izdanih revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov po letih.....	60

UVOD

Trg običajno zagotavlja optimalno razporeditev dobrin v družbi. Nekaterih dobrin pa ni mogoče zagotavljati samo s proizvodnjo na trgu, ker je njihova tržna cena previsoka za potrošnike z nizko kupno močjo, ali pa stroškov pridobivanja teh dobrin ni mogoče pokriti s tržno ceno. Naloga države je, da zagotovi proizvodnjo in razdelitev tistih dobrin za zadovoljevanje osnovnih skupnih potreb družbe, ki jih zaradi prej navedenih razlogov ne more preskrbeti trg (Commission of the European Communities, 2003, str. 7).

Brezovnik (2008, str. 11 in 27) ugotavlja, da država dejavnosti, s katerimi se družbi zagotavljajo dobrine, ki so pomembne za njen obstoj, socialni, ekonomski ali kulturni razvoj, podvrže pravnemu režimu javne službe. To pomeni, da država posamezno dejavnost v javnem interesu izvzame iz sistema tržnih mehanizmov in s pravnimi normami uredi, kdo naj izvaja dejavnost javne službe ter skrbi za proizvodnjo in razdelitev dobrin med uporabnike, ter kdo naj dobi določeno dobrino in pod kakšnimi pogoji. Trpin (2008, str. 3) meni, da javna služba ni dejanski, ampak normativni pojav, in da nobena dejavnost sama po sebi ni javna služba, ampak to postane takrat, ko država za izvajanje te dejavnosti vzpostavi poseben pravni režim. Z večanjem sistema javnih služb država prispeva k socialni enakosti, ker dostop do dobrin javnih služb ni odvisen od kupne moči potrošnika, ampak od pogojev, ki jih država določi v svojih socialnih ciljih (Trpin, 2005, str. 2).

Javna služba torej pomeni pravno urejeno opravljanje dejavnosti, prek katere država ali lokalna skupnost zagotavlja dobrine v javnem interesu, pri čemer njen osnovni namen ni ustvarjanje dobička. Ureditev javne službe mora imeti neposredno podlago v zakonu ali odloku lokalne skupnosti (Tičar, 2005, str. 521). Dobrine, ki so proizvedene v javnem interesu, na podlagi odločitve države oziroma lokalne skupnosti, imajo značaj javnih dobrin (Pečarič & Bugarič, 2011, str. 19). Na podlagi političnih razmer, mednarodnih in evropskih ciljev država oziroma lokalna skupnost opredeli, katere dejavnosti oziroma javne dobrine, kot so zdravstvo, šolstvo, socialno varstvo, energetika in druge, ne morejo biti predmet trga in tržnih zakonitosti, ker morajo biti praviloma pod enakimi pogoji zagotovljene vsem uporabnikom. Država oziroma lokalna skupnost za opravljanje teh dejavnosti ustanovi subjekte, ki sredstva za izvajanje javne službe dobijo iz državnega oziroma občinskega proračuna, namenskih javnih skladov ali s plačili uporabnikov javnih dobrin (Basta Trtnik, 2014, str. 22). Glede na naravo dejavnosti, ki se izvaja kot javna služba, ločimo gospodarske in negospodarske dejavnosti (Brezovnik, 2008, str. 27; Korpič Horvat, 2007, str. 5).

V Republiki Sloveniji ni enotnega pravnega akta, ki bi urejal področje javnih služb. Način in oblike izvajanja gospodarskih javnih služb ureja Zakon o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS, št. 32/93, 30/98-ZZLPP0, 127/06-ZJZP, 38/10-ZUKN in 57/11-ORZGJS40, v nadaljevanju ZGJS), vendar je treba upoštevati tudi določila Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/11-UPB4, 14/13-popr., 101/13, 55/15-ZFisP, 96/15-ZIPRS1617, v nadaljevanju

ZJF), Zakona o javno-zasebnem partnerstvu in Zakona o javnih agencijah. Izvajanje negospodarskih javnih služb urejajo Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00-ZPDZC in 127/06-ZJZP, v nadaljevanju ZZ) in področni zakoni za posamezne dejavnosti, kot so na primer Zakon o zdravstveni dejavnosti, Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja in Zakon o socialnem varstvu (Ur. l. RS, št. 3/07-UPB2, 23/07-popr., 41/07-popr., 61/10-ZSVarPre, 62/10- ZUPJS, 57/12, v nadaljevanju ZSV).

Po ZGJS se z gospodarskimi javnimi službami zagotavljajo materialne javne dobrine, kot so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavljajo država in lokalne skupnosti zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu. ZGJS deli gospodarske javne službe na republiške in lokalne ter na obveze in izbirne. Na področju energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter na drugih področjih gospodarske infrastrukture se gospodarske javne službe določijo z zakonom, druge pa se lahko določijo tudi z odloki lokalnih skupnosti. Način opravljanja republiške gospodarske javne službe predpiše Vlada Republike Slovenije (v nadaljevanju vlada) z uredbo, lokalna skupnost pa z odlokom. Država in lokalne skupnosti zagotavljajo izvajanje gospodarskih javnih služb v pravnoorganizacijskih oblikah, kot so režijski obrat, javni gospodarski zavodi in javno podjetje, in z dajanjem koncesij. Ivanjko (2001, str. 131) ugotavlja, da gospodarske javne službe delujejo po načelu pridobivanja dobička, kar pa je podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

Negospodarske javne službe zajemajo opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva in socialnega zavarovanja. Cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak uresničevanje javnega interesa (Korpič Horvat, 2007, str. 6). Dejavnost javne službe je dejavnost, ki je kot taka določena z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta, njeno trajno in nemoteno opravljanje pa zagotavlja v javnem interesu republika, občina ali mesto (ZZ, 22. člen). Javno službo opravlja javni zavod, na podlagi koncesije pa tudi drug zavod, gospodarska družba, društvo, druga organizacija ali posameznik, ki izpolnjuje za opravljanje javne službe predpisane pogoje. Zverova (2003, str. 9) ugotavlja, da so izvajalci javne službe lahko pravne osebe javnega in zasebnega prava katerekoli pravnoorganizacijske oblike, vendar je javni zavod tista statusna oblika, ki ji je dana pravica do izvajanja javne službe neposredno z zakonom in je ustanovljena zato, da izvaja določeno vrsto javne službe. Cilj poslovanja javnega zavoda mora biti zagotoviti uporabnikom primerno kvaliteto in obseg storitev. Javni zavod mora sredstva, ki jih za njegov obstoj in delovanje zagotovi država ali občina, upravljati zakonito in smotrno (Musar Mišeljić, 2014, str. 48).

Uporabniki javnih sredstev morajo poročati, ali so sredstva davkoplačevalcev porabili v skladu s predpisi, ali so s sredstvi ravnali smotrno in ali so s svojim poslovanjem dosegli cilje in rezultate. Parlament in davkoplačevalci želijo od neodvisnega organa dobiti strokovno poročilo, da so poročila uporabnikov javnih sredstev o njihovem poslovanju verodostojna.

Pomembno vlogo pri preverjanju poslovanja uporabnikov javnih sredstev ima vrhovna revizijska institucija (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 212).

Ustava 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 in 47/13-UZ90,97,99, v nadaljevanju ustava RS) je v 150. členu določila Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju računsko sodišče) kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Ureditev in pristojnosti računskega sodišča določa Zakon o računskem sodišču (Ur. l. RS, št. 11/01 in 109/12, v nadaljevanju ZRacS-1). Po ZRacS-1 lahko računsko sodišče revidira pravilnost in smotrnost poslovanja uporabnika javnih sredstev pa tudi akte o njegovem poslovanju v preteklem letu in akte o njegovem načrtovanem poslovanju. Računsko sodišče mora vsako leto revidirati pravilnost izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države), pravilnost poslovanja Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS) in pravilnost poslovanja Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ). Poleg državnega proračuna in omenjenih dveh zavodov mora računsko sodišče v posameznem letu revidirati tudi pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb – število in sestavo slednjih določi predsednik računskega sodišča v vsakoletnem programu dela (Vidovič, 2007a, str. 6).

Pri negospodarskih javnih službah so pomembni njihovi socialni učinki, saj morajo sistemi izvajanja in financiranja zdravstva, socialne varnosti, vzgoje, izobraževanja, športa, kulture in znanosti vsakemu prebivalcu zagotoviti vsaj minimalno raven teh storitev (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2013b, str. 14). Revidiranje poslovanja javnih zavodov je obvezna, stalna in pomembna naloga računskega sodišča, ker so javni zavodi prevladujoča statusna oblika za izvajanje negospodarskih javnih služb, sredstva za financiranje njihovega obstoja in delovanja pa predstavljajo pomemben javnofinančni izdatek. V register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ki ga vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju UJP), je bilo 31. 12. 2015 vpisanih 1.452 javnih zavodov, od tega jih je več kot 90 % opravljala dejavnosti s področja negospodarskih javnih služb (UJP, b. l.). V konsolidirani bilanci prihodkov in odhodkov državnega proračuna, proračuna občin, pokojninsko-invalidskega ter obveznega zdravstvenega zavarovanja za leto 2014 so izkazani tekoči in investicijski transferi v javne zavode v znesku 3.724.435.830 evrov, ki so predstavljali 22,2 % celotnih odhodkov državnega proračuna, proračunov občin, pokojninsko-invalidskega ter obveznega zdravstvenega zavarovanja (Ministrstvo za finance, b. l.).

Računsko sodišče preverja poslovanje javnih zavodov tako, da izvaja revizije računovodskih izkazov in revizije pravilnosti poslovanja, ki se praviloma nanašajo na celotno poslovanje javnega zavoda, ter revizije smotrnosti (gospodarnost, učinkovitost in uspešnost) poslovanja, ki se praviloma nanašajo na ožji del poslovanja javnega zavod (Krušič, 2006, str. 2–3). Pri

reviziji računovodskih izkazov revizor presoja, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteni predstavitev in ali poslovna poročila vsebujejo informacije, ki jih zahtevajo zakoni in drugi predpisi. Revizor preveri, da v računovodskih izkazih javnega zavoda ni pomembnih napak, ki so posledica evidentiranja in izkazovanja podatkov v računovodskih izkazih v nasprotju z določbami predpisov s področja računovodstva, računovodskimi standardi in načeli. V reviziji pravilnosti poslovanja se presoja, ali javni zavod upošteva usmeritve, zakone in druge predpise, ki urejajo njegovo poslovanje. Z revizijo smotrnosti poslovanja revizor preverja, kako so bila porabljen sredstva, ali so bili doseženi načrtovani cilji in rezultati ter kakšni so dejanski učinki sprejetih usmeritev (Vidovič, 2007b, str. 130–133).

Računsko sodišče opravlja večinoma revizije poslovanja javnih zavodov, katerih cilj je izrek mnenja o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja ali pa samo izrek mnenja o pravilnosti poslovanja. V javnem sektorju se daje vedno večji poudarek dobremu poslovanju, obvladovanju tveganj in uspešnemu upravljanju organizacije. Revizijsko poročilo, ki vključuje pozitivno mnenje, je pomemben pokazatelj uspešnosti dela poslovanja organizacije (Vidovič, 2007b, str. 125). V izdanih revizijskih poročilih o poslovanju javnih zavodov prevladujejo predvsem mnenja s pridržkom in negativna mnenja, zato želim v magistrskem delu odgovoriti na naslednja raziskovalna vprašanja:

- katere so najpogostejše nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov;
- ali so razlogi za odkrite nepravilnosti povezani s pomanjkljivo zakonodajo ali z razlogi na strani odgovornih oseb javnih zavodov;
- kakšne so sankcije v primeru ugotovljenih nepravilnosti.

Namen magistrskega dela je z analizo revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov, v katerih je bilo izrečeno mnenje o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja, ugotoviti najpogostejše nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov, poiskati razloge za odkrite nepravilnosti ter oblikovati predloge za izboljšanje stanja.

Cilji magistrskega dela so:

- predstaviti ureditev javnih zavodov in nekatere posebnosti pri njihovem poslovanju,
- predstaviti računsko sodišče in postopek revidiranja javnih zavodov,
- analizirati revizijska poročila o revidiranju računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov ter prikazati najpogostejše nepravilnosti, ki jih revizorji računskega sodišča ugotavljajo pri poslovanju javnih zavodov na področju vzgoje in izobraževanja, otroškega varstva, znanosti, športa, kulture, zdravstva in socialnega varstva.

Magistrsko delo temelji na teoretičnem in empiričnem metodološkem konceptu. V teoretičnem delu magistrskega dela sem uporabila predvsem metodi deskripcije in

kompilacije. Na podlagi preučitve domače in tuje strokovne literature, ki obravnava spoznanja s področja delovanja javnih zavodov, revidiranja in državne revizije, različnih zakonov, podzakonskih aktov ter teoretičnih izhodišč za izvajanje revizij računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja (revizijski standardi, smernice in revizijski priročnik) sem predstavila poslovanje javnih zavodov, revidiranje, računsko sodišče in postopke revizije. V empiričnem delu magistrskega dela sem uporabila predvsem metodo analize v povezavi z metodama deskripcije in sinteze. Analiza revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov je podlaga za predstavitev nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov ter ugotavljanje razlogov za odkrite nepravilnosti.

Podatke za izdelavo magistrskega dela sem pridobila iz domače in tuje strokovne literature, kot so strokovne knjige, prispevki in članki, ki obravnavajo spoznanja s področja poslovanja javnih zavodov, revidiranja in državne revizije. Pri izdelavi naloge sem uporabila tudi različne zakone, podzakonske akte, interne akte računskega sodišča, teoretična izhodišča za izvajanje revizij računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja (revizijske standarde, smernice in revizijski priročnik) ter letna poročila o delu računskega sodišča. Revizijska poročila o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov, ki so predmet analize, sem pridobila na spletni strani računskega sodišča.

Magistrsko delo je razdeljeno v tri poglavja. Prvo poglavje obravnava pravnostatusno ureditev javnih zavodov in izpostavlja nekatere posebnosti v njihovem poslovanju, financiranju in računovodstvu. Drugo poglavje je namenjeno predstavitvi računskega sodišča kot vrhovne revizijske institucije, pristojne za preverjanje poslovanja uporabnikov javnih sredstev v Republiki Sloveniji. V njem predstavljam podlage za delovanje računskega sodišča, njegove pristojnosti in razlagam postopek revidiranja poslovanja javnih zavodov. Tretje poglavje zajema analizo revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov. Najprej opišem metodologijo in vzorec raziskave. Temu sledi predstavitev rezultatov analize revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov, povzetek najpogostejših nepravilnosti in razlogi za odkrite nepravilnosti. Magistrsko delo zaključim s sklepom, v katerem podajam glavne ugotovitve teoretičnega in empiričnega dela.

1 JAVNI ZAVOD

Na območju Slovenije je javni zavod prevladujoča pravnoorganizacijska oblika, ki jo ustanovi država ali lokalna skupnost za opravljanje dejavnosti javnih služb. V tem poglavju obravnavam najprej razloge za nastanek javnih zavodov, njihov pravni status, upravljavsko in lastniško strukturo ter način financiranja. Sledi predstavitev dejavnosti javnih zavodov, pravne ureditve plač zaposlenih v javnih zavodih in javnega naročanje ter računovodstva javnih zavodov. Na koncu tega poglavja so prikazani nekateri finančni podatki o poslovanju javnih zavodov v letu 2015 in predstavljeni organi, ki izvajajo nadzor nad poslovanjem javnih zavodov.

1.1 Pravna opredelitev javnega zavoda

Javni zavodi so pravne osebe javnega prava, katerih status je urejen z ZZ in s področnimi zakoni zdravstva, šolstva, socialnega varstva, kulture in drugih področij. Bohinc (2005, str. 68) pravi, da so temeljna merila za uvrstitev pravnih oseb med osebe javnega prava: ustanoviteljstvo, javna dejavnost, javno financiranje in ustanovitveni akt, ki je zakon, zakonski predpis ali akt lokalne skupnosti.

Na območju Slovenije so se v petdesetih letih prejšnjega stoletja ustanavljali zavodi za izvajanje dejavnosti javnih služb. Z uvedbo sistema socialističnega samoupravljanja je financiranje in upravljanje javnih služb prešlo z republike in občin na samoupravne interesne skupnosti, zavodi pa so se preoblikovali v organizacije združenega dela posebnega družbenega pomena. Te organizacije združenega dela so upravljale s sredstvi v družbeni lastnini tako kot druge organizacije združenega dela oziroma podjetja (Trpin, 2005, str. 4). Z ustavno spremembo konec leta 1989 so bile ukinjene institucije samoupravnih interesnih skupnosti ter organizacij združenega dela posebnega družbenega pomena. Naloge samoupravnih interesnih skupnosti so bile prenesene na pristojne državne organe in organe lokalnih skupnosti. ZZ je vse družbene dejavnosti preoblikoval v javne službe, organizacije združenega dela, ki so ob njegovi uveljavitvi opravljale družbene dejavnosti posebnega družbenega pomena, pa v pravnoorganizacijsko obliko javni zavod. Družbeno premoženje, ki so ga upravljale te organizacije, je po ZZ postalo lastnina države oziroma lokalnih skupnosti, ki so postale ustanovitelji javnih zavodov (Kamnar, 1999, str. 60; Trpin, 2005, str. 4; Bohinc & Tičar, 2012, str. 74).

ZZ je splošni oziroma sistemski zakon, v katerem je zapisana zakonska ureditev zavodov. Zavod je organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (ZZ, drugi odstavek 1. člena). Ustanovijo jih lahko domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov z zakonom drugače določeno (ZZ, 2. člen). Zavod se lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda ter izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji (ZZ, 7. člen).

Pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda določata zakon in akt o ustanovitvi. Ustanovitelj v aktu o ustanovitvi zavoda med drugim opredeli: dejavnosti zavoda, določbe o organih zavoda, zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda, vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda, način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda, pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu, določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda, medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda ter druge določbe v skladu z

zakonom. Zavod pridobi pravno sposobnost z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register (ZZ, 8. člen). Organizacija zavoda se določi s statutom oziroma pravili zavoda (ZZ, 47. člen).

Zavod lahko opravlja eno ali več dejavnosti, ki so določene v 1. členu ZZ, in tudi gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen (ZZ, 18. člen).

Javni zavod ustanovi država, občina ali druga oseba javnega prava za opravljanje javne službe, lahko pa tudi za opravljanje druge nepridobitne dejavnosti, ki se mora opravljati na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo (Kamnar, 1999, str. 47). Javni zavod je torej pravnoorganizacijska oblika, ki je namenjena izvajanju negospodarskih javnih služb oziroma javnih služb na področjih tako imenovanih družbenih dejavnosti iz 1. člena ZZ, in hkrati statusna oblika, ki jo posebni zakoni predpisujejo za izvajanje določenih drugih dejavnosti in javnih služb (Bohinc & Tičar, 2012, str. 60; Musar Mišeljič, 2014, str. 48). Javni zavodi, ki so ustanovljeni s posebnim zakonom, so na primer: ZZZS, ZPIZ, Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje in Radiotelevizija Slovenija.

Določbe ZZ se uporabljajo za vse dejavnosti javnih služb, v kolikor področni zakoni ne vsebujejo posebnih statusnopravnih določb za posamezne vrste javnih zavodov. Posebne področne ureditve se nanašajo predvsem na ureditev upravljanja zavodov in s tem vpliva ustanovitelja na načrtovanje in izvajanje dejavnosti zavoda (Bohinc & Tičar, 2012, str. 63).

Javni zavodi so posredni uporabniki proračuna in določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. Po 3. členu Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 46/03) so posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna pravne osebe, katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občine, ki izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije, in ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega ali občinskih proračunov, ZZZS ali ZPIZ in drugih virov. Po 1. členu 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) so javni zavodi določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, izjeme so ZZZS, ZPIZ in Slovenska akademija znanosti in umetnosti, ki so drugi uporabniki enotnega kontnega načrta.

1.2 Upravljanje javnega zavoda

Organi javnega zavoda so svet zavoda, strokovni svet, direktor in strokovni vodja.

Javni zavod upravlja svet ali drug kolegijski organ upravljanja (v nadaljevanju svet zavoda), ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti (ZZ, 29. člen). Svet zavoda sprejema splošne akte zavoda, finančni načrt in program dela zavoda ter njuno izvrševanje, predlaga

ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih in opravlja druge naloge, določene z zakonom, aktom o ustanovitvi ali s statutom. Svet zavoda sprejme statut v soglasju z ustanoviteljem (ZZ, 30. člen).

ZZ ne določa natančne sestave in pristojnosti sveta zavoda. Številčno razmerje med predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti, način imenovanja članov sveta, trajanje njihovega mandata in pristojnosti sveta zavoda urejajo področni zakoni, ustanovitveni akti in statuti (Brezovnik, 2008, str. 187).

Poslovodni organ javnega zavoda je direktor ali drug individualni organ (na primer ravnatelj, dekan), ki organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo zavoda in je odgovoren za strokovnost dela v zavodu, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela zavoda ločeni (ZZ, 31. člen). Imenuje in razrešuje ga ustanovitelj ali svet zavoda s soglasjem ustanovitelja, če je tako določeno v zakonu ali aktu o ustanovitvi (ZZ, 32. člen). Postopek imenovanja in razrešitve določa ZZ.

Če sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela zavoda ločeni, strokovno delo javnega zavoda vodi strokovni vodja. Imenuje in razrešuje ga svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta. Pravice, dolžnosti in odgovornosti strokovnega vodje se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom oziroma aktom o ustanovitvi (ZZ, 40. člen).

Za strokovno delo javnega zavoda skrbi strokovni svet ali drug kolegijski strokovni organ, katerega sestava, način oblikovanja in naloge se določijo s statutom ali pravili javnega zavoda v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi (ZZ, 43. člen). Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v statutu ali pravilih zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene naloge (ZZ, 44. člen).

Država oziroma lokalna skupnost kot ustanoviteljica javnega zavoda izvaja upravljavsko funkcijo z regulacijo javne službe, s sistemom financiranja dejavnosti in kapitalskih vlaganj, s predstavniki v svetu zavoda, z direktorjem in z izvajanjem nadzora nad delovanjem javnega zavoda (Kamnar, 1999, str. 72).

1.3 Premoženje javnih zavodov

Bohinc in Tičar (2012, str. 75–77) pravita, da lahko ima javni zavod dve vrsti premoženja:

- premoženje ustanovitelja, ki je nastalo s preoblikovanjem družbene lastnine po ZZ ter njegovimi neposrednimi investicijskimi vložki, in
- premoženje javnega zavoda, ki ga je javni zavod ustvaril s svojo dejavnostjo po preoblikovanju družbene lastnine.

ZZ v 65. členu določa, da dokler ne bodo s posebnimi zakoni opredeljene javne službe in urejena vprašanja glede razpolaganja s premoženjem, ki je kot javna lastnina namenjeno za opravljanje javnih služb, ni dovoljena odtujitev ali sprememba namembnosti nepremičnin, ki so po ZZ postale javna lastnina v upravljanju javnih zavodov. Kamnarjeva (1999, str. 69) pravi, da je ZZ predvidel, da bo poseben zakon uredil vprašanje javne službe in premoženje javnih zavodov. Trpin (2008, str. 11) ugotavlja, da kasnejši zakoni, ki urejajo posamezne javne službe, niso uredili položaja premoženja javnih zavodov. Noben predpis ne določa, čigavo je premoženje, ki so ga javni zavodi ustvarili s svojo dejavnostjo po preoblikovanju družbene lastnine. Kamnarjeva (1999, str. 69) ugotavlja, da v praksi veljajo pravila o razpolaganju, upravljanju in uporabi premoženja za celotno premoženje javnega zavoda, ne glede na namen uporabe in na lastništvo.

ZJF v 67. členu določa, da lahko država oziroma občina za opravljanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu državno oziroma občinsko premoženje organizirata v obliki javnih zavodov. Glede na določbo 67. člena ZJF Brezovnik (2008, str. 184) ugotavlja, da je lastnik stvarnega in finančnega premoženja javnega zavoda ustanovitelj, torej država oziroma občina. Javni zavod ni lastnik premoženja tudi v primeru, če je bilo premoženje ustvarjeno iz prihodkov na trgu. Izjema so volila in darila, ki jih prejme javni zavod. Javni zavod je praviloma imetnik pravice upravljanja in razpolaganja s premoženjem. Izjema so univerze in samostojni visokošolski zavodi, ki so v skladu s 13. členom Zakona o visokem šolstvu (Ur. l. RS, št. 32/12-UPB7, 40/12-ZUJF, 57/12-ZPCP-2D, 109/12, 85/14, v nadaljevanju ZViS) lastniki premoženja, pridobljenega iz javnih in drugih virov. Univerza oziroma samostojni visokošolski zavod lahko odtuji ali obremeni nepremičnino oziroma opremo večje vrednosti, pridobljeno iz javnih sredstev, le v soglasju z ustanoviteljem.

Po 49. členu ZZ javni zavod odgovarja za svoje obveznosti s sredstvi, s katerimi lahko razpolaga, odgovarja pa tudi ustanovitelj, če ni s področnim zakonom ali aktom o ustanovitvi javnega zavoda drugače določeno. Brezovnik (2008, str. 185) meni, da je vsebina določbe sporna, ker je javni zavod pravna oseba brez lastnega premoženja. Avtor ugotavlja, da je zakonodajalec s takšno določbo zasledoval cilj, da ustanovitelj ne bi odgovarjal za obveznosti javnega zavoda s premoženjem, ki ga ni namenil javnemu zavodu za izvajanje javne službe.

1.4 Financiranje javnih zavodov

Javni zavodi se financirajo iz javnih in zasebnih sredstev. Po 48. členu ZZ javni zavodi pridobivajo sredstva za izvajanje dejavnosti (Kamnar, 1999, str. 51):

- iz sredstev ustanovitelja, ki jih mora le-ta zagotoviti za začetek dela zavoda;
- s plačilom za opravljene storitve, ki ga javni zavod pridobi za opravljanje javne službe od financerja ali od uporabnika, ki (do)plača ceno storitev;
- s plačili storitev, ki jih javni zavod prodaja na trgu izven okvira javne službe;
- iz drugih virov, kot so darila, volila, dotacije, donacije in podobno.

Pogoje za izvajanje dejavnosti javnega zavoda zagotovi ustanovitelj, financiranje opravljanja dejavnosti javnega zavoda pa se razlikuje po posameznih področjih izvajanja javne službe. Glede na pretežni način financiranja javnega zavoda ločimo tri skupine javnih zavodov (Ivanjko, 2001, str. 135):

- javne zavode, ki se financirajo iz državnega proračuna in iz občinskih proračunov,
- javne zavode, ki se financirajo iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja ali drugih oblik obveznega financiranja in
- javne zavode, ki se financirajo z neposrednim plačilom storitev.

Financiranje javne službe iz državnega in občinskih proračunov poteka na podlagi potrjenih in finančno ovrednotenih programov javnih zavodov, ki so podlaga za neposredno financiranje ali za sklenitev pogodbe o financiranju, in na podlagi pogodb o financiranju javne službe (Kamnar, 2005, str. 234). Na podlagi izhodišč, ki veljajo za državni oziroma občinski proračun, javni zavod sestavi finančni načrt, ki ga mora potrditi pristojno ministrstvo oziroma organ občine, in z njim sklene pogodbo, na podlagi katere mu zagotavlja sredstva za plače in druge stroške dela, prispevke delodajalca, stroške materiala in storitev praviloma po dvanajstinah (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 182). Obseg sredstev javnega zavoda za opravljanje javne službe iz državnega ali občinskega proračuna je lahko določen tudi na osnovi letnega obsega storitev ter cen. Merila za oblikovanje cen so določena v podzakonskih aktih, ki določajo standarde in normative za izvajanje javne službe (Kamnar, 2005, str. 233).

Javni zavodi se financirajo iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja na podlagi sklenjenih pogodb med ZZZS in javnimi zavodi. Na podlagi 63. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 72/06-UPB3, 114/06-ZUTPG, 91/07, 76/08, 62/10-ZUPJS, 87/11, 40/12 -ZUJF, 21/13- ZUTD-A, 91/13, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre-C, 111/13-ZMEPIZ-1, 95/14-ZUJF-C in 47/15-ZZSDT v nadaljevanju ZZVZZ) je podlaga za sklenitev pogodb vsakoletni splošni dogovor, ki ga sprejmejo Ministrstvo za zdravje, ZZZS, pristojne zbornice, združenja zdravstvenih zavodov in drugih zavodov ter organizacij, ki opravljajo zdravstveno dejavnost. Partnerji v splošnem

dogovoru določijo programe zdravstvenih storitev po dejavnostih, potrebne zmogljivosti in obseg sredstev za njihovo izvajanje, izhodišča za oblikovanje cen programov oziroma storitev ter standarde nudenja zdravstvenih storitev uporabnikom. ZZZS sklene z javnimi zavodi letne pogodbe, v katerih se določijo vrste, obseg, kakovost in cene programov oziroma zdravstvenih storitev, način obračunavanja in plačevanja, nadzor nad uresničevanjem pogodbe ter druge medsebojne pravice in obveznosti pogodbenih strank (ZZVZZ, 65. člen). Javni zavod dobi plačilo za opravljene storitve od ZZZS v deležu, ki se krije iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, razliko pa od zavarovalnice, pri kateri ima uporabnik storitve sklenjeno dopolnilno zdravstveno zavarovanje, oziroma od uporabnika, če le-ta nima sklenjenega dopolnilnega zdravstvenega zavarovanja.

Nekatere storitve javne službe, kot so predšolska vzgoja v vrtcih, bivanje v dijaških in študentskih domovih, oskrba v domu za starejše, ogled kulturnih prireditev in podobno javni zavodi zaračunajo uporabniku ob uporabi. Ceno navadno določi javni zavod po merilih za oblikovanje cen, ki so določena v podzakonskih aktih. Javni zavodi zaračunajo opravljeno storitev v celoti uporabniku ali pa vrednost opravljenih storitev razdelijo med uporabnika in državo ali občino. Opravljene storitve socialno ogroženim uporabnikom javni zavod zaračuna državnemu ali občinskemu proračunu (Kamnar, 2005, str. 234).

1.5 Dejavnost javne službe in tržna dejavnost javnega zavoda

»Dandanes pomeni javna služba pravno urejeno opravljanje dejavnosti, ki je opredeljena z nacionalnim programom, zakonom ali ustreznim aktom lokalne skupnosti, katere vsebina je zagotavljanje storitev in blaga v javnem interesu, pri čemer njen primarni namen ni ustvarjanje dobička« (Pečarič & Bugarič, 2011, str. 36).

Pečarič in Bugarič (2011, str. 37–41) ter Bohinc (2005, str. 38) pravijo, da za izvajanje javne službe veljajo naslednja načela:

- načelo enakopravnosti – izvajalci javnih služb morajo opravljati javne službe tako, da so dostopne vsem uporabnikom pod enakimi pogoji;
- načelo stalnosti – država mora zagotoviti redno izvajanje javnih služb ne glede na stroške oziroma izgube in skrbeti, da izvajalci opravljajo javno službo brez prekinitev;
- načelo spremenljivosti – izvajanje javne službe se mora prilagajati razvoju in potrebam. Javna službe se preneha izvajati, če potrebe ni več oziroma se potreba lahko zadovolji na trgu;
- načelo brezplačnosti – izvajanje tega načela je odvisno od konkretnih značilnosti javne službe oziroma predmeta njene dejavnosti.

Javni zavod se ustanovi za izvajanje dejavnosti javne službe, ki je temeljni opredelilni element javnega zavoda (Bohinc, 2005, str. 290). Javna služba je opredeljena v zakonih,

nacionalnih programih, podzakonskih aktih in občinskih odlokih na naslednje načine (Kamnar, 2005, str. 227):

- storitve javne službe na področju sociale in zdravstva so našete v zakonu, obseg pa se določi s programom ali merili za določanje obsega posamezne javne službe;
- javna služba na področju vzgoje, izobraževanja in znanosti je vezana na javno veljavne programe, ki jih oblikujejo izvajalci javne službe;
- na področju kulture je javna služba vezana samo na programe javnih zavodov, ki jih je ustanovila država ali občina za opravljanje javne službe.

Ustanovitelj javnega zavoda z aktom o ustanovitvi določi dejavnost javnega zavoda in praviloma daje soglasje k njeni spremembi ali razširitvi. Bohinc (2005, str. 287) razvršča dejavnosti javnih zavodov v tri skupine:

- redno dejavnost javne službe,
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu, in
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo – tržna dejavnost.

V predpisih, ki urejajo poslovanje javnih zavodov, ni opredeljeno, kaj je tržna dejavnost (Kavčič, 2007, str. 86; Korpič Horvat, 2007, str. 7). Korpič Horvatova meni, da je izraz tržna dejavnost izveden iz prodaje blaga in storitev na trgu, ki je v 48. členu ZZ določen kot eden od virov financiranja zavodov. Avtorica je tržno dejavnost opredelila kot dejavnost, katere proizvode ali storitve javni zavodi prodajajo na trgu izven okvira javne službe. Kamnarjeva (2009, str. 115) ugotavlja, da javna služba v predpisih večinoma ni opredeljena na način, ki bi omogočal natančno določitev vsebine in obsega javne službe, kar vpliva tudi na nejasno opredelitev tržne dejavnosti.

Bohinc in Tičar (2012, str. 65–66) ločita osnovno in dopolnilno ali tržno dejavnost javnega zavoda. Osnovna dejavnost je tista, ki jo javni zavod opravlja v režimu javne službe. Cene proizvodov in storitev te dejavnosti so zakonsko regulirane po obsegu ter kakovosti. Tržna dejavnost je lahko osnovna dejavnost, ki presega okvir in obseg financiranja javne službe, ali pa druga dejavnost, ki je v neposredni povezavi z osnovno dejavnostjo. Javni zavod opravlja tržno dejavnost po pravilih proste konkurence. Tržna dejavnost ne sme vplivati na obseg in kakovost zagotavljanja storitev in blaga v okviru javne službe.

Cvikl in Korpič Horvatova (2007, str. 180) pravita, da je razlika med javno službo in tržno dejavnostjo v namenu zadovoljevanja javnih potreb. Proizvodi in storitve javne službe morajo biti dostopni vsem prebivalcem, zato je cena določena s predpisom države ali občine. Cene proizvodov in storitev tržne dejavnosti se oblikujejo prosto na trgu, vendar je javni zavod ne sme opravljati, če ne pokriva stroškov, saj bi za ta namen porabljal javna sredstva.

Pri določitvi cene proizvodov in storitev javne službe je treba upoštevati, kolikšen del cene bo pokrit iz javnih virov, ki so (Bohinc & Tičar, 2012, str. 66):

- sredstva, pridobljena iz državnega ali občinskih proračunov,
- javna sredstva, plačana s ceno javne storitve, ki jih zagotavlja država preko drugih javnih subjektov (na primer javni zdravstveni zavodi dobijo plačilo za opravljene zdravstvene storitve od ZZSZ),
- drugi viri, ki nimajo narave proračunskih sredstev (na primer obvezna RTV naročnina za financiranje javne službe).

Javni zavodi morajo opravljati tržno dejavnost pod enakimi pogoji, kot veljajo za zasebne ponudnike blaga in storitev na trgu (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 180). Javni zavodi, katerih večino stroškov njihovega delovanja pokrije država ali občina, lahko ponujajo storitve in blago tržne dejavnosti pod drugačnimi pogoji kot ostali subjekti na trgu. Pri kalkulaciji cen storitev ali blaga tržnih dejavnosti morajo javni zavodi upoštevati vse stroške te dejavnosti in ne smejo prevaliti stroškov ali dela stroškov v breme javne službe. Takšna cena bi bila prikrito subvencionirana in lahko pomeni neloyalno konkurenco za druge ponudnike istovrstnih storitev ali blaga na trgu ter kršitev konkurenčnih pravil Evropske skupnosti (Bohinc & Tičar, 2012, str. 68–69).

Po prvem odstavku 107. člena Pogodbe o delovanju Evropske unije (Ur. l. EU, št. C 326/01-prečiščeno besedilo z dne 26. 10. 2012, v nadaljevanju PDEU) je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem, nezdržljiva z notranjim trgovom, če škodi trgovini med državami članicami. Brezovnik (2008, str. 190) trdi, da javni zavodi z opravljanjem tržne dejavnosti kršijo prej navedeno določbo PDEU, ker večina javnih zavodov pri tržni dejavnosti uporablja osnovna sredstva, ki jih je zagotovil ustanovitelj, ter delovno silo, ki je v osnovi plačana iz proračuna. Kamnarjeva (2009, str. 121) pravi, da je prevalitev stroškov tržne dejavnosti v breme javne službe mogoče preprečiti s pravilnim oblikovanjem cen storitev in blaga tržne dejavnosti. Cena mora zagotoviti najmanj pokrivanje vseh neposrednih, posrednih in sorazmerni del skupnih stroškov, povezanih s tržno dejavnostjo. Za določitev pravilno oblikovanih cen je potrebno dosledno razmejevanje stroškov izvajanja javne službe in tržne dejavnosti z uporabo ustreznih sodil.

Javnim zavodom je dovoljeno opravljati tržno dejavnost zaradi dopolnitve osnovne dejavnosti in optimalnejše izkoriščenosti zmogljivosti, predvsem pa zaradi porabe ustvarjenih presežkov za razvoj in razširitev dejavnosti, izboljšanje kakovosti oziroma zmanjšanje porabe javnih sredstev (Korpič Horvat, 2007, str. 14). Javni zavodi smejo opravljati tržno dejavnost, vendar morajo zagotoviti pregledne finančne odnose znotraj zavoda, da ne prihaja do preliivanja sredstev za izvajanje javne službe v tržne dejavnosti. Sredstva, pridobljena s tržno dejavnostjo, pa se uporabijo za izvajanje javne službe (Bohinc & Tičar, 2012, str. 81).

Javni zavod lahko pri poslovanju ustvari presežek prihodkov nad odhodki, vendar ga lahko uporabi le za opravljanje in razvoj dejavnosti (ZZ, drugi odstavek 48. člena). Korpič Horvatova (2007, str. 16) pravi, da je treba sredstva javnega zavoda obravnavati kot celoto, ne glede na vir financiranja. Opravljanje in razvoj dejavnosti se nanašata na celotno poslovanje javnega zavoda, torej na vse prihodke oziroma odhodke javnega zavoda. Avtorica meni, da se presežki javnega zavoda lahko namenjajo tudi za izplačila plač in drugih prejemkov zaposlenih, vendar je treba pri tem upoštevati predpise in kolektivne pogodbe, ki urejajo plače in druge prejemke.

1.6 Pravna ureditev plač zaposlenih in oddaje javnih naročil v javnih zavodih

1.6.1 Plače zaposlenih v javnih zavodih

Javni zavodi morajo pri urejanju pravic, obveznosti in odgovornosti zaposlenih upoštevati Zakon o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. št. 21/13, 78/13-popr. in 47/15-ZZSDT, v nadaljevanju ZDR-1), Zakon o javnih uslužbencih (Ur. l. RS, št. 63/07-UPB3, 65/08, 69/08-ZTFI-A, 69/08-ZZavar-E in 40/12-ZUJF, v nadaljevanju ZJU), področne zakone in kolektivne pogodbe. Pravila za določanje, obračunavanje in izplačevanje ter pravila za določanje obsega sredstev za plače določa Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 108/09-UPB13, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11-ORZSPJS49a, 27/12-odl. US, 40/12-ZUJF, 46/13, 25/14-ZFU, 50/14, 95/14-ZUPPJS15, 82/15, v nadaljevanju ZSPJS). Poleg navedenih temeljnih predpisov plače javnih uslužbencev urejajo še podzakonski predpisi (uredbe in pravilniki), ki jih je izdala vlada ali pristojna ministrstva. Javni zavodi uporabljajo določbe ZDR-1 pri urejanju individualnih delovnih razmerij subsidiarno. Če področni zakoni in ZJU ne urejajo določenih delovnih pravnih razmerij med delodajalcem in javnim uslužbencem, se uporabijo določbe ZDR-1 (Korpič Horvat, 2006a, str. 3).

Po prvem odstavku 1. člena ZJU je javni uslužbenec posameznik, ki sklene delovno razmerje v javnem sektorju, katerega del so tudi javni zavodi. Za zaposlene v javnih zavodih velja prvi del ZJU, ki v prvem poglavju določa skupna načela javnih uslužbencev, kot so na primer načelo zakonitosti, načelo strokovnosti, načelo častnega ravnanja, omejitve in dolžnosti v zvezi s sprejemanjem daril, načelo odgovornosti za rezultate in načelo dobrega gospodarjenja, v drugem poglavju pa ureja druga skupna vprašanja sistema javnih uslužbencev, kot so način določanja pravic in obveznosti, poseben pogoj za zasedbo delovnega mesta, delovanje sindikata in kolektivna dogovarjanja, stavko, kadrovske evidence in sistemizacijo delovnih mest.

Po 16. členu ZJU se delovno razmerje sklene s pogodbo o zaposlitvi (če zakon ne določa drugače), v kateri se določijo pravice in obveznosti javnega uslužbenca iz delovnega razmerja. Delodajalec javnemu uslužbencu ne sme zagotavljati pravic v večjem obsegu, kot je

to določeno z zakonom, podzakonskim predpisom ali s kolektivno pogodbo, če bi s tem obremenil javna sredstva.

Na podlagi 21. člena ZJU mora javni zavod imeti akt o sistemizaciji delovnih mest (v nadaljevanju sistemizacija delovnih mest), v katerem v skladu z notranjo organizacijo določi delovna mesta, ki so potrebna za izvajanje nalog. Pri vsakem delovnem mestu se v sistemizaciji delovnih mest določijo najmanj opis nalog in pogoji za zasedbo delovnega mesta. V šestem odstavku 7. člena ZSPJS so navedeni še nekateri drugi podatki (plačni razred, število napredujevalnih razredov), ki jih mora vsebovati sistemizacija delovnih mest. Po četrtem odstavku 13. člena ZSPJS mora javni zavod pri določitvi sistemizacije delovnih mest upoštevati delovna mesta in njihovo uvrstitev v plačne razrede iz kolektivne pogodbe, ki velja za njegovo dejavnost. Javni zavod lahko sistemizira delovno mesto iz drugih kolektivnih pogodb izjemoma, ko je za izvajanja nalog potrebno določeno delovno mesto, ki ni značilno za dejavnost javnega zavoda in zato ni določeno v kolektivni pogodbi dejavnosti, ki velja za javni zavod.

V skladu s 3. členom ZSPJS se plača javnega uslužbenca določi s pogodbo o zaposlitvi, v kateri se določi pravna podlaga za določitev plače in posameznih delov plače, plačni razred in druge sestavine plače v skladu z ZSPJS, predpisi in drugimi akti, izdanimi na njihovi podlagi, ter kolektivnimi pogodbami, višino posameznih elementov plače na dan sklenitve pogodbe in usklajevanja plače. Delodajalec javnemu uslužbencu ne sme določiti plače v drugačni višini, kot je določena z ZSPJS, predpisi in drugimi akti, izdanimi na njihovi podlagi, ter kolektivnimi pogodbami. Če je določilo o plači v pogodbi o zaposlitvi v nasprotju s temi akti, se namesto njega uporabljajo določbe zakonov, predpisov in drugih aktov, izdanih na njihovi podlagi, ter kolektivne pogodbe, s katerimi je določena plača javnega uslužbenca, kot sestavni del te pogodbe. ZSPJS v 3. a členu določa ravnanje delodajalca in javnega uslužbenca v primeru, ko se ugotovi, da je izplačana plača javnega uslužbenca višja ali nižja od zakonito določene plače.

ZSPJS v 5. členu določa, da je plača sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Znesek osnovne plače se določi z uvrstitvijo v posamezen plačni razred iz plačne lestvice, ki je določena v prilogi zakona. Plačni razred javnega uslužbenca se v skladu z 9. členom ZSPJS določi tako, da se k plačnemu razredu delovnega mesta oziroma naziva, na katerega je javni uslužbenec razporejen, doda število plačnih razredov, ki jih je javni uslužbenec pridobil z napredovanjem. Od tako določenega plačnega razreda se v skladu s 14. členom ZSPJS odšteje en ali dva plačna razreda, če javni uslužbenec opravlja delo na delovnem mestu v VII/1 in višjih tarifnih razredih z nižjo izobrazbo od zahtevane.

ZSPJS določa dva načina napredovanja javnih uslužbencev: napredovanje v naziv (vertikalno napredovanje) in napredovanje na delovnem mestu v višji plačni razred (horizontalno napredovanje). Na delovnem mestu, kjer je mogoče tudi napredovanje v višji naziv, lahko javni uslužbenec v posameznem nazivu napreduje največ za pet plačnih razredov, na

delovnem mestu, kjer ni mogoče napredovati v naziv, javni uslužbenec lahko napreduje največ za deset plačnih razredov. Javni uslužbenec lahko napreduje vsaka tri leta za en ali dva plačna razreda, če izpolnjuje predpisane pogoje. Za napredovalno obdobje se upošteva čas, ko je javni uslužbenec delal na delovnih mestih, za katere je predpisana enaka stopnja strokovne izobrazbe. Izpolnjevanje pogojev za napredovanje se preveri enkrat letno (ZSPJS, 16. člen). Pogoj za napredovanje javnih uslužbencev v višji plačni razred je delovna uspešnost, izkazana v napredovalnem obdobju, ki se ocenjuje glede na (ZSPJS, 17. člen):

- rezultate dela,
- samostojnost, ustvarjalnost in natančnost pri opravljanju dela,
- zanesljivost pri opravljanju dela,
- kvaliteto sodelovanja in organizacijo dela ter
- druge sposobnosti v zvezi z opravljanjem dela.

Postopek in način preverjanja izpolnjevanja pogojev za napredovanje javnih uslužbencev v višji plačni razred določajo (ZSPJS, 17. člen):

- Splošni akti, ki so jih sprejeli:
 - predstojnik državnega organa za javne uslužbence v drugih državnih organih;
 - direktor javnega zavoda v soglasju s pristojnim ministrom in ministrom, pristojnim za finance, za javne uslužbence v javnih zavodih s področja zdravstvenega zavarovanja, zaposlovanja in zavarovanja za primer brezposelnosti ter pokojninskega in invalidskega zavarovanja v splošnem aktu;
 - pristojni organ univerze oziroma samostojnega visokošolskega zavoda s soglasjem Sveta za visoko šolstvo Republike Slovenije za javne uslužbence v visokošolskih zavodih;
 - minister, pristojen za znanost, v soglasju z ministrom, pristojnim za finance, za javne uslužbence v javnih zavodih s področja raziskovalne in razvojne dejavnosti.
- Uredba o napredovanju javnih uslužbencev v plačne razrede (Ur. l. RS, št. 51/08, 91/08, 113/09) velja za javne uslužbence v organih državne uprave, v upravah lokalnih skupnosti, v pravosodnih organih, v javnih zavodih in drugih uporabnikih proračuna, ki niso navedeni v zgornji alineji.

ZSPJS v 23. členu določa, da javnim uslužbencem pripadajo naslednji dodatki:

- položajni dodatek,
- dodatek za delovno dobo,
- dodatek za mentorstvo,
- dodatek za specializacijo, magisterij ali doktorat, če to ni pogoj za zasedbo delovnega mesta,
- dodatek za dvojezičnost,

- dodatki za manj ugodne delovne pogoje, ki niso upoštevani v vrednotenju delovnega mesta, naziva,
- dodatki za nevarnost in posebne obremenitve, ki niso upoštevane v vrednotenju delovnega mesta, naziva in
- dodatki za delo v manj ugodnem delovnem času.

Višina dodatkov je določena s Kolektivno pogodbo za javni sektor (Ur. l. RS, št. 57/08, 23/09, 91/09, 89/10, 89/10, 40/12, 46/13, 95/14 in 91/15, v nadaljevanju KPJS), razen višina položajnega dodatka, ki je določena z uredbo vlade v okvirih, določenih v ZSPJS, in višina dodatka za dvojezičnost, ki jo določi predstojnik v razponu, določenem z ZSPJS.

Pri obračunu in izplačilu plač mora javni zavod upoštevati metodologijo in obrazce, ki so določeni v Uredbi o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 14/09, 23/09, 48/09, 113/09, 25/10, 67/10, 105/10, 45/12, 24/13, 51/13, 12/14, 24/14, 52/14, 59/14, 24/15 in 3/16, v nadaljevanju Uredba o enotni metodologiji).

Pred ZSPJS je obračun in izplačilo plač javnih uslužbencev urejal Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti (Ur. l. RS, št. 18/94, 36/96, 20/97 – ZDPra, 39/99 – ZMPUPR, 86/99 – odl. US, 98/99 – ZZdrS in 56/02, v nadaljevanju ZRPJZ), v katerem so bili določeni sestavni deli plače (osnovna plača, dodatki in delovna uspešnost), razpon količnikov oziroma plačilnih razredov ter osnovna pravila za določanje količnikov javnim uslužbencem, napredovanje, dodelitev delovne uspešnosti in določanje dodatkov. Količniki za določitev osnovne plače tipičnih delovnih mest so bili navedeni v prilogi ZRPJZ, količniki ostalih delovnih mest pa so bili določeni s področnimi zakoni, podzakonski predpisi in kolektivnimi pogodbami dejavnosti.

Junija 2012 je začel veljati Zakon za uravnoteženje javnih financ (Ur. l. RS, št. 40/12, 96/12-ZPIZ-2, 104/12-ZIPRS1314, 105/12, 25/13-odl. US, 46/13-ZIPRS1314-A, 47/13-ZOPRZUJF, 56/13-ZŠtip-1, 63/13-ZOsn-I, 63/13-ZJAKRS-A, 63/13-ZIUPTDSV, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre-C, 101/13-ZIPRS1415, 101/13-ZDavNepr, 107/13-odl. US, 26/14-ZSDP-1, 32/14-ZVV-D, 85/14, 95/14, 16/15-odl. US, 24/15-odl. US, 69/15, 90/15, 102/15), ki je uvedel nekatere začasne ukrepe za zagotovitev vzdržnih javnih financ in za zmanjšanje izdatkov proračunov tudi na področju plač, povračil stroškov in nekaterih drugih prejemkov zaposlenih.

1.6.2 Javno naročanje

Javno naročanje je namenjeno pridobivanju dobrin za javna sredstva, zagotavlja naj bi preglednost porabe in zaupanje davkoplačevalcev ter omogočalo konkurenco pri poslovanju z naročniki (Černigoj, 2001, str. 24). Javna naročila so skupnost pravnih dejanj, s katerimi država na podlagi premoženjskopравnih razmerij nabavlja blago in oddaja storitve po predpisanem postopku (Kovač, 2010, str. 8).

Javni zavod nabavlja blago in storitve za javna sredstva, zato je pri oddaji poslov zavezan ravnati po pravilih o postopkih javnega naročanja.

Pravila o postopkih javnega naročanja, ki jih izvedejo naročniki v zvezi z dobavo blaga, izvajanjem storitev ali izvedbo gradenj, od 1. aprila 2016 dalje v Republiki Sloveniji ureja nov Zakon o javnem naročanju (Ur. l. RS, št. 91/15, v nadaljevanju ZJN-3). Z dnem uveljavitve ZJN-3 sta prenehala veljati:

- Zakon o javnem naročanju (Ur. l. RS, št. 12/13-UPB5, 19/14, 90/14-ZDU-II, v nadaljevanju ZJN-2) in
- Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštne storitve (Uradni list RS, št. 72/11-UPB3, 43/12-odl. US, 90/12, 19/14, 90/14-ZDU-II, v nadaljevanju ZJNVETPS).

ZJN-2 je temeljni predpis o javnem naročanju, ki je urejal oddajo javnih naročil na klasičnem področju oziroma pri državnih in občinskih organih, javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih, javnih gospodarskih zavodih in združenjih teh oseb. ZJNVETPS je urejal oddajo javnih naročil na infrastrukturnem področju oziroma pri naročnikih, ki izvajajo eno ali več dejavnosti na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštne storitve.

Splošno sprejeti cilji oziroma nameni predpisov o javnem naročanju so (Vesel & Mužina, 2004, str. 107–110; Čampa, Kodela, Matas, Šoltés, & Štular, 2007, str. 49–50):

- zagotavljanje finančne discipline uporabnikov proračunskih sredstev in s tem racionalne porabe javnih sredstev;
- zagotavljanje poštene konkurence med ponudniki v vseh fazah postopkov;
- racionalizacija poslovanja gospodarskih subjektov;
- krepitev zaupanja javnosti v delo države in njenih organov pri porabi javnih sredstev;
- uveljavitev nekaterih politik države preko sistema javnih naročil;
- preprečevanje korupcije.

Zakonodaja na področju javnih naročil določa, da morajo ureditev, razvoj sistema javnega naročanja in njegovo izvajanje temeljiti na načelu prostega pretoka blaga, načelu svobode ustanavljanja, načelu prostega pretoka storitev, ki izhajajo iz PDEU, in temeljnih načelih, ki so opredeljena od 4. do 8. člena ZJN-3:¹

- Načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev zahteva, da se za nakupe blaga in storitev porabi čim manj sredstev, da porabljenih sredstev zagotavljajo ustrezno kakovost in da predmeti javnih naročil sledijo potrebam javnega sektorja.

¹ V ZJN-2 so bila temeljna načela, opredeljena v členih od 6. do 10.

Naročnik mora predmet razpisne dokumentacije, pogoje in merila oblikovati tako, da zagotavljajo gospodarno porabo sredstev (Kranjc, 2007, str. 37).

- Načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki je prepoved ravnanj naročnika, katerih učinek ali posledica je omejitev podjetniške svobode ponudnikov na področju oddaje javnih naročil. Vsem zainteresiranim in usposobljenim ponudnikom mora biti omogočeno poslovanje z naročnikom pod enakimi pogoji (Čampa et al. 2007, str. 60), kar se naredi z javno objavo obvestila o nameravani oddaji posla, s prostim dostopom do razpisne dokumentacije, normiranjem postopkov oddaje javnih naročil in s prepovedjo neupravičenega diskriminiranja med ponudniki (Kranjc, 2007, str. 33).
- Načelo transparentnosti oziroma javnosti postopkov javnega naročanja poudarja, da mora naročnik izbrati ponudnika na pregleden način in po predpisanem postopku (ZJN-2, 8. člen; ZJN-3, 6. člen). Naročnik mora potencialnim ponudnikom omogočiti, da se enakopravno seznanijo s potrebami javnega sektorja in pomembnimi dejstvi v konkretnih postopkih javnega naročanja (Čampa et al. 2007, str. 64). Transparentnost in javnost sta zagotovljeni z javnimi objavami na portalu javnih naročil in v Uradnem listu EU, s prostim dostopom do razpisne dokumentacije in javnim odpiranjem ponudb (Kranjc, 2007, str. 35–36).
- Načelo enakopravne obravnave ponudnikov poudarja, da mora naročnik zagotoviti enako obravnavo ponudnikov na vseh stopnjah postopka javnega naročanja in glede vseh elementov, upošteva vzajemno priznavanje in sorazmernost zahtev naročnika glede na predmet naročila. Naročnik ne sme določiti pogojev in meril, ki pomenijo krajevno, predmetno ali osebno diskriminacijo ponudnikov (ZJN-2, 9. člen; ZJN-3, 7. člen).
- Načelo sorazmernosti pojasnjuje, da se mora javno naročanje izvajati sorazmerno predmetu javnega naročanja, predvsem glede izbire, določitve in uporabe pogojev in meril, ki morajo biti smiselno povezana s predmetom javnega naročila (ZJN-2, 10. člen; ZJN-3, 8. člen).

Zakon o javnem naročanju ne more določiti norme za vsako pravno situacijo, ki utegne nastati pri oddajanju javnih naročil, zato imajo načela pomembno vlogo pri razumevanju zakona v praksi. Načela predstavljajo vodilo naročnikom pri sprejemanju odločitev, ponudnikom pa pri presoji njihovih pravic v postopkih oddaje javnih naročil (Vesel & Mužina, 2004, str. 102).

Na klasičnem področju se določbe ZJN-3 uporabljajo za oddajo javnih naročil (ZJN-3, prvi odstavek 21. člena):

- blaga, storitev ali projektnih natečajev, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 20.000 evrov brez davka na dodano vrednost;
- gradenj, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 40.000 evrov brez davka na dodano vrednost;
- storitev s Seznama socialnih in drugih posebnih storitev, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 750.000 evrov brez davka na dodano vrednost.

Na infrastrukturnem področju se zakon uporablja za javna naročila (ZJN-3, prvi odstavek 21. člena):

- blaga, storitev ali projektних natečajev, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 50.000 evrov brez davka na dodano vrednost;
- gradenj, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 100.000 evrov brez davka na dodano vrednost;
- storitev s Seznama socialnih in drugih posebnih storitev, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 1.000.000 evrov brez davka na dodano vrednost.

Če je vrednost predmeta javnega naročila enaka ali višja od zgoraj navedenih mejnih vrednosti, naročnik za javno naročanje uporabi naslednje postopke (ZJN-3, 39. člen):

- odprti postopek,
- omejeni postopek,
- konkurenčni dialog,
- partnerstvo za inovacije,
- konkurenčni postopek s pogajanjem,
- postopek s pogajanjem z objavo,
- postopek s pogajanjem brez predhodne objave.

ZJN-3 določa način izvedbe in pogoje za izvedbo posameznih postopkov javnega naročanja. Naročnik lahko za oddajo javnega naročila vedno uporabi odprti ali omejeni postopek, ki se uporabljata kot enakovredna postopka. V obeh lahko sodelujejo vsi zainteresirani gospodarski subjekti. Razlika med obema postopkoma je v tem, da naročnik pri odprtem postopku hkrati ugotavlja izpolnjevanje zahtev naročnika, pogojev za sodelovanje, razlogov za izključitev in podobno, določenih v dokumentaciji v zvezi z oddajo javnega naročila, in oceni ponudbe na osnovi določenih meril. Pri omejenem postopku pa naročnik v prvi fazi ugotavlja, ali ponudniki izpolnjujejo pogoje za sodelovanje, v drugi fazi pa obravnava samo ponudnike, ki so pogoje izpolnili (Predlog Zakona o javnem naročanju, 2015, str. 128). Pri izbiri ostalih postopkov javnega naročanja naročnika omejujejo v zakonu določeni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni za uporabo posameznega postopka.

Javno naročanje za dobavo blaga, izvajanje storitev ali izvedbo gradenj se lahko izvede tudi po postopku oddaje naročila male vrednosti, ki ga naročnik uporabi (ZJN-3, 47. člen):

- na splošnem področju za javna naročila:
 - blaga ali storitev, katerih ocenjena vrednost brez davka na dodano vrednost je enaka ali višja od 20.000 evrov in nižja od 134.000 evrov;
 - gradenj, katerih ocenjena vrednost brez davka na dodano vrednost je enaka ali višja od 40.000 evrov in nižja od 500.000 evrov.

- na infrastrukturnem področju za javna naročila:
 - blaga ali storitev, katerih ocenjena vrednost brez davka na dodano vrednost je enaka ali višja od 50.000 evrov in nižja od 414.000 evrov;
 - gradenj, katerih ocenjena vrednost brez davka na dodano vrednost je enaka ali višja od 100.000 evrov in nižja od 1.000.000 evrov.

ZJN-3 določa tudi obvezna ravnanja naročnikov pri tako imenovanih evidenčnih naročilih. To so javna naročila, katerih ocenjena vrednost brez davka na dodano vrednost ne presega mejnih vrednosti, ki so določene v prvem odstavku 21. člena ZJN-3. Naročnik mora za evidenčna naročila (ZJN-3, drugi odstavek 21. člena in drugi odstavek 106. člena):

- upoštevati načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti;
- voditi evidenco o njihovi oddaji, ki obsega navedbo predmeta, vrste predmeta in vrednosti naročila brez davka na dodano vrednost;
- podatke o oddanih naročilih sporočiti na portal javnih naročil do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto.

Za tista evidenčna naročila, katerih ocenjena vrednost je enaka ali višja od 10.000 evrov brez DDV in nižja od mejnih vrednosti za uporabo ZJN-3, mora naročnik vsako leto do zadnjega dne februarja na svoji spletni strani ali na portalu javnih naročil objaviti seznam javnih naročil, ki so bila oddana preteklo leto. Seznam mora obsegati opis predmeta, vrsto predmeta in vrednost oddanega naročila brez davka na dodano vrednost ter naziv gospodarskega subjekta, ki mu je bilo naročilo oddano.

Posamezna dejanja, ki so potrebna za izvedbo postopka javnega naročila, lahko strnemo v naslednje faze (Musar Mišeljić, 2005b, str. 2–3):

- fazo ugotavljanja potreb,
- fazo izbire dobavitelja,
- fazo upravljanja pogodb.

V fazi ugotavljanja potreb naročnik opredeli, katero blago oziroma storitev bo potreboval, orientacijsko vrednost, količino, kakovost, specifikacije, uporabnost in podobne zahteve (Javornik, Železnik, & Čerič, 2006, str. 14). Pri tej odločitvi naročnik upošteva porabo te vrste blaga oziroma storitve v preteklem obdobju, morebitne novosti v ponudbi blaga oziroma storitev na trgu in morebitne spremembe pri delu, za katero naročnik zadevno blago oziroma storitev uporablja (Musar Mišeljić, 2005b, str. 5). Naročnik nabavne potrebe opredeli v načrtu nabav, ki je sestavljen iz načrta nabav materiala in opreme, načrta izvedb storitev in načrta izvedb gradenj. Postavke načrta nabav morajo biti pokrite s postavkami v finančnem načrtu. S takšnim načrtovanjem naročnik zagotovi, da bo imel na razpolago zadostna finančna sredstva

in bo lahko ob zapadlosti računov poravnava obveznosti, ki bodo nastale na osnovi sklenjenih pogodb preko sistema javnega naročanja (Javornik et al., 2006, str. 15–16).

Faza izbire dobavitelja zajema:

- pripravo postopka izbire, s katero naročnik glede na predmet in ocenjeno vrednost javnega naročila, določi vrsto postopka, ki ga bo izvedel, pripravi razpisno dokumentacijo ter določi in razmeji naloge in odgovornosti udeležencev v postopku (Musar Mišeljić, 2005b, str. 8). Vsebina razpisne dokumentacije je odvisna od vrste postopka ter predmeta in ocenjene vrednosti javnega naročila. Pomembno je, da naročnik v razpisni dokumentaciji čim bolj natančno opredeli svoje zahteve o predmetu javnega naročila, navede pogoje, ki jih mora izpolnjevati ponudnik, in kako se posamezni pogoji dokazujejo, ter določi, ovrednoti in opiše merila za izbiro ponudnika (Paljk, 2007, str. 4–12). Pogoj se lahko nanaša na ponudnikove osebne lastnosti ali pa neposredno na ponudbo in mora biti v ponudbi v celoti izpolnjen na način, kot je predviden v razpisni dokumentaciji. Če pogoj ni izpolnjen, se ponudnika izloči iz postopka (Kranjc, 2007, str. 114).
- izvedbo postopka izbire, katere namen je izbira najugodnejše ponudbe. Naročnik mora izvesti izbrani postopek oddaje javnega naročila na predviden način, ugotoviti, ali ponudbe izpolnjujejo zahtevane pogoje in jih oceniti z uporabo meril, ki jih je objavil in določil v razpisni dokumentaciji, na predviden način, ter izbrati ponudbo, ki je najugodnejša po merilih razpisne dokumentacije (Javornik et al., 2006, str. 17–21; Musar Mišeljić, 2005b, str. 9).
- sklenitev pogodbe. Naročnik kot del razpisne dokumentacije pripravi osnutek pogodbe, s katerim se mora ponudnik strinjati. Kasneje naročnik in ponudnik ne smeta več spreminjati njenih bistvenih elementov, zato je sklenjena pogodba v glavnem vsebinsko enaka osnutku (Javornik et al., 2006, str. 22). V pogodbi je treba določiti predvsem predmet pogodbe (blago, storitev ali gradnja), kakovost predmeta pogodbe, sestavine dogovorjene cene, možnosti in pogoje za spremembo dogovorjene cene, rok dobave, rok plačila ter garancijo in kazen za nepravilno izvajanje pogodbe (Musar Mišeljić, 2005b, str. 10).

V fazi upravljanja pogodbe mora naročnik spremljati in nadzirati, da so ponudnikova ravnanja skladna s pogodbenimi določili, in tako zagotoviti dobro izvedbo posla (Čampa et al. 2007, str. 57). Nadzor mora zagotoviti, da dobi naročnik predmet pogodbe v dogovorjenem roku, v ustrezni kakovosti in količini ter za pogodbeno dogovorjeno ceno (Javornik et al., 2006, str. 58). Naročnik spremlja realizacijo pogodbe, oceni dobavitelje in dobavljeno blago oziroma storitve ter pripravi predloge in priporočila, ki se upoštevajo pri izvedbi postopkov oddaje naročil v prihodnosti (Musar Mišeljić, 2005b, str. 11).

1.7 Bistveni poudarki in posebnosti računovodstva javnih zavodov

1.7.1 Zakonska izhodišča

Kavčičeva (2007, str. 83) pravi, da je računovodstvo osnovna informacijska dejavnost, ki pripravlja različna poročila za potrebe različnih uporabnikov po informacijah. Računovodstvo v javnih zavodih daje informacije o njihovem finančnem poslovanju, omogoča primerjavo med načrtovano in dejansko porabo sredstev, zagotavlja informacije, ali so javni zavodi pri porabi sredstev upoštevali veljavne predpise, in podobno.

Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/99, v nadaljevanju ZR) je krovni zakon s področja računovodstva za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih. Določila ZR lahko razdelimo na štiri vsebinske sklope (Kavčič, 2002, str. 101):

- določila, ki zadevajo knjigovodenje v najširšem pomenu, in poročila, ki so rezultat tega knjigovodenja,
- določila, ki zadevajo dejavnosti, kot sta revidiranje in finančno poslovanje, ki niso sestavni del računovodstva,
- letno poročilo,
- naloge in organizacija računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Po 91. členu ZJF računovodstvo opravlja plačila, tekoče ureja, zajema, knjigovodsko evidentira in sporoča podatke, pripravlja obvezne računovodske izkaze, izvaja računovodski nadzor ter nadzor nad izpolnjevanjem terjatev in plačevanjem obveznosti ter arhivira izvornike knjigovodskih listin.

Na podlagi ZR in ZJF so bili izdani naslednji podzakonski akti, ki jih mora upoštevati javni zavod pri izkazovanju in merjenju računovodskih postavk ter sestavljanju in predlaganju letnih poročil:

- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (v nadaljevanju Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov),
- 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, v nadaljevanju Pravilnik o enotnem kontnem načrtu),
- Pravilnik 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, 100/15, v nadaljevanju Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa),

- Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 108/13),
- Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 91/00, 122/00, v nadaljevanju Navodilo o pripravi finančnih načrtov),
- Pravilnik 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, v nadaljevanju Pravilnik o sestavljanju letnih poročil),
- 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, 102/10, v nadaljevanju Navodilo o pripravi poročila o doseženih ciljih in rezultatih).

ZR in podzakonski akti se opirajo na kodeks računovodskih načel ter na mednarodne in slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju SRS), razen v izjemah, ki so opredeljene bodisi v zakonu bodisi v podzakonskih aktih.

Javni zavodi morajo upoštevati naslednjo hierarhijo pravil o računovodskem obravnavanju poslovnih dogodkov: najprej upoštevajo določbe ZR, potem podzakonskih predpisov, ki jih je izdal minister za finance, in nato SRS (Štrekelj & Čižman, 2007, str. 5).

1.7.2 Pripoznavanje prihodkov in odhodkov

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov deli uporabnike enotnega kontnega načrta v dve skupini:

- druge uporabnike enotnega kontnega načrta, ki izkazujejo prihodke in odhodke po načelu denarnega toka oziroma načelu plačane realizacije, in
- določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki izkazujejo prihode in odhodke po načelu zaračunane realizacije oziroma načelu nastanka poslovnega dogodka.

Prihodek oziroma odhodek se pripozna po načelu plačane realizacije, ko sta izpolnjena naslednja pogoja (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov, 3. člen):

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal in
- je prišlo do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

Šteje se, da je drugi pogoj izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane drugače, ne da bi nastal denarni tok. Po

načelu zaračunane realizacije se prihodek oziroma odhodek prizna že, če je nastal poslovni dogodek, ki je povzročil izkazovanje prihodka oziroma odhodka.

Po 16. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov določeni uporabniki enotnega kontnega načrta ugotavljajo in razčlenjujejo prihodke in odhodke v skladu z ZR in predpisi, izdanimi na njegovi podlagi. Pri razčlenjevanju in izkazovanju prihodkov in odhodkov upoštevajo določbe Pravilnika o enotnem kontnem načrtu. Za ostalo, kar ni urejeno z navedenimi predpisi, pa veljajo računovodski standardi. Ta določba pomeni, da določeni uporabniki pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov obračunskega obdobja upoštevajo načelo zaračunane realizacije in načelo plačane realizacije.

Javni zavodi so določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, zato je pri priznavanju, merjenju in izkazovanju prihodkov in odhodkov pomembno dvojje (Štrekelj & Čižman, 2007, str. 5):

- pravila računovodskega obravnavanja prihodkov in odhodkov se nekoliko razlikujejo od pravil, ki veljajo za gospodarske družbe oziroma jih določajo splošni računovodski standardi;
- določeni uporabniki enotnega kontnega načrta morajo evidenčno izkazovati prihodke, prejemke, odhodke in izdatke tudi po pravilih, ki veljajo za druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Ta pravila se pomembno razlikujejo od pravil iz splošnih računovodskih standardov.

Javni zavodi izkazujejo vse stroške in odhodke na kontih skupine 46, zaračunane prihodke pa na kontih skupine 76. Poleg tega je torej predpisano še evidenčno izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov na ustreznih kontih skupin 71, 72, 73, 74 in 75 oziroma 40, 41, 42, 43 in 44 po načelu denarnega toka. Javni zavodi ugotavljajo in razčlenjujejo svoje prihodke in odhodke tudi po načelu plačane realizacije zaradi zagotovitve podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih. Ob pripravi letnega poročila se podatki iz evidenčnih knjiženj vpišejo v ustrezna pojasnila k računovodskim izkazom (Janc, 2007, str. 7–8).

1.7.3 Ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih javnega zavoda

Javni zavodi morajo v poslovnih knjigah in poročilih zagotavljati ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov ter prikaz izida poslovanja, ki ga dosežejo z opravljanjem javne službe, od prihodkov in odhodkov ter izida poslovanja, ustvarjenega s tržno dejavnostjo (ZR, 9., 16. in 17. člen). Sodilo za razmejevanje odhodkov, za katere iz knjigovodskih listin ni neposredno razvidno, na katero vrsto dejavnosti se nanašajo, naj bi določilo pristojno ministrstvo. Če ni ustrežnejšega sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil, 23. člen).

Za razmejitev prihodkov je pomembno, katere dejavnosti, ki jih opravlja javni zavod, so opredeljene kot dejavnosti javne službe in katere kot tržne dejavnosti, ne pa način financiranja. Prihodki za izvajanje javne službe so vsi prihodki, ki jih javni zavod pridobi za opravljeno storitev javne službe, ne gleda na to, ali gre za prihodke iz javnih ali zasebnih virov. Med prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu spadajo samo prihodki, ki jih javni zavod pridobi s prodajo blaga in storitev, ki niso opredeljene kot javna služba. Opredelitve javnih služb v področni zakonodaji niso natančne. Pristojna ministrstva naj bi dopolnila področno zakonodajo in ustanovitvene akte javnih zavodov oziroma izdala ustrezna navodila (Zver, 2003, str. 19). Ministrstvo za zdravje (2010) je na primer pripravilo navodila o razmejitvi dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov,² ki je objavljeno na spletnih straneh ministrstva. Čižman (2015, str. 45) pravi, da je treba pri razporejanju prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost upoštevati naslednja pravila:

- poslovni prihodki se razdelijo na podlagi sodil pristojnega ministrstva; če jih ni, sodilo določi javni zavod;
- finančni, drugi in prevrednotovalni poslovni prihodki, razen tistih, za katere javni zavod iz knjigovodskih listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost, ter vse donacije so prihodki dejavnosti javne službe.

Zakoni, odloki občin in ustanovitelji ne opredelijo natančno sodil za razporeditev odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 180). Večina javnih zavodov za delitev odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost uporablja razmerje med prihodki posameznih dejavnosti, čeprav je to možnost, ki jo predpisi dopuščajo le v skrajni sili (Zver, 2003, str. 20). To sodilo ne zagotavlja dejanskega podatka o stroških posamezne dejavnosti, ker temelji na predpostavki, da dejavnost, ki ustvari večje prihodke, povzroči tudi večje stroške, ki jih neposredno ni mogoče razporediti na posamezne dejavnosti (Duhovnik, 2007, str. 51). Podlaga za razporeditev posrednih spremenljivih stroškov na posamezne dejavnosti javnega zavoda morajo biti njihovi povzročitelji. Prihodka ni mogoče upoštevati kot povzročitelja stroškov. Stalni stroški niso odvisni od obsega poslovanja javnega zavoda, zato se lahko razporejajo na posamezne dejavnosti s kakršno koli podlago (Kavčič, 2007, str. 86). Javni zavodi lahko del sredstev, pridobljenih s prodajo blaga in storitev na trgu, uporabijo za izplačilo delovne uspešnosti, zato lahko ohlapni prepisi vodijo v skušnjava, da javni zavod del stroškov tržne dejavnosti izkaže kot stroške javne službe (Zver, 2003, str. 20). Pri delitvi odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost je treba upoštevati naslednja pravila (Čižman, 2015, str. 45):

- odhodke, za katere iz knjigovodskih listin ni neposredno razvidno, na katero vrsto dejavnosti se nanašajo, javni zavod razdeli z uporabo primerne sodila; če ni boljšega, se uporabi razmerje med prihodki dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti;

² Navodilo v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010.

- stroške amortizacije javni zavod razdeli na osnovi sprejetega sodila in izkaže posebej za dejavnost javne službe in tržne dejavnosti;
- finančni in drugi odhodki se razdelijo na podlagi dejanskih podatkov iz knjigovodskih listin ali sprejetega sodila;
- prevrednotovalni poslovni odhodki se pri tržni dejavnosti pojavljajo izjemoma.

1.7.4 Posebnosti izkazovanja sredstev in obveznosti do njihovih virov

V 31. členu ZR je določeno, da se postavke v računovodskih izkazih vrednotijo v skladu z računovodskimi standardi, če ni s tem zakonom in drugimi predpisi določeno drugače. Opredmetena osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana. Nabavna vrednost je sestavljena iz nakupne cene, povečane za morebitne davke, stroške prevzema in druge neposredne stroške. V nabavno vrednost se ne sme všteti tistega, kar presega normalne stroške nakupa oziroma graditve osnovnega sredstva (ZR, 32. člen). Drugače kot po SRS 1 (Slovenski inštitut za revizijo, 2014 in 2015) Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov v 7. členu določa, da se v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva ne štejejo:

- stroški izposojanja do usposobitve za uporabo,
- ocenjeni stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi,
- stroški preizkušanja delovanja sredstva.

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembna, se v skladu s SRS 1 (Slovenski inštitut za revizijo, 2014 in 2015) razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov v 7. členu določa, da uporabniki enotnega kontnega načrta ne glede na vrednost in pomembnost opredmetenih osnovnih sredstev nabavne vrednosti ne smejo razporediti na sestavne dele.

Značilnost javnega zavoda je, da mu država ali občina praviloma zagotovi sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb. To lahko stori tako, da nanj prenese pravico do uporabe in gospodarjenja s sredstvi, ki so njena last. V tem primeru govorimo o tako imenovanih sredstvih v upravljanju. Sredstva v upravljanju so opredmetena osnovna sredstva v upravljanju in namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na javni zavod ali jih je javni zavod pridobil z uporabo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju oziroma povečanju opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma z ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki jih javni zavod dobi v uporabo in upravljanje. Za sredstva, prevzeta v upravljanje, javni zavod izkazuje dolgoročno obveznost do lastnika teh sredstev.

1.7.5 Obračun amortizacije oziroma popravka vrednosti

Reden odpis se opravlja v skladu z računovodskimi standardi (ZR, 42. člen). Stopnje in način, po katerem se opravlja reden odpis, določa Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa.

Javni zavod začne obračunavati amortizacijo prvi dan naslednjega meseca po tistem, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo. Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Drobni inventar se odpiše enkrat v celoti ob nabavi (Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa, 4. in 7. člen).

SRS omogočajo, da podjetja ob nekaterih predpostavkah sama določajo stopnje amortizacije, javni zavodi pa morajo upoštevati predpisane stopnje v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa. Stopnje so za vse uporabnike enotnega kontnega načrta enake in jih ni možno povečevati glede na pričakovano dobo koristnosti posameznega osnovnega sredstva (Janc, 2007, str. 9). Javni zavodi pokrivajo stroške amortizacije (Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa, 10. člen):

- v breme prihodkov, če so stroški amortizacije všteti v ceno storitve ali blaga ali če pridobivajo iz sredstev javnih financ denarna sredstva za kritje stroškov amortizacije;
- v breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev iz donacij;
- v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje.

Javni zavodi, ki pridobivajo prihodke s prodajo blaga in storitev na trgu, izkažejo odpis osnovnih sredstev v breme prihodkov kot strošek amortizacije (ZR, 44. člen). Posebej se izkazuje amortizacija sredstev za opravljanje dejavnosti javnih služb ter za opravljanje dejavnosti na trgu (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu, 48. člen).

1.7.6 Priprava računovodskih izkazov in poslovnega poročila

Letno poročilo javnega zavoda je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazu ter poslovnega poročila (ZR, 21. člen). Pravilnik o sestavljanju letnih poročil predpisuje podrobnejšo vsebino, členitev in obliko računovodskih izkazov ter pojasnil k izkazu.

Bilanca stanja izkazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

- pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev in
- pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

Javni zavod v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta izkaže podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je dosegel v obračunskem obdobju ob upoštevanju načela zaračunane realizacije. Obvezne priloge k izkazu so:

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, v katerem so podatki o vrstah prihodkov in odhodkov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta razdeljeni na podatke za izvajanje javne službe ter podatke prodaje blaga in storitev na trgu;
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, v katerem javni zavod prikaže podatke iz evidenčnih kontov prihodkov in odhodkov, kaže usklajenost prejemkov in izdatkov javnega zavoda;
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov, ki vsebuje podatke o danih posojilih in prejetih vračilih;
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov, v katerem so izkazani podatki o prejetih posojilih in vrnjenih glavninah.

Javni zavod mora pripraviti tudi pisne računovodske informacije, v katerih pojasni in razloži razkrite podatke v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter obveznih prilogah. Vsebina pisnih računovodskih informacij je določena v 26. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil.

Poslovno poročilo so informacije o poslovanju javnega zavoda. Sestavni del poslovnega poročila je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, s katerim javni zavod poroča o uresničitvi ciljev, določenih v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in rezultatih svojega poslovanja ter pri tem oceni svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Njegova vsebina je podrobno določena v 16. členu Navodil o pripravi poročila o doseženih ciljih in rezultatih.

Javni zavod mora do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta predložiti letno poročilo za preteklo leto (ZR, 51. člen):

- Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES),
- ministrstvu, v pristojnost katerega sodi dejavnost, ki jo opravlja javni zavod in
- na zahtevo Ministrstvu za finance, razen če je z drugim zakonom določeno drugače.

1.8 Finančni viri in rezultati poslovanja javnih zavodov v letu 2015

V Poslovnem registru Slovenije je bilo 31. 12. 2015 vpisanih 1.456 javnih zavodov (Seznam subjektov-PRS - stanje na dan 31. 12. 2015), od tega je bilo v register neposrednih in

posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov vpisanih 1.452 javnih zavodov, ki so bili razvrščeni v skupine:

- I Neposredni uporabniki državnega proračuna – Slovenska akademija znanosti in umetnosti;
- III/1 Javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb – 1.448 javnih zavodov, od tega 3 javni zavodi v likvidaciji;
- IV/1 Skladi socialnega zavarovanja – ZZZS, ZPIZ in Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje.

Slovenska akademija znanosti in umetnosti, ZZZS in ZPIZ so drugi uporabniki enotnega kontnega načrta, Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje in javni zavodi v skupini III/1 so določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. V skupini III/1 so bili javni zavodi 31. 12. 2015 razvrščeni po področjih javnih služb v 11 podskupin: 3.1. Izobraževanje in šport, 3.2. Zdravstvo, 3.3. Socialno varstvo, 3.4. Kultura, 3.5. Raziskovanje, 3.6. Kmetijstvo in gozdarstvo, 3.7. Okolje in prostor, 3.9. Gospodarske dejavnosti, 3.10. Malo gospodarstvo in turizem, 3.11. Javni red in varnost ter 3.12. Finance. Iz tabele 1 je razvidno, da 93,9 % javnih zavodov, vpisanih v register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, opravlja javno službo na področju izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture in raziskovanja. V teh zavodih je bilo v letu 2015 skupno število zaposlenih na podlagi delovnih ur 115.345, kar pomeni približno 85 zaposlenih na javni zavod.

Tabela 1: Število javnih zavodov na dan 31. 12. 2015 in skupno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v letu 2015

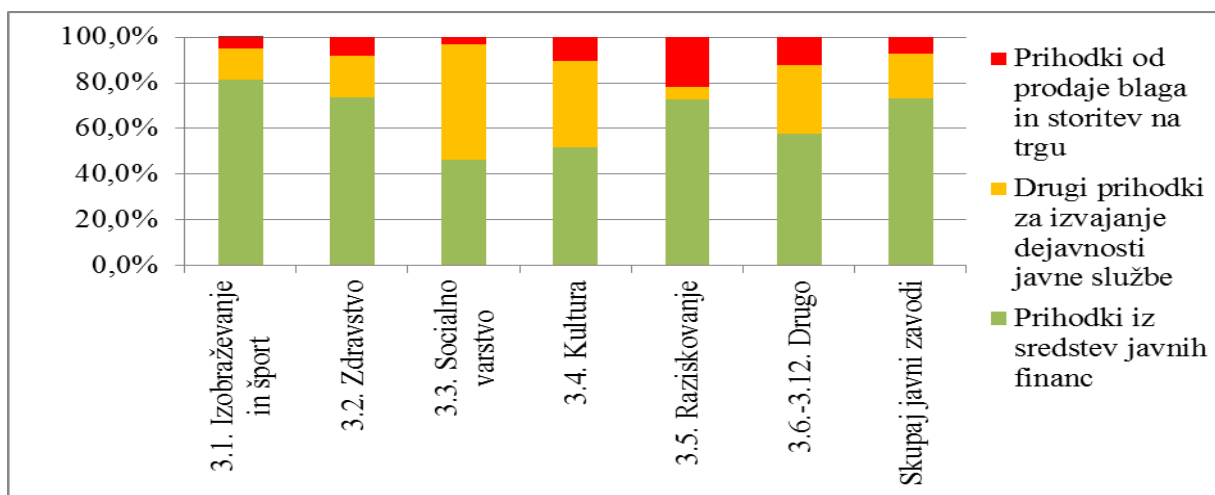
Naziv podskupine	Število javnih zavodov na dan 31. 12. 2015	Skupno število zaposlenih iz ur
3.1. Izobraževanje in šport	886	59.699
3.2. Zdravstvo	114	34.457
3.3. Socialno varstvo	151	12.180
3.4. Kultura	187	6.435
3.5. Raziskovanje	25	2.574
3.6.–3.12 Druga področja	85	2.809
Skupaj	1.448	118.154

Vir: UJP, b. l.; AJPES, b. l., Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov za leto 2015; lasten izračun.

Letna poročila javnih zavodov so javno objavljena na spletnih straneh AJPES. V nadaljevanju poglavja predstavljam nekatere podatke iz računovodskih izkazov 1.445 javnih zavodov iz podskupin 3.1.–3.12, ki so po podatkih AJPES oddali letno poročilo za leto 2015. Od 1.448 javnih zavodov, ki so bili 31. 12. 2015 vpisani v register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, letnih poročil za leto 2015 niso predložili 3 javni zavodi, ki so v likvidaciji.

Javni zavodi pridobivajo sredstva za opravljanje dejavnosti iz javnih in zasebnih virov. Finančni viri javnega zavoda so razvidni iz Izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, v katerem javni zavodi ločeno prikažejo prihodke iz sredstev javnih financ, druge prihodke za izvajanje dejavnosti javne službe ter prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu. Javni zavodi so v letu 2015 imeli za 5.460.770.307 evrov skupnih prihodkov po načelu denarnega toka. Od tega so za opravljanje dejavnosti javne službe prejeli 3.990.877.745 evrov iz sredstev javnih financ (73,1 % skupnih prihodkov) in 1.083.136.338 evrov drugih prihodkov za izvajanje javne službe (19,8 % skupnih prihodkov). Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu so znašali 386.756.224 evrov (7,1 % skupnih prihodkov). Iz Slike 1 je razvidno, da so v letu 2015 prihodki iz sredstev javnih financ predstavljali največji delež skupnih prihodkov v javnih zavodih na področju izobraževanja in športa (81,3 % skupnih prihodkov), najmanjši pa v javnih zavodih na področju socialnega varstva (46,1 % skupnih prihodkov). Največji delež (50,9 %) drugih prihodkov za izvajanje dejavnosti javne službe v skupnih prihodkih so v letu 2015 ustvarili javni zavodi na področju socialnega varstva.

Slika 1: Struktura finančnih virov vseh javnih zavodov skupaj in po podskupinah v letu 2015



Vir: AJPES, b. l., Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka za leto 2015; lasten izračun.

Celotni prihodki vseh javnih zavodov za leto 2015 so znašali 5.344.815.889 evrov, celotni odhodki 5.256.445.232 evrov, neto poslovni izid pa je znašal 82.862.905 evrov. V celotnih prihodkih in celotnih odhodkih vseh javnih zavodov največji delež predstavljajo prihodki in odhodki javnih zavodov s področja zdravstva (41,4 % prihodkov oziroma 41,5 % odhodkov) ter izobraževanja in športa (39,9 % prihodkov oziroma 40,0 % odhodkov).

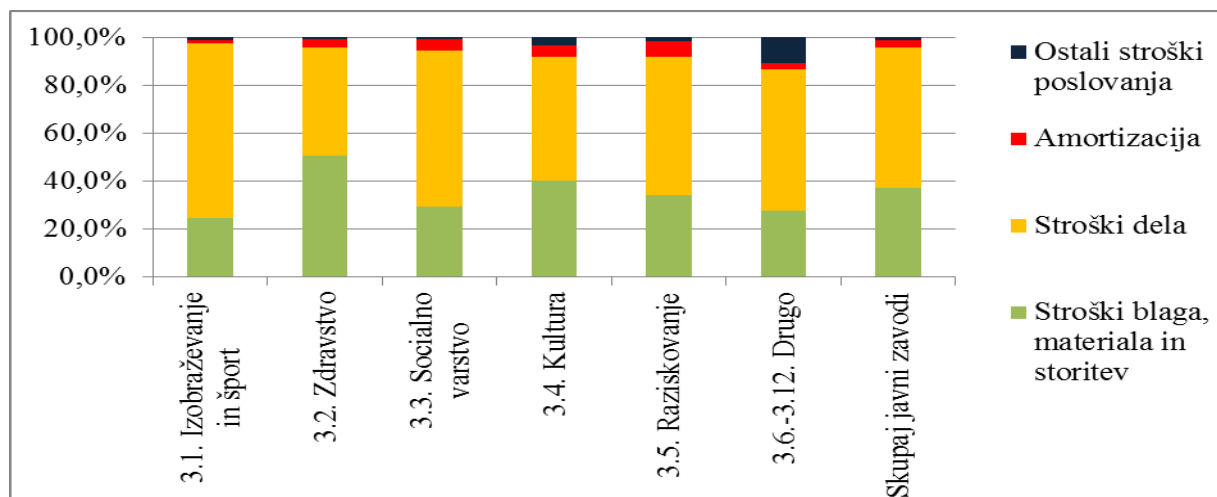
Tabela 2: Celotni prihodki, celotni odhodki, davek od dohodka pravnih oseb in neto poslovni izid javnih zavodov za leto 2015 v evrih

Podskupina javnih zavodov	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Davek od dohodka pravnih oseb	Neto poslovni izid
3.1. Izobraževanje in šport	2.131.534.320	2.104.688.785	958.068	25.887.467
3.2. Zdravstvo	2.212.750.795	2.182.998.699	954.205	28.797.891
3.3. Socialno varstvo	385.772.405	376.167.807	428.668	9.175.930
3.4. Kultura	337.820.510	335.600.100	74.482	2.145.928
3.5. Raziskovanje	138.255.441	136.923.621	74.751	1.257.069
3.6.–3.12. Drugo	138.682.418	120.066.220	3.017.578	15.598.620
Skupaj	5.344.815.889	5.256.445.232	5.507.752	82.862.905

Vir: AJPES, b. l., Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov za leto 2015; lasten izračun.

V strukturi celotnih odhodkov vseh javnih zavodov za leto 2015 so največji delež predstavljali stroški dela (58,7 %) in stroški blaga, materiala in storitev (37,2 %). Stroški dela predstavljajo največji delež v strukturi celotnih odhodkov javnega zavoda na področju izobraževanja in športa (72,8 %) in socialnega varstva (65,1 %), najmanjši pa na področju zdravstva (45,1 %), kjer polovico celotnih odhodkov javnega zavoda predstavljajo stroški blaga, materiala in storitev.

Slika 2: Struktura odhodkov poslovanja vseh javnih zavodov skupaj in po podskupinah za leto 2015



Vir: AJPES, b. l., Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov za leto 2015; lasten izračun.

Celotne prihodke za leto 2015 so javni zavodi ustvarili z opravljanjem javne službe (92,5 %) ter prodajo blaga in storitev na trgu (7,5 %). V strukturi celotnih prihodkov javnega zavoda so prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu predstavljali največji delež na področju raziskovanja (26,9 %), najmanj pa na področju socialnega varstva (3,1 %).

Tabela 3: Celotni prihodki in prihodki po vrstah dejavnosti v javnih zavodih za leto 2015 v evrih

Podskupina javnih zavodov	Celotni prihodki	Prihodki za izvajanje javne službe	Delež v celotnih prihodkih, v %	Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	Delež v celotnih prihodkih, v %
3.1. Izobraževanje in šport	2.131.534.320	2.023.062.990	94,9	108.471.330	5,1
3.2. Zdravstvo	2.212.750.795	2.027.331.569	91,6	185.419.226	8,4
3.3. Socialno varstvo	385.772.405	373.644.094	96,9	12.128.311	3,1
3.4. Kultura	337.820.510	297.455.445	88,1	40.365.065	11,9
3.5. Raziskovanje	138.255.441	101.060.587	73,1	37.194.854	26,9
3.6.–3.12. Drugo	138.682.418	119.732.387	86,3	18.950.031	13,7
Skupaj	5.344.815.889	4.942.287.072	92,5	402.528.817	7,5

Vir: AJPES, b. l., Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leto 2015; lasten izračun.

1.9 Nadzor nad poslovanjem javnih zavodov

Nad poslovanjem javnega zavoda so vzpostavljene tri vrste nadzora: politični, notranji in zunanji nadzor.

Državni zbor Republike Slovenije oziroma njegovo delovno telo – Komisija za nadzor javnih financ opravlja politični nadzor nad porabo proračunskih sredstev v javnih zavodih, katerih ustanovitelj je država. Informacije o porabi mu daje računsko sodišče, ki mu pošilja revizijska poročila o poslovanju javnih zavodov. Nadzorni odbor občine je pristojen za preverjanje poslovanja javnih zavodov, ki jih je ustanovila občina. Nadzorni odbor izda poročilo o opravljenem nadzoru s priporočili in predlogi. Občinski svet, župan in organi javnega zavoda so dolžni obravnavati poročilo nadzornega odbora ter upoštevati njegova priporočila in predloge v skladu s svojimi pristojnostmi (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 199).

Nadziranje porabe javnih sredstev je tudi pomembna naloga notranjih nadzornikov pri samih proračunskih uporabnikih. S spremembo ZJF v letu 2002 (Ur. l. RS, št. 30/02) je bila proračunskim uporabnikom v 100. členu določena obveznost zagotavljanja notranjega nadzora javnih financ, ki obsega sistem finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. Finančno poslovanje obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Notranje revidiranje, ki ga izvaja notranji revizor, zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove

učinkovitosti. V skladu s 100. členom ZJF je direktor javnega zavoda odgovoren za vzpostavitev in delovanje notranjega nadzora javnih financ.

Minister za finance je sprejel Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/02), ki med drugim določa temeljna načela, postopke in pravila notranjega kontroliranja ter notranjega revidiranja. Po 10. členu pravilnika morajo javni zavodi, katerih letni proračun presega 2.086.000 evrov,³ zagotoviti notranjo revizijo poslovanja vsako leto, vsi drugi javni zavodi pa najmanj enkrat v treh letih. Javni zavod lahko zagotovi notranje revidiranje tako, da ustanovi lastno službo za notranjo revizijo oziroma zaposli lastnega notranjega revizorja, najame zunanje izvajalca ali ustanovi skupno službo za notranjo revizijo z drugim proračunskim uporabnikom (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 10.–12. člen). S pomočjo notranje revizije direktor javnega zavoda dobi zagotovilo, da sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol dobro deluje. Notranji revizor tudi svetuje direktorju, kako izboljšati obvladovanje tveganj in poslovanje (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 203).

V skladu s 14. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ lahko pristojno ministrstvo in občina uporabita svojo notranjo revizijsko službo za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov. V takih primerih notranja revizijska služba pristojnega ministrstva ali občine o ugotovitvah opravljene revizije v javnem zavodu poroča ministru oziroma županu.

Javni zavod je lahko tudi stranka v inšpekcijskem postopku proračunske inšpekcije, ki deluje kot sektor v okviru Urada RS za nadzor proračuna. Proračunski inšpektorji, ki imajo status javnega uslužbenca s posebnimi pooblastili, nadzirajo, ali prejemniki sredstva iz državnega proračuna porabljajo v skladu z določbami ZJF in drugih predpisov, ki urejajo finančno, materialno in računovodsko poslovanje proračunskih uporabnikov. Inšpektorji praviloma ne preizkušajo in analizirajo celotnega poslovanja proračunskega uporabnika, ampak pregledujejo posamezne transakcije na proračunskih postavkah. Če inšpektor ugotovi nepravilnosti v zvezi s porabo sredstev proračuna, lahko izda odločbo za vzpostavitev zakonitega stanja, predlaga pristojnemu organu sprejem ukrepov, vloži predlog za uvedbo prekrška in poda ovadbo pristojnemu državnemu tožilcu (Milatovič, 2002, str. 40).

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Po 20. členu ZRacS-1 je uporabnik javnih sredstev:

- pravna oseba javnega prava ali njena enota;
- pravna oseba zasebnega prava in fizična oseba, ki je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti;

³ Navedeni znesek predstavlja preračun zneska 500 milijonov tolarjev iz pravilnika po tečaju 1 evro = 239,64 tolarjev.

- pravna oseba zasebnega prava in fizična oseba, ki izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije;
- gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež.

Javni zavod je pravna oseba javnega prava, zato računsko sodišče preverja celotno poslovanje javnega zavoda in s tem porabo sredstev, ki jih pridobiva iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu ali iz drugih virov (Korpič Horvat, 2004a, str. 141).

2 REVIDIRANJE POSLOVANJA JAVNIH ZAVODOV

Računsko sodišče z revidiranjem poslovanja javnih zavodov vsem zainteresiranim zagotavlja neodvisne informacije o zakonitosti in smotrnosti porabe sredstev v javnih zavodih. V tem poglavju so najprej opredeljeni temeljni pojmi revidiranja ter prikazana osnovna načela in standardi revidiranja javnega sektorja. Sledi predstavitev položaja računskega sodišča kot vrhovne revizijske institucije, podlag za delovanje računskega sodišča ter njegovih pristojnosti in aktov, s katerimi izvršuje revizijsko pristojnost. Na koncu tega poglavja je razložen postopek revidiranja računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov.

2.1 Opredelitev revidiranja

Turk (1995, str. 127) pravi: »Revidiranje je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali.« Taylor in Glezen (1996, str. 32–33) sta revidiranje opredelila kot sistematičen proces neodvisnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, ki so potrebni za ugotavljanje skladnosti uradnih trditev organizacij z vpeljanimi sodili, in poročanje o rezultatih zainteresiranim uporabnikom.

Revidiranje lahko razdelimo v več vrst. Glede na predmet in namen revidiranja razlikujemo (Taylor & Glezen, 1996, str. 33–34; Turk, 1995, str. 129–130):

- revidiranje računovodskih izkazov – zunanji revizor zbira ustrezne in zadostne dokaze o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja, da bi preveril skladnost teh izkazov s splošno sprejetimi računovodskimi načeli oziroma standardi;
- revidiranje skladnosti s predpisi – revizor presodi, ali revidirana enota upošteva zakone, druge predpise pa tudi notranje pravilnike ali poklicne norme;

- revidiranje poslovanja – revizor presoja delovanje revidirane enote glede na določene cilje z namenom, da oceni dosežke in poda priporočila za izboljšave oziroma nadaljnje delovanje.

Glede na revizijske organe, ki izvajajo revidiranje, ločimo (Taylor & Glezen, 1996, str. 35–36; Turk, 1995, str. 130–131):

- Zunanje revidiranje izvajajo organi ali osebe, ki niso uslužbenci revidirane organizacije, in sicer na podlagi pogodbe z naročnikom. Takšno revidiranje je lahko revidiranje računovodskih izkazov ali revidiranje poslovanja.
- Notranje revidiranje opravljajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri revidiranje poteka. Notranji revizorji lahko izvajajo revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja.
- Državno revidiranje izvajajo državni uslužbenci in ga urejajo zakoni. Pri tem revidiranju ločimo:
 - davčno revidiranje, katerega namen je ugotoviti, ali so bili davki obračunani in plačani v skladu z veljavnimi zakoni; gre za vrsto revidiranja skladnosti s predpisi;
 - revidiranje državnega financiranja, označeno tudi kot proračunsko revidiranje, ki presoja, ali so bila državna sredstva porabljen v skladu s predpisi, učinkovito in uspešno.

Z državnim revidiranjem največkrat mislimo na revidiranje državnega financiranja kot obliko zunanjega revidiranja, ki ga opravljajo državni uslužbenci oziroma drugi revizorji, v imenu in za račun države, ki vključuje revidiranje računovodskih izkazov in skladnosti s predpisi, pa tudi revidiranje poslovanja.

Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju MSVRI) razlikujejo (INTOSAI, b. 1., MSVRI 100.39 in MSVRI 100.40):

- revidiranje pravilnosti poslovanja, ki obsega potrjevanje finančne odgovornosti k temu zavezanih organizacij, potrjevanje finančne odgovornosti javne uprave kot celote, revidiranje sistema računovodenja in računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, revidiranje notranjih kontrol in delovanja notranjega revidiranja, revidiranje nepristranskosti in pravilnosti upravnih odločitev, ki jih je sprejel revidiranec, ter poročanje o vseh drugih zadevah, ki izhajajo iz revizije ali so z njo povezane in za katere vrhovna revizijska institucija meni, da jih je treba razkriti;
- revidiranje smotrnosti poslovanja, ki presoja gospodarnost poslovanja v skladu z načeli in s prakso dobrega upravljanja, učinkovitost uporabe virov in uspešnost doseganja zastavljenih ciljev revidiranja.

Državno revidiranje ima pomembno funkcijo, da parlamentu, vladi in/ali državljanom redno zagotavlja kakovost poročil o porabi denarja davkoplačevalcev ter o upravljanju sredstev in obveznosti države. Uspešno revidiranje lahko prispeva k upravljanju državnih financ ter daje parlamentu in državljanom nepristranski opis, kako so bila porabljena javna sredstva. Revidiranje lahko (Allen & Tommasi, 2001, str. 341–342):

- odkriva nepravilnosti o zlorabi javnih sredstev in ugotovi s tem povezane slabosti nadzora upravljanja, ki lahko ogrozijo celovitost organizacije, ter učinkovito izvrševanje proračunskih in drugih političnih sklepov;
- določi zanesljivost poročil o izvrševanju proračuna in drugih finančnih podatkov;
- prepozna primere in vzorce potratne in neučinkovite rabe sredstev, katerih odprava bo omogočila bolj gospodarno uporabo razpoložljivih proračunskih sredstev;
- zagotovi zanesljive informacije o rezultatih programa kot osnovo za prihodnje prilagoditve zakonov, politik in razporeditev proračuna.

2.2 Osnovna načela in standardi revidiranja javnega sektorja

Ne glede na vrsto revidiranja mora revizor pri izvajanju revizije upoštevati pravila revidiranja, ki določajo pogoje in način izvajanja revizije. Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (International Organization of Supreme Audit Institutions, v nadaljevanju INTOSAI) je razvila MSVRI, ki določajo osnovne pogoje za pravilno delovanje in strokovno ravnanje vrhovnih revizijskih institucij ter temeljna načela revidiranja javnega sektorja. Razdeljeni so na tri ravni:

- ustanovna načela,
- pogoje za delovanje vrhovnih revizijskih institucij in
- temeljna revizijska načela.

Revizijski standardi dajejo revizorju najnujnejše smernice in navodila, ki mu pomagajo določiti revizijske korake in postopke, ki naj jih uporabi pri reviziji. To so sodila in merila, na podlagi katerih se ovrednoti kakovost rezultatov revizije (INTOSAI, b. l., MSVRI 100.4).

Osnovna načela, ki predstavljajo splošen okvir za razvijanje revizijskih standardov vrhovnih revizijskih institucij, so (INTOSAI, b. l., MSVRI 100.6):

- uporabnost standardov – vrhovna revizijska institucija naj upošteva revizijske standarde in ravna v skladu z njimi;
- nepristranska sodba – vrhovna revizijska institucija mora odločati po lastni presoji;
- javna odgovornost – obstajati mora učinkovit in delujoč proces zagotavljanja odgovornosti za predložitev obračunov oseb ali institucij, ki upravljajo z javnimi sredstvi;

- odgovornost vodstva – vodstvo je odgovorno za zadostnost in pravilnost oblike in vsebine računovodskih izkazov in drugih informacij;
- razširjanje standardov – pristojni organi morajo zagotoviti razširjanje ustreznih računovodskih standardov za poročanje o finančnem poslovanju in razkritjih, ki so potrebna za delovanje državne uprave; revidiranci morajo za svoje delo opredeliti določljive in merljive cilje;
- doslednost standardov – dosledna uporaba računovodskih standardov se mora kazati v pošteni predstavitvi finančnega položaja in rezultatov poslovanja;
- sistem notranjega kontroliranja – obstoj ustreznega sistema notranjega kontroliranja kar najbolj zmanjša tveganje za nastanek napak in nepravilnosti;
- dostop do podatkov – zakonodaja mora zagotoviti ustrezno sodelovanje revidirancev pri zagotavljanju dostopa do vseh podatkov, ki so potrebni za oceno njihovega poslovanja;
- delovanje, ki ga je treba revidirati – vse revizijske aktivnosti morajo biti v mejah revizijskih pooblastil vrhovne revizijske institucije;
- izboljšanje revizijskih metod – vrhovna revizijska institucija si mora prizadevati za izboljšanje metod revidiranja ustreznosti meril smotrnosti poslovanja.

Revizijske standarde vrhovnih revizijskih institucij je mogoče razvrstiti v naslednje skupine (INTOSAI, b. 1., MSVRI 200.1.1, MSVRI 300.0.1 in MSVRI 400):

- splošne standarde, v katerih je opredeljeno, kakšna mora biti usposobljenost revizorja in/ali revizijske institucije, ki je potrebna za strokovno in uspešno izvajanje nalog v zvezi s standardi pridobivanja revizijskih dokazov in standardi poročanja;
- standarde pridobivanja revizijskih dokazov, ki opredeljujejo okvir za vsebinske, sistematične in uravnotežene postopke, po katerih se mora revizor ravnati pri zbiranju dokazov, da lahko pride do določenih ugotovitev;
- standarde poročanja, ki dajejo revizorju usmeritve o tem, kako naj poroča o ugotovitvah revizije, vključno z navodili o obliki in vsebini revizijskega poročila.

2.3 Računsko sodišče Republike Slovenije

2.3.1 Položaj računskega sodišča kot državnega organa

Zunanji nadzor porabe javnih sredstev, ki ga izvajajo vrhovne revizijske institucije, ima velik pomen v demokratičnih državah. Temeljna naloga vrhovne revizijske institucije je, da parlamentu, vladi in zainteresirani javnosti z izvajanjem neodvisnih revizij zagotavlja objektivne informacije o javni porabi. Pomembne postajajo tudi druge naloge vrhovne revizijske institucije, kot so krepitev odgovornosti nosilcev javnih funkcij in drugih odgovornih oseb za razpolaganje z javnimi sredstvi, pomoč pri uvajanju in izboljševanju sistemov notranjega kontroliranja, opozarjanje na prevare in korupcijo ter svetovanje uporabnikom javnih sredstev (Vidovič, 2007a, str. 5).

V naši državi ima vlogo vrhovne revizijske institucije računsko sodišče. Državni zbor je leta 1994 sprejel Zakon o računskem sodišču, na podlagi katerega je 1. 1. 1995 začelo delovati računsko sodišče. Po sedmih letih je Državni zbor sprejel ZRacS-1, ki je spremenil vlogo, pristojnosti in sestavo računskega sodišča ter postopke revidiranja (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 212–213). Z ustavo je računskemu sodišču zagotovljen položaj neodvisnosti in samostojnosti. Aktov, s katerimi računsko sodišče izvršuje svojo revizijsko pristojnost, ni mogoče izpodbijati s sodnimi ali z upravnimi pravnimi sredstvi, niti z ustavno pritožbo (ZRacS-1, 1. člen). Korpič Horvatova (2006b, str. 24–25) pravi, da je računsko sodišče organ posebne vrste, ker nalog, ki jih opravlja, ni mogoče razvrstiti v zakonodajno, izvršilno ali sodno vejo oblasti. Računsko sodišče:

- samostojno določa svoj program dela, vezano je le na izvedbo tistih revizij, ki jih določajo zakoni;
- izvaja revizije, katerih cilj je izrek mnenja o pravilnem oziroma smotrnem poslovanju uporabnika javnih sredstev;
- svetuje uporabnikom javnih sredstev o javnofinančnih vprašanjih;
- poroča Državnemu zboru in javnosti o razkritjih revizij poslovanja državnih organov in drugih uporabnikov javnih sredstev.

2.3.2 Pravne in strokovne podlage za revidiranje

Pravna podlaga, po kateri računsko sodišče izvaja revizije, je ZRacS-1, ki med drugim določa sestavo in organizacijo računskega sodišča, pristojnosti računskega sodišča in izvrševanje revizijske pristojnosti. Na podlagi ZRacS-1 je senat računskega sodišča sprejel Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 91/01, v nadaljevanju Poslovnik RS), ki podrobneje ureja način in postopek izvrševanja revizijske pristojnosti računskega sodišča, ureja svetovanje uporabnikom javnih sredstev in določa način zagotavljanja javnosti dela računskega sodišča. Če pri izvajanju revizijske pristojnosti nastane vprašanje, ki ni urejeno z ZRacS-1, se smiselno uporabljajo določbe zakona o splošnem upravnem postopku (ZRacS-1, 4. člen).

Poleg pravnih podlag mora računsko sodišče pri svojem delu upoštevati tudi strokovne podlage. Računsko sodišče mora izvajati revizije v skladu s splošno sprejetimi revizijskimi načeli in pravili ter z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki so objavljeni v slovenskem jeziku (ZRacS-1, 24. člen). Revizorji računskega sodišča pri izvajanju revizij uporabljajo:

- MSVRI, ki jih izdaja INTOSAI,
- Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, ki jih izdaja INTOSAI,
- mednarodne standarde revidiranja (v nadaljevanju MSR), ki jih izdaja IFAC – Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov.

Uporabo omenjenih standardov je določil predsednik računskega sodišča z Napotilom za izvajanje revizij (Ur. l. RS, št. 43/13). Slovenski prevodi MSVRI in Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI so objavljeni na spletnih straneh računskega sodišča, slovenske prevode MSR pa objavlja Slovenski inštitut za revizijo na svojih spletnih straneh.

Predsednik računskega sodišča je sprejel smernice, ki določajo temeljne usmeritve za posamezne faze revizije. Smernice temeljijo na ZRacS-1, Poslovniku RS in Napotilu za izvajanje revizij. Predstavljajo okvir procesa revidiranja, ki ga podrobneje določajo revizijski priročniki (Vidovič, 2006, str. 11).

2.3.3 Pristojnosti računskega sodišča

Računsko sodišče je pristojno za revidiranje poslovanja vseh uporabnikov javnih sredstev. Po 20. členu ZRacS-1 revidiranje poslovanja uporabnika javnih sredstev zajema pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o njegovem poslovanju. Računsko sodišče lahko revidira (Vidovič, 2007a, str. 11–12; Cvikel & Korpič Horvat, 2007, str. 216–219):

- pravilnost poslovanja – revizorji preverjajo, ali uporabnik javnih sredstev posluje v skladu s predpisi in usmeritvami, ki urejajo njegovo poslovanje;
- smotrnost poslovanja – namen je preučiti gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja uporabnika javnih sredstev;
- aktov o preteklem in tudi akt o načrtovanem poslovanju – revizorji preverjajo računovodske izkaze, poročila o doseženih ciljih in rezultatih, finančne načrte, obrazložitve zaključnih računov in drugo.

Uporabnik javnih sredstev z izdajo sklepa o izvedbi revizije pridobi status revidiranca, ki ga obdrži do izdaje revizijskega poročila. Ta status pomeni, da lahko računsko sodišče v tem času pri revidirancu izvaja vsa revizijska dejanja, ki so določena v podrobnem načrtu revizije (Korpič Horvat, 2006b, str. 32).

V okviru, ki ga določa ZRacS-1, računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem letu. Pri določanju revizij za posamezno koledarsko leto računsko sodišče obravnava tudi predloge poslancev in delovnih teles Državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti (ZRacS-1, 25. člen).

V četrtem odstavku 25. člena ZRacS-1 so določene tako imenovane obvezne ali stalne revizije. Računsko sodišče mora vsako leto izvesti revizije:

- pravilnosti izvršitve državnega proračuna,
- pravilnosti poslovanja ZZZS,

- pravilnosti poslovanja ZPIZ,
- pravilnosti poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin,
- pravilnosti poslovanja ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in
- pravilnosti poslovanja ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.

Poleg ZRacS-1 so obvezne revizije, ki jih je dolžno izvesti računsko sodišče, določene:

- v 23. členu Zakona o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb (Ur. l. RS, št. 26/05-UPB1, 85/09),
- v 19. členu Zakona o ukrepih Republike Slovenije za krepitev stabilnosti bank (Ur. l. RS, št. 105/12 in 63/13-ZS-K),
- v 71. členu Zakona o Slovenskem državnem holdingu (Ur. l. RS, št. 25/14),
- v 24. členu Zakona o političnih strankah (Ur. l. RS, št. 100/05-UPB1, 103/07, 99/13 in 46/14),
- v 29. in 30. členu Zakona o volilni in referendumski kampanji (Ur. l. RS, št. 41/07, 103/07- ZPolS-D, 105/08-Odl.US, 11/11, 28/11-Odl.US, 98/13).

Na podlagi zgoraj navedenih zakonov računsko sodišče nadzoruje pravilnost poslovanja Prvega pokojninskega sklada, Družbe za upravljanje terjatev bank, Slovenskega državnega holdinga, političnih strank ter financiranja volilnih in referendumskih kampanj. Računsko sodišče mora vsako leto opraviti revizijo pravilnosti poslovanja Prvega pokojninskega sklada in Družbe za upravljanje terjatev bank.

Ena od pristojnosti računskega sodišča je svetovanje uporabnikom javnih sredstev, ki ima namen specialne in generalne preprečitve. Svetovanje uporabnikom javnih sredstev temelji na izkustvenih ugotovitvah, pridobljenih v posameznih revizijah, in na strokovnih znanjih (Korpič Horvat, 2006b, str. 46). S svetovanjem naj bi računsko sodišče vplivalo na večjo učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev (Vesel, 2006, str. 14).

Računsko sodišče svetuje uporabnikom javnih sredstev tako, da daje priporočila med izvajanjem revizije in v izdanem revizijskem poročilu, sodeluje na posvetih in seminarjih o javnofinančnih vprašanjih ter daje mnenja in odgovore na javnofinančna vprašanja. Računsko sodišče lahko poda pripombe k osnutkom besedil zakonov in drugih predpisov ter predloge za spremembe predpisov (ZRacS-1, 21. člen). Svetovanje se ne nanaša na komentiranje ali ocenjevanje izdanih revizijskih poročil, razen v primeru izražanja mnenja v strokovnem, znanstvenem, raziskovalnem ali pedagoškem delu (Poslovnik RS, 47. člen).

Revizorji uporabnikom javnih sredstev med izvajanjem revizije svetujejo o tem, kako odpraviti ugotovljene nepravilnosti, in sicer v okviru razprave o ugotovitvah iz osnutka revizijskega poročila na razčiščevalnih sestankih ali s priporočili za izboljšanje poslovanja, ki jih podajo v revizijskem poročilu (Vesel, 2006, str. 15).

Mnenje o javnofinančnem vprašanju na podlagi pridobljenih izkušenj v revizijah ali v obliki osebnega strokovnega mnenja poda senat računskega sodišča, član računskega sodišča ali vrhovni državni revizor. Senat računskega sodišča poda mnenje o javnofinančnem vprašanju, ki presega izkušnje računskega sodišča, pridobljene z že opravljenimi revizijami. Taka mnenja se obvezno upoštevajo pri izvajanju revizij. Član računskega sodišča ali vrhovni državni revizor podata mnenje o javnofinančnem vprašanju, ki se lahko opre na že opravljene revizije (Poslovník RS, 45. člen). Član računskega sodišča in vrhovni državni revizor lahko podata svoje osebno strokovno mnenje o določenem javnofinančnem vprašanju s pojasnilom, da se računsko sodišče o vprašanju še ni opredelilo in da njegovo mnenje ne zavezuje računskega sodišča pri izvajanju revizij (Poslovník RS, 46. člen).

Računsko sodišče izdaja potrdila za naziv državni revizor in preizkušeni državni revizor. Pogoji za pridobitev nazivov in izdajanje potrdil za nazive so podrobneje določeni v Pravilniku o izdajanju potrdil za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor (Ur. l. RS, št. 36/09).

Računsko sodišče samo ali skupaj s Slovenskim inštitutom za revizijo izdaja standarde za revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev v Republiki Sloveniji, ki se nanašajo na izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča, revizijske priročnike in drugo strokovno literaturo, pomembno za razvoj revizijske stroke (ZRacS-1, 23. člen). Do sedaj je računsko sodišče izdalo tri revizijske priročnike:

- Revizijski priročnik, ki daje usmeritve za izvajanje revizijskega in porevizijskega procesa. Podrobno obravnava revizije pravilnosti poslovanja in revizije akta o poslovanju (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 2).
- Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, ki opisuje posamezne faze in aktivnosti revizije smotrnosti poslovanja, od načrtovanja do spremljanja učinkov poročila (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006a, str. 7).
- Revizijski priročnik: K ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces, ki ga revizorji uporabljajo kot orodje za ocenjevanje ustreznosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev pri načrtovanju in uresničevanju ciljev in programskih dosežkov v javnem sektorju (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2013a, str. 4).

2.3.4 Akti računskega sodišča

Po tretjem odstavku 1. člena ZRacS-1 aktov, ki jih izdaja računsko sodišče, pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi ni dopustno spodbijati s sodnimi ali z upravnimi pravnimi sredstvi in tudi ne z ustavno pritožbo.

Temeljni akt za izvedbo vsake posamezne revizije je program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča (v nadaljevanju PIRP), ki ga sprejme predsednik računskega sodišča pred iztekom tekočega leta za naslednje leto (Korpič Horvat, 2006b, str. 49).

Osnovne akte, s katerimi računsko sodišče izvršuje revizijsko pristojnost, lahko razdelimo v tri skupine (Poslovník RS, 4. člen):

- akt za predrevizijsko poizvedbo je zahteva za predložitev podatkov;
- akti za izvrševanje pristojnosti v revizijskem postopku so: sklep o izvedbi revizije, sklep o ugovoru zoper sklep o izvedbi revizije, sklep o ustavitvi revizijskega postopka, revizijsko pooblastilo, potrdilo o odvzemu listin, nalog za predložitev listin, pismo poslovodstvu, osnutek revizijskega poročila, predlog revizijskega poročila, zaprosilo izvedenca računskega sodišča, sklep o spornem revizijskem razkritju, odgovor na ugovor zoper revizijsko razkritje in revizijsko poročilo;
- akti za izvrševanje pristojnosti v porevizijskem postopku so: poziv za ukrepanje, obvestilo Državnemu zboru, poziv za razrešitev odgovorne osebe, sporočilo za javnost in predlog za razrešitev nadzornega odbora lokalne skupnosti.

Računsko sodišče najmanj enkrat letno Državnemu zboru v obravnavo predloži poročilo o svojem delu. V letnem poročilu morajo biti navedeni podatki o naslednjih ukrepih računskega sodišča (ZRacS-1, 5. člen):

- poziv za razrešitev odgovorne osebe, sporočilo za javnost in odločitev organa, ki mu je bil vročen poziv za razrešitev odgovorne osebe,
- ovadba zaradi suma kaznivega dejanja oziroma predlog za uvedbo postopka o prekršku,
- prekršek odgovorne osebe in posameznika ter izrek globe.

Z letnim poročilom računsko sodišče seznaní Državni zbor s pomembnimi ugotovitvami iz opravljenih revizij v preteklem letu in predlaga rešitve za izboljšanje stanja (Korpič Horvat, 2006b, str. 62).

2.4 Postopek revidiranja javnih zavodov

2.4.1 Opredelitev revizijskega postopka

Revizijski postopek so ravnanja članov, vrhovnih državnih revizorjev in revizorjev od priprav za določitev PIRP do sprejema odzivnega poročila oziroma ukrepov, če se uporabnik javnih sredstev ne odzove ali če ne sprejme zadovoljivih ukrepov za odpravo razkritih nepravilnosti in nesmotrnosti v revizijskem poročilu. Glede na določbe ZRacS-1 lahko revizijski postopek delimo na (Korpič Horvat, 2006b, 62–63):

- predrevizijski postopek, ki se nanaša na pripravo in sprejem PIRP ter zbiranje podatkov in opravljanje poizvedb o uporabniku javnih sredstev, ki so potrebne za načrtovanje ali izvajanje revizij;

- revizijski postopek, ki se začne z izdajo sklepa o izvedbi revizije in konča z izdajo revizijskega poročila;
- porevizijski postopek, ki se začne z zahtevo za izdajo odzivnega poročila in konča z izdajo porevizijskega poročila ali sprejemom ukrepov, če uporabnik javnih sredstev ne sprejme ustreznih popravljalnih ukrepov za razkrite nepravilnosti in/ali nesmotrnosti v revizijskem poročilu.

Revizijski postopek, s katerim računsko sodišče izvaja revizije, je sestavljen iz zaporedja naslednjih dejavnosti oziroma faz revidiranja (Vidovič, 2007a, str. 13):

- načrtovanja revizije,
- pridobivanja revizijskih dokazov,
- poročanja,
- spremljanja uresničevanja učinkov revizije oziroma porevizijskega postopka.

Faze revidiranja so enake za revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti poslovanja in revizije smotrnosti poslovanja, razlikujejo pa se cilji revizij ter zato pristop k izvajanju revizije, izvajanje postopkov in posamezna dejanja. Revizija, ki jo izvede računsko sodišče v javnem zavodu, je lahko samo revizija računovodskih izkazov, revizija pravilnosti poslovanja ali revizija smotrnosti poslovanja, pa tudi kombinacija prej navedenih vrst revizij. V empiričnem delu magistrskega dela analiziram ugotovitve revizijskih poročil o revidiranju računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov, zato v nadaljevanju obravnavam revizijski postopek revizorjev računskega sodišča, ki se nanaša na revizijo računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda.

2.4.2 Načrtovanje revizije

2.4.2.1 Opredelitev načrtovanja revizije

Začetna faza revidiranja je načrtovanje, ki obsega strateško, okvirno in podrobno načrtovanje. Strateško načrtovanje je podlaga za določitev prednostnih nalog računskega sodišča v daljšem časovnem obdobju, ki obsega pripravo strategije računskega sodišča in pripravo letnih usmeritev predsednika računskega sodišča. Okvirno načrtovanje obsega zbiranje predlogov za uvedbo revizij in njihovo vključitev v PIRP. Podrobno načrtovanje revizij obsega določitev revizijskih nalog v okviru posamezne revizije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014a, str. 3).

V Strategiji Računskega sodišča Republike Slovenije 2014–20 (v nadaljevanju strategija 2014–20) so med drugim določeni poslanstvo, vizija in vrednote računskega sodišča, merila za izbor revizij, dejavniki, ki vplivajo na izvajanje revizijske pristojnosti, in strateški cilji

računskega sodišča s kazalniki njihovega doseganja (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2013b, str. 5–20).

Izdelava PIRP temelji na strateškem in okvirnem načrtovanju. Vsak vrhovni državni revizor poda predsedniku računskega sodišča predloge za uvedbo revizij z delovnega področja oddelka, ki ga vodi. Predlog mora utemeljiti in izdelati v skladu s smernico za načrtovanje. Predsednik računskega sodišča lahko od vrhovnega državnega revizorja zahteva dodatne predloge. Namestnika predsednika računskega sodišča podata mnenja k predlogom in lahko dodata svoje predloge. Izmed podanih predlogov za uvedbo revizij predsednik izbere predloge, ki jih uvrsti v PIRP (Poslovník RS, 9. člen). Pri oblikovanju predlogov za uvedbo revizij se upoštevajo obvezne revizije, ki jih določajo ZRacS-1 in drugi zakoni, predlogi poslancev in delovnih teles Državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti ter morebitne revizijske prioritete ali revizijske strategije, ki jih določi predsednik (Poslovník RS, 9. člen). Računsko sodišče pri oblikovanju predlogov za uvedbo revizije uporablja naslednja merila (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2013b, str. 9):

- finančno pokritost – skupna vsota javnih sredstev, namenjenih za poslovanje uporabnikov javnih sredstev, zajetih v revizije;
- učinke revizij – izboljšanje poslovanja uporabnikov javnih sredstev in preprečitev morebitnih škodljivih posledic;
- aktualna pričakovanja javnosti – odzivi na aktualne izzive;
- celosten vpogled – prepletenost različnih politik, več ministrstev ter mnogih javnih in zasebnih subjektov;
- mednarodne obveznosti in
- uporaba edinstvene pristojnosti – računsko sodišče ne izvaja poglobljenih preiskav, ki jih v okviru svojih pristojnosti lahko temeljito izvedejo drugi.

Vrhovni državni revizorji za predloge revizij, ki so uvrščeni v PIRP, pripravijo okvirne načrte revizij, v katerih opredelijo: revidiranca, predmet in obseg revizije, cilje revizije, akte o poslovanju, ki bodo revidirani, utemeljitev revizije in segmente revizije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014a, str. 5). Predsednik računskega sodišča lahko PIRP med letom spremeni ali dopolni.

S podrobnim načrtovanjem revizorji določijo revizijske postopke, s katerimi bodo pridobili zadostne, ustrezne in razumne revizijske dokaze za oblikovanje mnenja o posameznem segmentu revizije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 14).

Revizor mora revizijo načrtovati tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito, uspešno in pravočasno izvedbo na visoki kakovostni ravni (INTOSAI, b. l., MSVRI 300.1.1). Cilji načrtovanja revizije so (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, b. l., str. 9):

- določiti pot, po kateri bodo izpolnjene zakonske obveznosti in doseženi drugi prednostni cilji revizije;
- opredeliti obseg, cilje in predvidene izsledke revizije;
- določiti, kako bodo pridobljeni in analizirani revizijski dokazi, potrebni za doseganje ciljev;
- opredeliti vire, ki bodo potrebni in tudi uporabljeni za revizije, ugotoviti stroške ter predvideti potrebni čas;
- omogočiti vodstvu, da nadzira in kontrolira posamezne revizije.

Rezultat podrobnega načrtovanja je podrobni načrt revizije, v katerem je opredeljeno, kako bodo revizorji revidirali oziroma kako bodo dosegli cilje revizije. Podlaga za izdelavo podrobnega načrta revizije je okvirni načrt revizije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 14). Podrobni načrt za revizijo računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja obsega: pravne in strokovne podlage za izvedbo revizije, predmet, obseg in cilje revizije, predstavitev revidiranja in predmeta revizije, kriterije za presojo nepravilnosti in napak, opredelitev tveganj in revizijske strategije, določitev pomembnosti, revizijski pristop, časovni okvir, podatke o revizijski skupini in revizijske programe (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014a, str. 7).

Podlago za pripravo podrobnega načrta predstavljajo okvirni načrt in izvedeni postopki (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 98):

- spoznavanja poslovanja revidiranja in kontrolnega okolja,
- spoznavanja računovodskega procesa,
- analiziranja računovodskih informacij in podatkov,
- določanja pomembnosti,
- načrtovanja revizijske strategije,
- načrtovanja revizijskih preizkusov.

Revizor v podrobnem načrtu opredeli predmet in obseg revizije, cilje revizije, akte o poslovanju, ki bodo revidirani, in segmente revizije, kot so opredeljeni v okvirnem načrtu. Pri reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda so predmet revizije računovodski izkazi in pravilnost poslovanja javnega zavoda v revidiranem obdobju, splošna cilja revizije pa sta izrek mnenja o računovodskih izkazih in izrek mnenja o pravilnosti poslovanja javnega zavoda v revidiranem obdobju. Revizor izpolni splošna cilja revizije na podlagi potrjevanja posebnih revizijskih ciljev, ki so: popolnost, dogajanje (nastanek), točnost (merjenje), časovni presek, vrednotenje, predstavitev ter pravilnost oziroma zakonitost.

Revizija je razdeljena na segmente in podsegmente,⁴ ki so praviloma opredeljeni na naslednji način:

- Segment 1: Računovodski izkazi za revidirano leto
 - Podsegment 1.1: Bilanca stanja
 - Podsegment 1.2: Izkaz prihodkov in odhodkov
- Segment 2: Pravilnost poslovanja v revidiranem letu
 - Podsegment 2.1: Stroški dela
 - Podsegment 2.2: Stroški blaga, materiala in storitev
 - Podsegment 2.3: Nabava osnovnih sredstev in drobnega inventarja

2.4.2.2 Spoznavanje poslovanja revidiranca in kontrolnega okolja

Revizor spoznava poslovanje revidiranca z namenom, da opredeli in razume poslovne dogodke in prakso delovanja revidiranca, ki po njegovi presoji lahko pomembno vplivajo na način izvedbe revizije, na izkazovanje v računovodskih izkazih in pravilnost poslovanja. Poslovanje revidiranca mora revizor spoznati dovolj podrobno, da lahko (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 15):

- prepozna organizacijsko strukturo in procese, ki jih vodstvo uporablja za načrtovanje, nadziranje in upravljanje osnovnih dejavnosti in računovodskih procesov revidiranca;
- prepozna vrste poslovnih dogodkov ter notranje in zunanje dejavnike, ki bi lahko pomembno vplivali na računovodske izkaze ali pravilnost poslovanja;
- ovrednoti sprejemljivost računovodskih postopkov ter pravilnost uporabe zakonskih podlag in usmeritev pri pripravi računovodskih izkazov;
- dopolni svojo oceno posebnih tveganj po segmentih in v povezavi s posebnimi revizijskimi cilji;
- sestavi učinkovit in uspešen podroben načrt revizije.

Revizor poslovanje revidiranca spoznava z zbiranjem informacij o notranjih in zunanjih dejavnikih, ki vplivajo na poslovanje revidiranca, ter o tem, kako vodstvo revidiranca nadzira poslovanje revidiranca (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 17).

Revizor informacije o poslovanju javnega zavoda in o kontrolnem okolju pridobi na podlagi:

- preučitve relevantne zakonodaje, ki vpliva na poslovanje javnega zavoda,
- pregleda dokumentacije, ki jo posreduje javni zavod na zahtevo računskega sodišča (akt o ustanovitvi javnega zavoda, statut, notranji akti, ki urejajo delovanje javnega zavoda,

⁴ Segmenti revizije so smiselno opredeljena področja za izvajanje revizije, o katerih se izreka mnenje. Podsegmenti predstavljajo smiselno opredeljena področja v okviru segmentov revizije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014a, str. 8).

zapisniki sej sveta zavoda, finančni načrt, načrt investicij in nabav za revidirano leto, letni poročili in izpisa bruto bilanc za revidirano in predhodno leto, poročila o opravljenih notranjih revizijah, opis načina ugotavljanja prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, spisek redno zaposlenih na dan 1. 1. in 31. 12. revidiranega leta ter podatki iz kadrovskih evidenc),

- razgovora z direktorjem, vodjo računovodsko finančne službe in vodjo kadrovske službe.

Pri spoznavanju kontrolnega okolja javnega zavoda revizor ugotavlja:

- ali ima javni zavod jasno opredeljeno vodstveno strukturo, z znanimi vlogami posameznih vodilnih delavcev pri sprejemanju odločitev, pristojnosti in prevzemanju odgovornosti ter kakšen je odnos vodstva do notranjih kontrol;
- ali so organizacijska sestava, dolžnosti, odgovornosti in pristojnosti opredeljene in opisane v ustreznih internih aktih in drugih dokumentih (organizacija služb javnega zavoda, sistemizacija delovnih mest), ali obstajajo pisna navodila za izvajanje posameznih nalog ter odgovornost za njihovo izvajanje;
- ali so zaposleni ustrezno usposobljeni za opravljanje dodeljenih nalog, ali so pogoji zaposlovanja jasno določeni v sistemizaciji in kako so opredeljene odgovornosti v notranjih predpisih.

Na podlagi pridobljenih informacij revizor oceni, ali je v javnem zavodu vzpostavljeno primerno kontrolno okolje na celotnem poslovanju, ki bi predstavljalo zadostno in ustrezno podlago za učinkovito izvajanje notranjih kontrol.

2.4.2.3 Spoznavanje računovodskega procesa

Zadostno razumevanje računovodskega procesa revizorju omogoči ugotavljanje posebnih tveganj, povezanih z računovodskim procesom, ter oblikovanje ustreznega načrta revizijskih preizkusov. Razumevanje računovodskega procesa bi moralo vključevati (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 27–28):

- poslovne procese, v katerih se obdelujejo pomembne skupine poslovnih dogodkov;
- okolje računalniške obdelave;
- kontrolne postopke znotraj vsakega poslovnega procesa in okolja računalniške obdelave;
- finančno-računovodski proces.

Revizor revizijske dokaze in informacije o računovodskem procesu javnega zavoda pridobi na podlagi preučitve dokumentov, ki urejajo notranjo organizacijo in poslovanje javnega zavoda, pregleda poročila o popisu sredstev in obveznosti na dan 31. 12. revidiranega leta, primerjave glavne knjige, analitičnih evidenc, bruto bilanc in računovodskih izkazov ter razgovora z vodjo računovodsko finančne službe. Pri tem revizor preveri način usklajevanja analitičnih

evidenc z glavno knjigo, opredeli temeljne poslovne aktivnosti pri ciklu odhodkov, ciklu plač in kadrovske evidence ter ciklu osnovnih sredstev in ugotavlja obstoj notranjih kontrol znotraj poslovnih ciklov, opredeli konte v izkazu prihodkov in odhodkov ter v bilanci stanja, na katere poslovni cikel vpliva, ter spoznava finančno-računovodski proces, v katerem poteka priprava računovodskih izkazov.

Pri razumevanju računovodskega procesa v javnem zavodu se revizor osredotoči predvsem na cikel plač in kadrovske evidence, cikel odhodkov, cikel osnovnih sredstev in finančno-računovodski proces, ker so to tisti poslovni procesi, pri katerih se najpogosteje pojavljajo napake in nepravilnosti. Revizor v podrobnem načrtu revizije navede ugotovitve iz razumevanja računovodskega procesa, ki kažejo na obstoj možnih posebnih tveganj v zvezi z napačnimi navedbami v računovodskih izkazih javnega zavoda.

2.4.2.4 Predhodni analitični postopki

Revizor opravlja predhodne analitične postopke v fazi podrobnega načrtovanja zato, da pridobi splošno razumevanje vsebine računovodskih izkazov in pomembnih računovodskih sprememb, sprememb v predpisih ali poslovanju, ki so se zgodile v obdobju enega leta ali od zadnjega datuma opravljanja revizije. Pri izvajanju predhodnih analitičnih postopkov je revizor pozoren na neobičajne spremembe v računovodskih izkazih ali odsotnost pričakovanih sprememb z namenom, da bi ugotovil področja možnih revizijskih tveganj za napake oziroma nepravilnosti. Pri izvajanju predhodnih analitičnih postopkov revizor zlasti pridobi računovodske informacije, primerja pridobljene informacije in analizira dobljene rezultate (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 38–39).

V fazi podrobnega načrtovanja javnega zavoda revizor izvede naslednje analitične postopke:

- analizo strukture in velikosti postavk bilance stanja javnega zavoda na dan 31. 12. revidiranega leta glede na preteklo leto ter postavk izkaza prihodkov in odhodkov za revidirano leto glede na leto poprej;
- preveritev usklajenosti izkazanih postavk v bilanci stanja na dan 31. 12. revidiranega leta ter v izkazu prihodkov in odhodkov za revidirano leto z bruto bilanco ter s podatki glavne knjige in analitičnih evidenc kupcev in dobaviteljev za revidirano leto, ki jih posreduje javni zavod;
- analizo obveznosti do dobaviteljev, ki jih je javni zavod evidentiral v revidiranem letu, glede na datum prejetih računov in določitev dobaviteljev, s katerimi je javni zavod v revidiranem letu ustvaril večjo vrednost nabav materiala, blaga, storitev, opreme in gradbenih del v revidiranem letu;
- analizo seznama zaposlenih delavcev na dan 31. 12. revidiranega leta, s katero ugotovi strukturo zaposlenih glede na vrsto sklenjenega delovnega razmerja (redno ali dopolnilno delovno razmerje, polni ali krajši delovni čas) in razporeditev na posamezna delovna mesta;

- analizo gibanja postavk mesečnih rekapitulacij plač;
- analizo seznama prejemnikov izplačil po podjemnih in avtorskih pogodbah, veljavnih v revidiranem letu, s katero ugotovi strukturo izplačil glede na vrsto opravljenih del in po prejemnikih izplačil ter primerja prejemnike izplačil s seznamom zaposlenih javnih uslužbencev,
- primerjavo vrednosti pogodb, po katerih so se izvajale nabave v revidiranem letu in naj bi temeljile na izvedenih postopkih za oddajo javnih naročil po predpisih o javnem naročanju, z letnim prometom tistih dobaviteljev, katerih letni promet z javnim zavodom je predstavljal večji odstotek vrednosti nabav materiala, blaga, storitev, opreme in gradbenih del v revidiranem letu.

Glede na to, da računsko sodišče javnega zavoda praviloma ne revidira vsako leto, primerjave med leti niso tako zanesljive. Pri primerjavi nerevidiranih podatkov obstaja tveganje, da revizor zmotno domneva, da gre za gibanja, v resnici pa gre za spremembo, ki je le rezultat napačne navedbe v nerevidiranih primerjalnih podatkih, ali spremembe računovodskih usmeritev, ki jih javni zavod ni razkril v letnem poročilu (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 38–39). Pri izvajanju predhodnih analitičnih postopkov revizor poleg računovodskih analizira tudi neračunovodske informacije (podatke o zaposlenih, izvajalcih avtorskih in pogodbenih del ter sklenjenih pogodbah z dobavitelji in izvajalci del) z namenom, da bi si pridobil splošno razumevanje računovodskih izkazov javnega zavoda ter določil težišče revizijskega dela. Revizor od javnega zavoda zahteva, da obrazloži prepoznana odstopanja, ki jih na podlagi razpoložljivih podatkov ni mogel pojasniti. Pojasnila javnega zavoda kasneje podkrepi še s pregledom dokumentiranih dokazov. Povzetke opravljenih analiz, vključno z navedbo in opisom nepričakovanih rezultatov, pojasnili za nepričakovane razlike in ugotovljenimi posebnimi tveganji revizor predstavi v podrobnem načrtu revizije.

2.4.2.5 Določitev pomembnosti

Pomembnost je revizijski pojem, ki označuje kakovost in količino revizijskih razkritij (napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti), ki lahko vplivajo na uporabnika računovodskih izkazov ali poročila o pravilnosti poslovanja, da sprejme ali ne sprejme določene odločitve o poslovanju revidiranca. Napaka ali nepravilnost je lahko pomembna zaradi svoje vrednosti, narave ali konteksta, v katerem se pojavlja (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005b, str. 3).

Revizor pomembnost določi po vrednosti z določitvijo praga (stopnje) pomembnosti, ki pomeni najvišji dopustni znesek napak v računovodskih izkazih ali nepravilnosti v poslovanju revidiranca, ki so še sprejemljive za revizorja. Prag pomembnosti je mogoče določiti v absolutnem znesku ali kot odstotek za izračun tega zneska od izbrane osnove. Revizor uporabi prag pomembnosti v fazi načrtovanja pri izračunavanju velikosti vzorcev za preizkušanje podatkov, ki je potreben za pridobitev zadostnih revizijskih dokazov, v fazi poročanja pa pri razlaganju rezultatov revizije. Čim višji je prag pomembnosti, tem manjši je obseg potrebnega

revizijskega preizkušanja (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, b. 1., str. 17).

V skladu s Smernico za določanje pomembnosti revizor pri revizijah računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda določi stopnjo pomembnosti na ravni segmentov, za katere se izreka mnenje v višini od 0,5 do 2 %, za posamezne podsegmente pa je stopnja pomembnosti lahko med 0,5 in 5 % (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005b, str. 4). Pri revizijah računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda revizor določi pomembnost po vrednosti na ravni revizije v odstotku od zneska celotnih odhodkov javnega zavoda v revidiranega obdobje, ker uporabnike revizijskih poročil zanima predvsem pravilnost porabe sredstev v javnem zavodu (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 47).

2.4.2.6 Načrtovanje revizijske strategije

Računsko sodišče določa sprejemljivo revizijsko tveganje v višini 5 %, zato je naloga revizorja pridobiti 95% zagotovilo, da v računovodskih izkazih in/ali poslovanju revidiranca ni pomembnih napak ali nepravilnosti. V fazi načrtovanja mora revizor določiti revizijski pristop in vrste revizijskih postopkov, s katerimi bo pridobil zadostne, zanesljive in ustrezne revizijske dokaze, ter zahtevano raven zagotovila, da ni pomembnih napak ali nepravilnosti. Evropska smernica za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI št. 13 (b. 1., str. 25–26) določa dva mogoča revizijska pristopa:

- Sistemsko zasnovan način dela – revizor na podlagi predhodne ocene sistema in delovanja notranjega kontroliranja načrtuje obseg in program preizkušanja podatkov.
- Način neposrednega preizkušanja podatkov – revizor ne ocenjuje sistema in delovanja notranjega kontroliranja (oziroma ga ocenjuje v minimalnem obsegu), ampak se omeji samo na preizkušanje podatkov, zato je obseg potrebnega preizkušanja podatkov večji kot pri sistemsko zasnovanem načinu dela. Revizor ta revizijski pristop izbere, kadar nima posebnih zahtev po ocenitvi notranjega kontroliranja oziroma predpostavlja, da iz delovanja notranjih kontrol ne bo mogel pridobiti nobenih revizijskih zagotovil.

Revizor se odloči, katera od možnih revizijskih strategij bo najustreznejša za pridobitev sprejemljivega zagotovila na podlagi modela revizijskih zagotovil. Model revizijskih zagotovil predvideva, da bo revizor pridobil skupno revizijsko zagotovilo za posamezen podsegment/sekcijo⁵ in pripadajoč posebni revizijski cilj iz enega ali več možnih virov (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 55–56):

⁵ Sekcija je najnižja enota, za katero se sestavi ločen delovni zapis. Pri reviziji računovodskih izkazov je sekcija lahko skupina kontov, konto ali posamezni del kontov, ki se nanaša na vsebinsko opredeljeno in zaokroženo celoto, pri reviziji pravilnosti poslovanja pa je enaka določeni skupini poslovnih dogodkov oziroma transakcij (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005b, str. 2).

- zagotovila pri delovanju, ki ga revizor pridobi z ocenjevanjem tveganj za vsak podsegment/sekcijo in za vsak poseben revizijski cilj (faktor zagotovila A_1);
- zagotovila pri kontroliranju, ki ga revizor pridobi s prepoznavanjem in preizkušanjem kontrolnih postopkov, ki dajejo ustrezno zagotovilo, da so doseženi kontrolni cilji za pripadajoče posebne revizijske cilje (faktor zagotovila A_2);
- zagotovila pri preizkušanju, ki ga revizor pridobi s podrobnim preizkušanjem podatkov ali podrobnimi analitičnimi postopki ali kombinacijo prej navedenih metod (faktor zagotovila A_3).

Model revizijskih zagotovil se izračuna po naslednji formuli (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 57): $A = A_1 + A_2 + A_3$.

Nižje kot revizor oceni zagotovilo pri delovanju in/ali zagotovilo pri kontroliranju, višje mora biti zagotovilo pri preizkušanju. To zahteva več revizijskega preizkušanja podatkov (večje vzorce). Prav tako velja, da višje kot sta ocenjena zagotovilo pri delovanju in zagotovilo pri kontroliranju skupaj, nižje bo zagotovilo pri odkrivanju. Za vsak posebni revizijski cilj mora revizor del skupnega revizijskega zagotovila pridobiti s preizkušanjem podatkov.

Na podlagi pridobljenih informacij pri spoznavanju poslovanja in računovodskega procesa javnega zavoda ter iz opravljenih predhodnih analitičnih postopkov revizor oceni, ali obstajajo dejavniki, ki bi lahko povečali tveganje napak v izkazih ali nepravilnosti v poslovanju, oziroma posebno tveganje, povezano s posameznim posebnim revizijskim ciljem. Če revizor pri določenem podsegmentu/sekciji prepozna posebna tveganja v povezavi s posebnim revizijskim ciljem, ne pridobi zagotovila pri delovanju (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 66).

Za vsak posebni revizijski cilj, pri katerem revizor odkrije posebno tveganje, mora opraviti povečan obseg preizkušanja podatkov ali pa prepoznati in preizkusiti notranje kontrole v revidirani enoti, za katere se domneva, da preprečijo ali odkrijejo pomembne nepravilnosti in napačne navedbe, ter opraviti manjši obseg podrobnega preizkušanja podatkov. Na podlagi pridobljenih informacij pri spoznavanju poslovanja in računovodskega procesa revizor oceni zanesljivost kontrolnega okolja in odloči, ali je smiselno sprejeti strategijo zanašanja na kontrole in se ne omejiti le na izvajanje preizkušanja podatkov (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 54).

V revizijah poslovanja javnih zavodov revizor pogosto ugotovi, da sistem notranjih kontrol ni vzpostavljen do te mere, da bi bilo smotno in smiselno sprejeti strategijo zanašanja na kontrole. Tako sprejme odločitev, da se ne preizkuša notranjih kontrol, in se pri pridobivanju skupnega revizijskega zagotovila osredotoči na preizkušanje podatkov. Če se ne prevzame strategije zanašanja na notranje kontrole, zagotovila pri kontroliranju ni. V primeru, ko revizor ne pridobi zagotovila pri delovanju in zagotovila pri kontroliranju, je potrebno celotno revizijsko zagotovilo pridobiti s preizkušanjem podatkov.

V podrobnem načrtu revizor povzame ugotovljena posebna tveganja, ki izhajajo iz poznavanja poslovanja javnega zavoda, računovodskega procesa in predhodnih analitičnih postopkov, opredeli njihov vpliv na revizijo in jih poveže s posameznimi podsegmenti/sekcijami po posameznih posebnih revizijskih ciljih. Na ta način utemelji odločitev za izbrano revizijsko strategijo.

2.4.2.7 Načrtovanje revizijskih preizkusov

Revizor mora v podrobnem načrtu opredeliti vrste postopkov in potrebni obseg preizkušanja podatkov, s katerim bo pridobil zadostne, ustrezne in razumne dokaze po posameznih segmentih revizije.

Dokaze je mogoče pridobiti s 100% preizkušanjem podatkov, s statističnim vzorčenjem, nestatističnim vzorčenjem in z analitičnimi postopki. Revizor na podlagi skupne ocene tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, določene stopnje pomembnosti ter velikosti in značilnosti populacije določi, katere podatke bo pregledal v celoti. Za tiste, ki jih bo vzorčil, pa določi velikost vzorca (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014a, str. 8). Pri uporabi nestatističnega vzorčenja mora revizor pojasniti način izbire enot vzorca in ovrednotenja ugotovitev opravljenih preizkusov. Revizor uporabi podrobno preizkušanje podatkov predvsem za preizkušanje postavk bilance stanja in podsegmentov, kjer je glavni cilj preizkušanje pravilnosti poslovanja. Podrobni analitični postopki pa so primerni za preizkušanje postavk izkaza prihodkov in odhodkov (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 85–88).

Sestavni del podrobnega načrta revizije so revizijski programi, v katerih revizor določi vsebino revizijskih preizkusov, ki jih mora opraviti, da bo pridobil ustrezne dokaze za izrek revizijskega mnenja. V revizijskih programih revizor posamezne cilje revizije razčleni na podcilje, ki bolj podrobno določajo vprašanja, na katera bo v reviziji odgovoril z zbiranjem dokazov, ter opredeli možne napake in nepravilnosti. Pri pripravi revizijskih programov za preveritev skladnosti poslovanja s predpisi revizor upošteva predpise, ki urejajo določeno področje, in tiste določbe predpisov, za katere oceni, da so bistvene (Cukon Mavec, 2002, str. 93). Revizijski programi za plače odgovarjajo na vprašanja, ali so osnovna plača, dodatki in drugi prejemki zaposlenih upravičeno in pravilno obračunani in izplačani. Revizijski programi za preverjanje javnega naročanja določajo preizkuse, s katerimi revizor preveri, ali so bila javna naročila materiala in storitev ter osnovnih sredstev oddana skladno z določbami zakona o javnem naročanju. Pri sestavljanju revizijskih programov za preverjanje računovodskih izkazov revizor upošteva posebne cilje: popolnost, dogajanje (nastanek), točnost (merjenje), časovni presek, vrednotenje in predstavitev.

2.4.3 Pridobivanje revizijskih dokazov

Fazi načrtovanja sledi faza izvajanja revizije pri revidirancu, ki mu računsko sodišče vroči sklep o izvedbi revizije. V sklepu o izvedbi revizije se navede: cilje revizije, katero obdobje poslovanja bo upoštevano v reviziji, kateri akt o poslovanju bo revidiran, če je cilj revizije tudi izrek mnenja o aktu poslovanja, datum začetka izvajanja, predviden čas trajanja revizije pri revidirancu in pravni pouk o možnosti ugovora zoper sklep o izvedbi revizije (Poslovnik RS, 11. člen).

V fazi pridobivanja revizijskih dokazov revizor izvaja preizkušanje notranjih kontrol in preizkušanje podatkov. Kot sem navedla v točki 2.4.2.6, računsko sodišče pri revizijah računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda običajno ne izvaja preizkušanja notranjih kontrol. S preizkušanjem podatkov revizor zbira in vrednoti dokaze, ki bodo podlaga za oblikovanje mnenja. Revizor mora pridobiti zadostne, zanesljive, ustrezne in razumne dokaze, s katerimi utemelji svoje mnenje in sklepe o revidirancu (INTOSAI, b. 1., MSVRI 300.5.1). Revizijski dokazi so zadostni, če so popolni in tako prepričljivi, da bi tudi drug revizor na podlagi teh revizijskih dokazov prišel do enake ugotovitve oziroma oblikoval enako mnenje. Revizor zadostne revizijske dokaze pridobi z ustreznim obsegom preizkušanja. Revizijski dokazi so zanesljivi, če so nepristranski, popolni, resnični in objektivni ter se nanašajo na dejstva. Ustrezni revizijski dokazi so informacije, ki so povezane s splošnimi in posebnimi revizijskimi cilji, ter z revizijskimi razkritji in ugotovitvami. Revizijski dokazi so razumni, kadar so stroški za njihovo zbiranje v sorazmerju z izidi, ki jih želi doseči revizor (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, b. 1., str. 22–23; Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 143).

Metode za pridobivanje dokazov so različne. Revizor že v fazi načrtovanja presodi, katera od metod oziroma katera od kombinacij posameznih metod pridobivanja dokazov je glede na določen revizijski cilj dovolj zanesljiva in primerna za oblikovanje revizijskih ugotovitev in mnenja. Revizor revizijske dokaze za izrek mnenja o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja pridobi predvsem s preučevanjem dokumentacije, metodo vprašanj, poizvedovanjem in potrjevanjem, izračunavanjem in analitičnimi postopki (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014c, str. 5).

Revizor mora opravljeno delo ustrezno dokumentirati v revizijskih dosjejih. Delovno gradivo mora biti dovolj popolno in podrobno, da tudi revizorju, ki ni sodeloval pri reviziji, omogoča celovito razumevanje revizije. Revizor z ustrezno in pregledno urejeno dokumentacijo potrdi in utemelji revizijska razkritja in mnenja, ki so predstavljena v revizijskem poročilu, in zagotovi, da je bilo delo zadovoljivo opravljeno in izvedeno v skladu z revizijskimi standardi (INTOSAI, b. 1., MSVRI 300.5.6).

2.4.4 Poročanje

Poročanje obsega pripravo in predstavitev revizijskih dokazov, mnenj in priporočil, ki temeljijo na rezultatih izvedenih revizijskih postopkov v fazi pridobivanja revizijskih dokazov. V fazi poročanja računsko sodišče izda revizijsko poročilo, ki je temeljni akt računskega sodišča. Izdaja revizijskega poročila poteka v treh fazah. V prvi fazi se izda osnutek revizijskega poročila, sledi predlog revizijskega poročila in končno revizijsko poročilo. Osnutek in predlog revizijskega poročila sta zaupna dokumenta, revizijsko poročilo pa je javen dokument (ZRacS-1, 28. člen).

Proces revizijskega poročanja se začne že med izvajanjem revizije, ko revizor zbrane revizijske dokaze sistematično evidentira v delovnih zapisih. V delovnih zapisih so opisane ugotovljene napake v računovodskih izkazih, nepravilnosti v poslovanju revidiranca ali pri porabi javnih sredstev pa tudi morebitna pojasnila oziroma nestrinjanja revidiranca z revizijskimi ugotovitvami. Revizor z revizijskimi razkritji seznanja revidiranca že med izvajanjem revizije z namenom, da lahko revidiranec že v tej fazi revizijskega postopka odpravi ugotovljene napačne navedbe v računovodskih izkazih in nepravilnosti v poslovanju in revizorju predloži dodatne dokaze za pravilno in jasno revizijsko presojo njegovega poslovanja (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 180).

Na podlagi delovnih zapisov revizor pripravi osnutek revizijskega poročila, v katerem so zapisna vsa pomembna revizijska razkritja, mnenje o poslovanju revidiranca in morebitna priporočila za izboljšanje pravilnosti poslovanja oziroma smotrnosti. Revizijsko razkritje je skupek ugotovljenih in presojevalnih navedb o določenem delu poslovanja revidiranca, ki mora vsebovati najmanj (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014b, str. 8):

- opis ugotovljenega stanja,
- sodilo, ki je podlaga za presojo ugotovljenega stanja, in
- sklep, ki vsebuje presojo ter opis odstopanja ugotovljenega dejanskega stanja od sodila.

Opis ugotovljenega stanja mora biti podprt z zadostnimi in ustreznimi revizijskimi dokazi, ki so bili zbrani v procesu pridobivanja revizijskih dokazov in so dokumentirani v delovnih zapisih. Sodilo za presojo ugotovljenega stanja pri reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda je ZR in na njegovi podlagi izdani predpisi, ki so podlaga za sestavo računovodskih izkazov, ter ZZ, ZJU, ZSPJS, ZDR-1, kolektivne pogodbe, zakon o javnem naročanju in drugi predpisi, ki urejajo preučevani del poslovanja javnega zavoda. V sklepu so opisane vrste napak in nepravilnosti ter naveden njihov učinek, ki se izrazi v denarni enoti, odstotkih ali drugih merskih enotah, kadar pa to ni mogoče, se učinek izrazi opisno. Na podlagi presoje pomembnosti ugotovljenih napak in nepravilnosti računsko sodišče lahko izreče o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja revidiranca pozitivno mnenje, mnenje s pridržkom, negativno mnenje ali zavrnitev mnenja (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006b, str. 187 in 193).

Računsko sodišče vroči osnutek revizijskega poročila revidirancu, ki lahko izpodbija revizijska razkritja in/ali predloži pojasnila k posameznim revizijskim razkritjem na razčiščevalnem sestanku. Če računsko sodišče z dodatnimi revizijskimi preizkusi ugotovi, da so pripombe revidiranca utemeljene, izpodbijana razkritja izloči iz revizijskega poročila. Po opravljeni presoji podanih pripomb in pojasnil revidiranca računsko sodišče izda predlog revizijskega poročila, ki ga vroči revidirancu in odgovornim osebam revidiranca, v času, na katerega se nanaša opravljena revizija (v nadaljevanju prejšnja odgovorna oseba). Revidiranec in prejšnja odgovorna oseba lahko vložita ugovor zoper revizijska razkritja v predlogu revizijskega poročila. Senat računskega sodišča lahko odloči, da se sporno razkritje izloči ali obdrži v revizijskem poročilu, ali sam določi obliko razkritja in preveri, ali njegov sklep o spornih razkritjih vpliva na izrečeno mnenje. Poleg sklepov o spornih razkritjih senat računskega sodišča sprejme odgovor na ugovor revidiranca in/ali prejšnje odgovorne osebe (ZRacS-1, 28. člen). Revizijsko poročilo vsebuje revizijska razkritja, mnenje o poslovanju revidiranca in morebitna priporočila. Kadar revidiranec ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti poslovanja ni odpravil že v času revizije, računsko sodišče v revizijsko poročilo vključi zahtevo za predložitev odzivnega poročila (Poslovník RS, 19. člen).

Revizijsko poročilo izda predsednik računskega sodišča in je namenjeno (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2014b, str. 1):

- revidirancu zato, da dobi informacije, ali posluje pravilno in/ali smotrno;
- Državnemu zboru in javnostim, da dobijo informacijo, kako se izvajajo predpisi in usmeritve in kako se porabljajo javna sredstva;
- drugim organom, ki v mejah svojih pristojnosti lahko vplivajo na izboljšanje sistemskih rešitev, boljše poslovanje revidiranca ali ukrepajo zoper revidiranca zaradi ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti.

2.4.5 Porevizijski postopek

Porevizijski postopek je namenjen spremljanju učinkov revizijskih razkritij in uveljavljanju priporočil revizije. Spremljanje popravljalnih učinkov je pomembno za doseganje izboljšav v poslovanju uporabnikov javnih sredstev, za načrtovanje prihodnjih revizij, za oceno uspešnosti in učinkovitosti dela računskega sodišča ter za uvajanje dobre revizijske prakse (Vidovič, 2007a, str. 16).

Porevizijski postopek se začne v primeru, ko revidiranec do izdaje revizijskega poročila ni sprejel ustreznih popravljalnih ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti. Računsko sodišče v revizijskem poročilu poda zahtevo za predložitev odzivnega poročila in za odpravo nepravilnosti in/ali nesmotrnosti določi rok od 30 do 90 dni (ZRacS-1, 29. člen).

Zahteve za predložitev odzivnega poročila v revizijskih poročilih o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov se nanašajo predvsem na neizveden popis sredstev in/ali obveznosti, uporabo nepravilnih stopenj amortizacije, nepravilno razmejevanje prihodkov na posamezna obračunska obdobja, nepravilno obračunane in izplačane plače ter druge prejemke javnih uslužbencev, neizvedene in/ali nepravilno izvedene postopke javnega naročanja. Računsko sodišče zahteva, da javni zavod izvede popis, popravi obračun amortizacije, sprejme ustrezna sodila za razmejevanje prihodkov, poročuna nepravilna izplačila plač in drugih prejemkov ter začne z aktivnostmi za izvedbo ustreznih postopkov za oddajo javnih naročil blaga in storitev, za katere ni izvedel postopkov javnega naročanja. Ugotovljenih nepravilnosti pri izvedbi postopkov oddaje javnih naročil zaradi narave stvari ni mogoče popraviti ali vrniti v prejšnje stanje, zato računsko sodišče od javnega zavoda v teh primerih zahteva, da se popravljalni ukrepi nanašajo na izboljšanje kontrolnega okolja z uvedbo novih kontrol oziroma okrepitevijo obstoječih, ki bodo preprečevale, odkrivala in odpravljale nepravilnosti pri javnem naročanju blaga, materiala in storitev ter osnovnih sredstev.

Računsko sodišče iz vsebine odzivnega poročila in dodatno predložene dokumentacije oceni verodostojnost odzivnega poročila. Če dvomi v resničnost navedb o popravljalnih ukrepih, uvede revizijo odzivnega poročila in izda revizijsko poročilo o verodostojnosti odzivnega poročila. Po oceni verodostojnosti odzivnega poročila računsko sodišče presoja, ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi, kar pomeni, da je uporabnik javnih sredstev odpravil nepravilnosti in/ali nesmotnosti. Če so popravljalni ukrepi zadovoljivi, se porevizijski postopek konča z izdajo porevizijskega poročila (Korpič Horvat, 2004b, str. 80–81).

Če odzivno poročilo ni verodostojno ali če izkazani popravljalni ukrepi niso zadovoljivi, uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja. Če uporabnik javnih sredstev ni izkazal zadovoljivih popravljalnih ukrepov za pomembne nepravilnosti in/ali nesmotnosti, je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. V tem primeru računsko sodišče obvesti Državni zbor, izda poziv za razrešitev odgovorne osebe in izda sporočilo za javnost. Če nepravilnosti in/ali nesmotnosti niso pomembne, računsko sodišče lahko izda poziv za ukrepanje organu, ki lahko v okviru svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev (ZRacS-1, 29. člen). Korpič Horvatova (2004b, str. 87) ugotavlja, da v razvitih demokracijah nimajo enakih porevizijskih ukrepov, kot jih določa ZRacS-1, ker pristojni organi že na podlagi revizijskega poročila sprejmejo odločitve o razrešitvah ali pa odgovorne osebe same odstopijo.

3 ANALIZA REVIZIJSKIH POROČIL O POSLOVANJU JAVNIH ZAVODOV V SLOVENIJI

Namen analize revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov, v katerih je bilo izrečeno mnenje o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja, je ugotoviti najpogostejše nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov, poiskati razloge za odkrite nepravilnosti ter

oblikovati predloge za izboljšanje stanja. V nadaljevanju so najprej opisani metodologija, raziskovalna vprašanja in vzorec, sledi predstavitev rezultatov analize revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov in najpogostejših nepravilnosti v računovodskih izkazih in po posameznih področjih poslovanja javnih zavodov. Na koncu so izpostavljeni razlogi za nepravilnosti in predlogi, ki bi lahko vodili k zmanjšanju nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov.

3.1 Metodologija

Vir podatkov za analizo so bila revizijska poročila o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov v letih od 2000 do 2014, ki jih je računsko sodišče izdalo v obdobju od leta 2002 do vključno leta 2015. Revizijska poročila sem dobila na spletnih straneh računskega sodišča. Pregledala sem 112 revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov s področja izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture in raziskovanja (podskupine od 3.1. do vključno 3.5. v registru neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov). Predstavila sem najpogostejše nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov ter z njihovo analizo poskušala ugotoviti možne razloge za odkrite nepravilnosti. Javni zavodi iz podskupin od 3.1. do vključno 3.5. opravljajo dejavnosti negospodarskih javnih služb, njihovo število je predstavljalo 93,9 % vseh javnih zavodov, ki so bili 31. 12. 2015 vpisani v register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, v strukturi celotnih prihodkov vseh javnih zavodov za leto 2015 pa so celotni prihodki javnih zavodov iz izbranih podskupin predstavljali 97,4 %.

3.2 Raziskovalna vprašanja

Z analizo revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov sem želela odgovoriti na naslednja raziskovalna vprašanja:

- Katere so najpogostejše nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov?
- Ali so razlogi za odkrite nepravilnosti povezani s pomanjkljivo zakonodajo ali z razlogi na strani odgovornih oseb javnih zavodov?
- Kakšne so sankcije v primeru ugotovljenih nepravilnosti?

3.3 Vzorec

Od začetka delovanja do vključno leta 2015 je računsko sodišče izdalo 205 revizijskih poročil o revizijah, v katerih je revidiralo 239 javnih zavodov iz podskupin od 3.1. do vključno 3.5., ki opravljajo javno službo na področju izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture in raziskovanja.

Tabela 4: Število javnih zavodov v podskupinah od 3.1. do vključno 3.5. na dan 31. 12. 2015 in število že revidiranih javnih zavodov po posameznih podskupinah

Podskupina	Število javnih zavodov na dan 31. 12. 2015	Število že revidiranih javnih zavodov	Delež v %
3.1. Izobraževanje in šport	886	79	8,9
3.2. Zdravstvo	114	92	80,7
3.3. Socialno varstvo	151	38	25,2
3.4. Kultura	187	25	13,4
3.5. Raziskovanje	25	5	20,0
Skupaj	1.363	239	17,5

Vir: UJP, b. l.; Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016; lasten izračun.

Po ZRacS-1 je računsko sodišče v letih od 2002 do vključno leta 2015 izdalo 200 revizijskih poročil o revizijah računovodskih izkazov, pravilnosti poslovanja in/ali smotrnosti poslovanja javnih zavodov. Tako je izdalo povprečno 14 revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov na leto.

Tabela 5: Število izdanih revizijskih poročil v letih od 2002 do vključno 2015 glede na predmet revizije javnega zavoda

Predmet revizije	Število revizijskih poročil
Računovodski izkazi	3
Pravilnost poslovanja	47
Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja	97
Smotrnost poslovanja	27
Smotrnost in pravilnost poslovanja	26
Skupaj	200

Vir: Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016; lasten izračun.

Od 200 revizijskih poročil je bilo javnim zavodom iz podskupin od 3.1. do vključno 3.5. izdanih 144 revizijskih poročil, 12 revizijskih poročil javnim zavodom iz podskupin od 3.6. do vključno 3.12., 35 revizijskih poročil ZZZS in ZPIZ, 7 revizijskih poročil Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje in 2 revizijski poročili Slovenski akademiji znanosti in umetnosti.

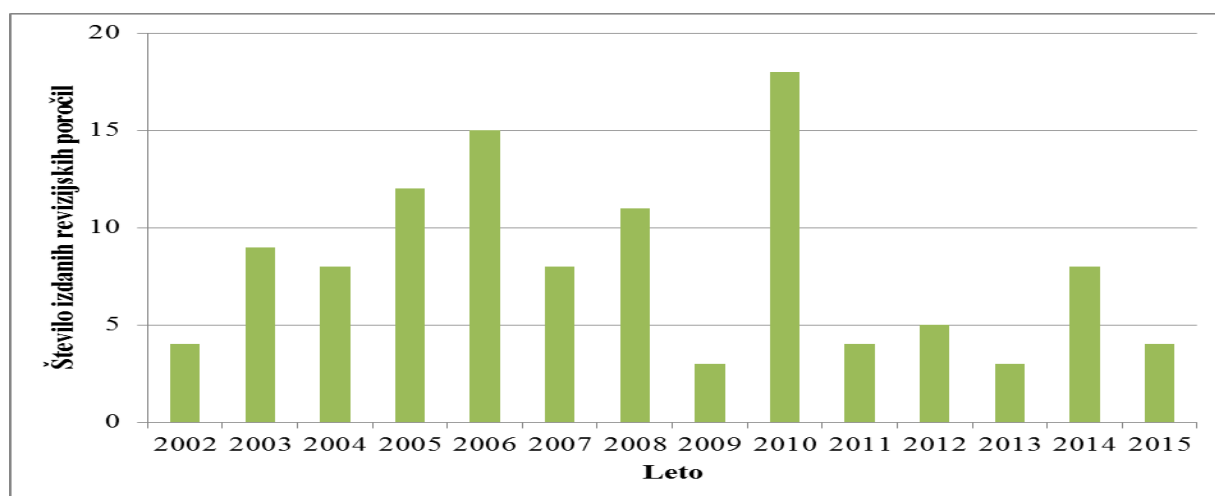
V analizo sem vključila 112 revizijskih poročil, v katerih je računsko sodišče izreklo mnenje o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnim zavodom iz podskupin od 3.1. do vključno 3.5., ki izvajajo javno službo na področju izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture in raziskovanja. Seznam revizijskih poročil, ki sem jih vključila v analizo, je v Prilogi 2.

3.4 Predstavitev rezultatov analize

Od leta 2002 do vključno leta 2015 je računsko sodišče izdalo 112 revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja, od tega so se 3 revizijska poročila o pravilnosti dela poslovanja javnih zavodov nanašala na poslovanje večjega števila (5, 10 oziroma 43) javnih zavodov. V 112 revizij je bilo vključenih 156 javnih zavodov iz podskupin 3.1.–3.5, kar predstavlja 11,4 % javnih zavodov, ki so bili 31. 12. 2015 v registru neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razvrščeni v podskupine 3.1.–3.5. Od 156 javnih zavodov je računsko sodišče 147 oziroma 94,2 % javnih zavodov revidiralo enkrat. Razlogi za nizek odstotek vseh javnih zavodov, ki so bili podvrženi reviziji računskega sodišča, so predvsem omejeni finančni in kadrovske viri računskega sodišča, izvajanje obveznih zakonskih revizij in pa veliko število javnih zavodov.

Računsko sodišče je vsako leto izdalo povprečno 8 revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov, največ v letu 2010, ko je izdalo 18 revizijskih poročil, od tega 17 revizijskih poročil o pravilnosti dela poslovanja javnih zavodov.

Slika 3: Število izdanih revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov po letih



Vir: Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016; lasten izračun.

Od 112 revizijskih poročil se je 81 revizijskih poročil nanašalo na revizijo celotnih računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja javnega zavoda, pri 31 revizijskih poročilih pa je računsko sodišče revidiralo samo del računovodskih izkazov in/ali pravilnosti poslovanja javnega zavoda. Računsko sodišče je v 112 revizijskih poročilih javnim zavodom izreklo 73 mnenj o računovodskih izkazih javnega zavoda in 167 mnenj o pravilnosti poslovanja javnega zavoda, od tega je v 181 primerih izreklo mnenje s pridržkom ali negativno mnenje, v 4 primerih pa je zavrnilo izrek mnenja o računovodskih izkazih javnega zavoda.

Tabela 6: Izrečena mnenja o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja javnih zavodov v revizijskih poročilih, ki so bila izdana v letih od 2002 do vključno 2015

Predmet revizije	Pozitivno mnenje	Mnenje s pridržkom	Negativno mnenje	Zavrnitev mnenja	Skupaj
Računovodski izkazi	22	36	11	4	73
Pravilnost poslovanja	33	46	88	0	167
Skupaj	55	82	99	4	240

Vir: Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016; lasten izračun.

Od skupno 73 izrečenih mnenj o računovodskih izkazih je bilo 64,4 % mnenj s pridržkom in negativnih mnenj ter 5,5 % zavrnitev mnenj, od 167 izrečenih mnenj o pravilnosti poslovanja javnih zavodov pa je bilo kar 80,2 % mnenj s pridržkom in negativnih mnenj. Negativna mnenja so predstavljala 15,1 % vseh izrečenih mnenj o računovodskih izkazih in kar 52,7 % vseh izrečenih mnenj o pravilnosti poslovanja javnih zavodov.

Če revidiranec v reviziji ugotovljenih napak in nepravilnosti ne odpravi do izdaje revizijskega poročila, mora v roku, ki ga določi računsko sodišče v trajanju od 30 do 90 dni, računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo, v katerem izkaže izvedene popravljalne ukrepe za odpravo napak in nepravilnosti. V 66 od 112 revizijskih poročilih je računsko sodišče od 116 javnih zavodov zahtevalo, da predložijo odzivno poročilo. V zahtevi za predložitev odzivnega poročila je računsko sodišče v 86,4 % primerih določilo rok za predložitev 90 dni, v 6 % primerov 70 dni, prav tako v 6 % primerih 60 dni in v 1,5 % primerih 80 dni. Od največ, 82, javnih zavodov je računsko sodišče zahtevalo, da v odzivnem poročilu izkažejo popravljalne ukrepe v zvezi z določitvijo in obračunom plače. Po začetku uporabe ZSPJS računsko sodišče od javnih zavodov zahteva, da odpravijo nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač v skladu s 3. in 3.a členom ZSPJS, kar pomeni, da morajo javni zavodi odpraviti nepravilnosti za naprej ter od javnih uslužbencev zahtevati vračilo previsokih izplačil oziroma jim izplačati premalo izplačane plače. Pred uveljavitvijo ZSPJS je računsko sodišče zahtevalo predvsem odpravo nepravilnosti za naprej. Pogosto je računsko sodišče od javnega zavoda zahtevalo, da izkaže ustrezne popravljalne ukrepe v zvezi z javnim naročanjem. Od 29 javnih zavodov je zahtevalo uvedbo novih notranjih kontrol oziroma okrepitev obstoječih, ki bodo preprečevale, odkrивale in odpravljale nepravilnosti, ugotovljene pri oddaji javnih naročil, in/ali izvedene aktivnosti za izvedbo predpisanih postopkov za izbiro dobavitelja.

Pri pregledu odzivnih poročil javnih zavodov je računsko sodišče ocenilo, da 53 javnih zavodov ni izkazalo v celoti zadovoljivih popravljalnih ukrepov. Takšno ravnanje na podlagi petega odstavka 29. člena ZRacS-1 in prvega odstavka 37. člena Poslovnika RS predstavlja kršitev obveznosti dobrega poslovanja. V teh primerih predsednik računskega sodišča lahko izda poziv za ukrepanje organu (svetu zavoda ali ustanovitelju), ki lahko v okviru svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev, da zagotovi odpravo nezadovoljivo odpravljenih nepravilnosti in mu o tem poroča. Če javni zavod ni zadovoljivo odpravil

pomembnih nepravilnosti, računsko sodišče obvesti Državni zbor, izda poziv za razrešitev direktorja javnega zavoda in izda sporočilo za javnost. V letih od 2002 do vključno leta 2015 je računsko sodišče v dveh primerih pozvalo svet zavoda, naj razreši direktorja javnega zavoda (Porevizijska poročila o popravljalnih ukrepih javnih zavodov, 2016):

- V Revizijskem poročilu o reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja Doma starejših občanov Kočevje (v nadaljevanju dom) v letu 2001 je računsko sodišče zahtevalo, da dom izkaže popravljalne ukrepe za odpravo nepravilnosti pri nakazovanju pokojnin oskrbovancev na transakcijski račun doma, pri oddaji javnih naročil in pri obračunavanju stroškov dela. V reviziji verodostojnosti odzivnega poročila doma je računsko sodišče ugotovilo neresničnost navedb doma o izvedenih ukrepih za odpravo nepravilnosti pri ravnanju z denarjem od pokojnin oskrbovancev. Poleg tega je računsko sodišče ocenilo, da popravljalni ukrepi, ki jih je dom izkazal v odzivnem poročilu za odpravo nepravilnosti pri oddaji javnih naročil, niso zadovoljivi.
- Računsko sodišče je Splošni bolnišnici Slovenj Gradec (v nadaljevanju bolnišnica) v Revizijskem poročilu o pravilnosti določanja in izplačevanja plač direktorjev javnih zdravstvenih zavodov v letu 2003 in prvem trimesečju leta 2004 naložilo izvedbo petih popravljalnih ukrepov za odpravo nepravilnosti pri določitvi in izplačilu plače direktorja. Bolnišnica v odzivnem poročilu ni sprejela in izkazala zadovoljivega popravljalnega ukrepa glede izplačevanja zdravniškega dodatka, ki ga direktor kot poslovni direktor ne bi smel prejemati.

3.5 Diskusija

3.5.1 Uvodna pojasnila

V tem podpoglavju so predstavljene najpogostejše nepravilnosti iz 112 revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja 156 javnih zavodov iz podskupin 3.1.–3.5, ki jih je računsko sodišče izdalo v letih od 2002 do vključno leta 2015. Pregled najpogostejših nepravilnosti po področjih je v Prilogi 3. Nepravilnosti so razdeljene v dve skupini:

- napake v računovodskih izkazih, ki so posledica evidentiranja in izkazovanja poslovnih dogodkov v nasprotju z določbami ZR in njegovih podzakonskih predpisov ter SRS ter
- nepravilnosti na področju plač, javnega naročanja in ostalih področjih poslovanja javnih zavodov.

Od 156 javnih zavodov je računsko sodišče revidiralo računovodske izkaze v 70 javnih zavodih, pravilnost plač v 141 javnih zavodih in pravilnost javnega naročanja v 84 javnih zavodih.

3.5.2 Najpogostejše napake v računovodskih izkazih javnih zavodov

Pri revidiranju računovodskih izkazov javnih zavodov je računsko sodišče ugotovilo napake, ki so bile posledica neupoštevanja določb ZR in njegovih podzakonskih predpisov ter SRS, pri 57 oziroma 81,4 % javnih zavodih, pri katerih so bili revidirani računovodski izkazi. Ugotovljene napake sem predstavila po postavkah računovodskih izkazov.

Napake, ki so se nanašale na neustrezno in pomanjkljivo izkazovanje **neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev**, je računsko sodišče ugotovilo pri 45 javnih zavodih. Ugotovljene napake so med seboj različne, vendar pa jih lahko združimo v tri pomembnejše skupine:

- neizkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in nepravilna določitev nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev;
- napake v zvezi z obračunom amortizacije neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev;
- napake pri popisu neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Nabavno vrednost kupljenega neopredmetenega in opredmetenega osnovnega sredstva sestavljajo nakupna cena, zmanjšana za popuste in povečana za morebitne davke, stroške prevzema in druge neposredne stroške (ZR, 32. člen). Opredmetena osnovna sredstva se med uporabo dograjujejo, popravljajo ali vzdržujejo. Pri izkazovanju kasneje nastalih stroškov, povezanih z opredmetenim osnovnim sredstvom, mora javni zavod upoštevati pravilo iz 7. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov, da kasneje nastali stroški povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi. V primeru podaljšanja dobe koristnosti se za kasneje nastale stroške, povezane z opredmetenim osnovnim sredstvom, zmanjša popravek nabavne vrednosti. Če stroški presegajo že obračunani popravek nabavne vrednosti, se za razliko poveča nabavna vrednost.

Neizkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in nepravilna določitev nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev sta bila ugotovljena v 30 javnih zavodih. Javni zavodi med opredmetenimi osnovnimi sredstvi niso izkazovali vrednosti zemljišč in zgradb, ki so v njihovi lasti in/ali upravljanju, ter podarjenih umetniških del, muzejskega in arhivskega gradiva. Nabavljena opredmetena osnovna sredstva so napačno izkazali med stroški materiala ali storitev. Javni zavodi so investicije v prostore izkazali med stroški tekočega vzdrževanja namesto kot povečanje nabavne vrednosti zgradbe, kasneje nastale stroške, ki so podaljšali dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, pa so izkazali kot povečanje nabavne vrednosti namesto kot zmanjšanje popravka nabavne vrednosti. Kot povečanje nabavne vrednosti so napačno izkazali stroške tekočega in investicijskega vzdrževanja, ki je bilo namenjeno obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih koristi zgradbe. Javni zavodi niso izkazali celotne nabavne vrednosti posameznega neopredmetenega

sredstva oziroma opredmetenega osnovnega sredstva. V bilanci stanja je javni zavod med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izkazal tudi preostalo vrednost dolgoročnega stanovanjskega posojila ter terjatve za dane predujme, preplačila ali plačila za že dobavljeno opremo. V nekaterih primerih je bil razlog za neizkazovanje vrednosti zemljišč in zgradb neurejeno razmerje v zvezi z nepremičnim premoženjem, ki ga je ustanovitelj dal javnemu zavodu v uporabo za izvajanje dejavnosti.

Obračun amortizacije obravnava Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa. Napake v zvezi z obračunom amortizacije so bile ugotovljene v 18 javnih zavodih. Javni zavodi so izkazali previsoko ali prenizko vrednost neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev zaradi prepoznega začetka amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev, uporabe nepravilnih stopenj amortizacije, neobračunane amortizacije in obračuna amortizacije tudi od neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, pri katerih je oblikovani popravek vrednosti že dosegel znesek nabavne vrednosti.

Po 7. členu ZR morajo javni zavodi obvezno voditi register opredmetenih osnovnih sredstev, ki mora biti usklajen z glavno knjigo. ZR v 36. členu določa, da je treba ob koncu leta obvezno uskladiti stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom (inventuro). Pogosto je računsko sodišče ugotovilo, da analitične evidence opredmetenih osnovnih sredstev niso bile usklajene z glavno knjigo, javni zavodi popisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev niso izvedli oziroma niso izvedli v celoti, zato se revizorji niso mogli prepričati o njihovi vrednosti na zadnji dan leta. Tovrstne napake so bile zaznane v 24 javnih zavodih.

Računsko sodišče je v 7 primerih ugotovilo, da je javni zavod v bilanci stanja izkazal prenizko ali previsoko stanje **dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb** zaradi naslednjih razlogov:

- V poslovnih knjigah javni zavod ni izkazal naložb v ustanovljenih pravnih osebah in ni pravilno določil zneska prevrednotenja finančne naložbe.
- Med dolgoročnimi finančnimi naložbami so bile izkazovane delnice, ki jih javni zavod ni več posedoval, in umetniško delo, namenjeno okraševanju prostora, ki bi moralo biti izkazano med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, naložbe v desetletne obveznice Republike Slovenije pa so bile izkazane med kratkoročnimi finančnimi naložbami.
- Javni zavod je kratkoročni depozit pri banki izkazal med denarnimi sredstvi namesto med kratkoročnimi finančnimi naložbami oziroma ga v poslovnih knjigah ni izkazal.

Napake pri izkazovanju **dolgoročnih danih posojil in dolgoročnih terjatev iz poslovanja**, ki jih je računsko sodišče ugotovilo pri 6 javnih zavodih, se nanašajo predvsem na nepravilno evidentiranje vračila posojila, neopravljeno prevrednotenje preostanka kupnine prodanega stanovanja, izkazovanje vplačil v rezervni sklad po Stanovanjskem zakonu med drugimi stroški, neupravičeno izkazovanje dolgoročne terjatve za nameravano vložitev tožbe za

izterjavo odškodnine ter izkazovanje drobnega inventarja, ki se pravilno izkaže med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in se odpiše takoj ob nabavi. Dela danih dolgoročnih posojil in dolgoročnih terjatev iz poslovanja, ki je zapadel v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, javni zavodi v bilanci stanja niso izkazali med kratkoročnimi finančnimi naložbami in kratkoročnimi terjatvami.

Napačno izkazovanje **kratkoročnih terjatev** je računsko sodišče ugotovilo pri 20 javnih zavodih, kar je predvsem posledica neupoštevanja načela evidentiranja poslovnih dogodkov po njihovem nastanku. Javni zavodi so terjatve izkazali ob plačilu ali pa izdanih zahtevkov in računov sploh niso izkazovali preko terjatev, ampak so izkazali samo prihodek ob plačilu. Terjatev za šolnine, najemnine in abonmaje, za katere so fizičnim osebam odobrili obročno plačilo, javni zavodi niso prepoznali v celotnem pogodbenem znesku in jih ustrezno razmejili prek pasivnih časovnih razmejitev, ampak so izkazali le zapadle obroke. Računsko sodišče je ugotovilo tudi primere, ko je javni zavod izkazoval terjatve za neopravljene storitve. Javni zavodi za dvomljive in sporne terjatve niso oblikovali ustreznega popravka vrednosti, niso imeli usklajenih podatkov analitičnih evidenc nekaterih kontov terjatev z glavno knjigo in konec leta knjigovodskega stanja terjatev niso uskladili z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom.

Pri 11 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da je v bilanci stanja izkazano previsoko ali prenizko stanje **aktivnih časovnih razmejitev**. Javni zavodi so, zaradi neupoštevanja načela evidentiranja poslovnih dogodkov po njihovem nastanku, izkazali previsoke aktivne časovne razmejitve za kratkoročno nezaračunane prihodke v zvezi s projekti, ki bi jih morali izkazati kot kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta, in za stroške, ki so nastali v revidiranem letu, poravnani pa so bili v naslednjem letu in so jih neupravičeno razmejevali več let, prenizke pa za največ 12 mesecev vnaprej plačne stroške oziroma odhodke (najemnine, naročnine, članarine, zavarovalne premije in podobno), ki so jih napačno izkazali kot stroške revidiranega leta. Med aktivnimi časovnimi razmejitvami so javni zavodi izkazali tudi odtegljaje od plač zaposlenih in kupnino za prodano osnovno sredstvo, ki bi jih morali izkazati kot kratkoročne terjatve.

V 6 primerih je bilo ugotovljeno, da javni zavod ni prevrednotil **zalog** zaradi oslabitve na čisto iztržljivo vrednost, zalogo proizvodov je vrednotil v nasprotju s predpisi in napačno razknjiževal, ob koncu leta ni popisal zalog, odpis zalog pa ni temeljil na ustreznem dokumentu popisne komisije in odločitvi pristojnega organa.

Računsko sodišče je pri 10 javnih zavodih ugotovilo, da v bilanci stanja niso izkazali pravilnega stanja **kratkoročnih obveznosti**, ker so stroške in obveznosti evidentirali ob plačilu namesto ob nastanku, medsebojno poračunavali terjatve in obveznosti, pobotali odprta nakazila do enih dobaviteljev iz obdobja pred revidiranimi letom z odprtimi obveznostmi do drugih dobaviteljev na zadnji dan revidiranega leta, obveznosti niso izkazali oziroma so jih izkazali v napačnem znesku, dvakrat evidentirali obveznosti do dobaviteljev, dela dolgoročnih

obveznosti, ki je zapadel v plačilo v naslednjem letu, pa v bilanci stanja niso izkazali med kratkoročnimi obveznostmi. Napačno, med kratkoročnimi obveznostmi, namesto med obveznostmi za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva, so javni zavodi izkazali namenska sredstva za investicije. Javni zavodi so preizko izkazali presežek prihodkov nad odhodki iz preteklih let in presežek prihodkov nad odhodki revidiranega leta ter zato preizko obračunali davek od dohodkov pravnih oseb po posameznih letih in preizko izkazali kratkoročne obveznosti na dan bilance stanja.

Pri 16 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da so med **pasivnimi časovnimi razmejitvami** neupravičeno izkazali vnaprej vračunane stroške investicijskega vzdrževanja, ki so že nastali, prihodke od poslovanja, ki so izpolnjevali pogoje za pripoznanje v revidiranem letu, saj so bili prejeti za pokrivanje že opravljenega dela, kumulativni večletni presežek prihodkov nad odhodki študijske in raziskovalne dejavnosti, o razporejanju katerega bi moral takrat odločati pristojni organ, in vrnjena sredstva depozita, dana za najem stanovanjskih posojil delavcem, ki bi jih morali izkazati kot prevrednotovalni poslovni prihodek. Pasivne časovne razmejitve pa so bile podcenjene zaradi izkazovanja kratkoročno odloženih prihodkov med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami, razmejevanja šolnin za posamezno šolsko leto med dve koledarski leti brez ustreznega sodila, izkazovanja prejete najemnine za prihodnje leto med prihodki revidiranega leta ter že omenjenega neustreznega izkazovanja terjatev za šolnine, najemnine in abonmaje, ki jih javni zavodi niso pripoznali v celotnem pogodbenem znesku in razmejili preko pasivnih časovnih razmejitev.

Računsko sodišče je pri 25 javnih zavodih ugotovilo, da so napačno izkazali stanje **lastnih virov in dolgoročnih obveznosti** predvsem zaradi naslednjih razlogov:

- Javni zavodi pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih virov, kot določa Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa. Pri 16 javnih zavodih je bilo ugotovljeno, da so izkazovali previsoko ali preizko stanje dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ter obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva zaradi nepravilnega nadomeščanja stroškov amortizacije. Del obračunane amortizacije, ki se je nanašal na tržno dejavnost, in del zneska amortizacije, ki je bil priznan v ceni storitev javne službe, so javni zavodi krili v breme obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva namesto v breme prihodkov, ter obratno – znesek amortizacije, ki ni bil priznan v ceni, so nadomeščali v breme prihodkov namesto v breme obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva. V breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev so javni zavodi krili celotno nabavno vrednost podarjenega osnovnega sredstva namesto le letnega zneska obračunane amortizacije ali pa so obračunano amortizacijo za podarjena osnovna sredstva napačno krili v breme obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva.

- Javni zavodi so donacije⁶ za nakup opreme, sredstva za sofinanciranje gradnje, namenska sredstva za nabavo opreme in kupnino za prodano osnovno sredstvo izkazali med pasivnimi časovnimi razmejitvami oziroma prihodki namesto med dolgoročnimi rezervacijami oziroma obveznostmi za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva. Takšne napake so bile zaznane pri 7 javnih zavodih.
- Pri 6 javnih zavodih je bilo stanje obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva previsoko izkazano za neodpisano vrednost podarjene opreme, ki bi jo morali javni zavodi evidentirati med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami, za presežek prihodkov nad odhodki iz preteklih let in za sklad, namenjen odpiranju novih področij, podpri projektom ter napredovanju raziskovalcem, ki bi morala biti izkazana kot presežek prihodkov nad odhodki, ter za razliko med knjigovodsko vrednostjo in kupnino prodanega zemljišča, ki je bila napačno izkazana kot prevrednotovalni poslovni odhodek.
- V skladu s 37. členom ZR je ob koncu poslovnega leta obveznosti in terjatve proračunov in pravnih oseb, ki financirajo programe oziroma storitve drugih oseb javnega prava, potrebno uskladiti s prejemniki sredstev iz javnih financ. Stanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ki so ga 3 javni zavodi zadnji dan revidiranega leta izkazovali v svojih poslovnih knjigah, ni bilo usklajeno s stanjem terjatev za sredstva, dana v upravljanje javnim zavodom, ki so ga izkazovala pristojna ministrstva.

V 8 javnih zavodih je bilo ugotovljeno, da izkazujejo napačne **prihodke in odhodke**, ker na podlagi izdanih računov niso evidentirali prihodkov, ampak so razveljavili z njimi povezane stroške storitev, in ker so v revidiranem letu izkazali prihodke in/ali odhodke, ki so se nanašali na leto poprej.

Pri 20 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da **izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti** niso sestavili oziroma ga niso sestavili v skladu s predpisi predvsem zaradi neizdelanih ali napačno upoštevanih sodil za razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost ter izkazovanja nekaterih prihodkov javne službe med prihodki tržne dejavnosti in celotnih stroškov amortizacije med odhodki javne službe.

Neupoštevanje pravil o **vodenju poslovnih knjig in sestavljanju knjigovodskih listin** je bilo ugotovljeno pri 11 javnih zavodih. V poslovnih knjigah je bil poslovni dogodek izkazan za drug namen, kot je bil razviden iz knjigovodskih listin, izplačilo je bilo izvršeno brez knjigovodskih listin oziroma na podlagi knjigovodskih listin, ki niso vsebovale vseh potrebnih

⁶ Na podlagi Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 138/2006) določeni uporabniki enotnega kontnega načrta od 1. 1. 2007 dalje izkazujejo donacije, ki so jih prejeli od donatorjev za pokrivanje določenih stroškov, med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami. Pred tem so jih izkazovali med dolgoročnimi rezervacijami.

podatkov za potrditev upravičenosti in višine izplačila. Javni zavodi so evidentirali spremembe kratkoročnih terjatev in obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva, ne da bi za izkazane spremembe obstajale verodostojne knjigovodske listine, iz katerih bi bila razvidna narava poslovnega dogodka. Vpisi v poslovne knjige niso bili časovno zaporedni, popolni, pravilni in ažurni. V 4 primerih računsko sodišče zaradi pomanjkljive dokumentacije in neurejenega knjigovodstva ni moglo pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za izrek revizijskega mnenja.

Opredmetena osnovna sredstva, ki jih zagotovi ustanovitelj, javni zavodi izkazujejo kot **sredstva v upravljanju**. Pri 12 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da javni zavod in ustanovitelj nista z odlokom o ustanovitvi, pogodbo ali sporazumom določila vrste in obsega premoženja, ki ga je ustanovitelj prenesel v upravljanje javnega zavoda ob ustanovitvi in kasneje. Dejansko stanje nepremičnin ni bilo skladno z zemljiškoknjižnim stanjem. V zemljiški knjigi kot lastnik ni bil vpisan ustanovitelj, ampak javni zavodi, druge osebe ali še družbena lastnina.

Na podlagi predstavljenih skupin napak po posameznih postavkah računovodskih izkazov ugotavljam:

- Največ javnih zavodov je v računovodskih izkazih napačno izkazalo stanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter lastnih virov in dolgoročnih obveznosti. Napačno stanje je bilo predvsem posledica neizkazovanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, nepravilnega opredeljevanja kasnejših vlaganj v opredmetena osnovna sredstva, nepravilnega obračuna amortizacije in nepravilnega pokrivanja stroškov amortizacije v breme ustreznih virov ter napak pri popisu neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.
- Javni zavodi pogosto niso upoštevali načela evidentiranja poslovnih dogodkov ob njihovem nastanku, kar je vplivalo na napačna stanja kratkoročnih terjatev, aktivnih časovnih razmejitev, kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev ter prihodke in odhodke revidiranega leta.
- Velikokrat javni zavodi izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti niso sestavili oziroma ga niso sestavili v skladu s predpisi.

3.5.3 Najpogostejše nepravilnosti na področju poslovanja javnih zavodov

3.5.3.1 Nepravilnosti pri zaposlovanju in plačah

Temeljni zakoni, ki urejajo plače zaposlenih v javnih zavodih, so ZJU, ZSPJS in ZDR-1. Njihove določbe lahko razdelimo na določbe, ki urejajo sklenitev delovnega razmerja in razporejanje javnih uslužbencev na delovna mesta, ter na določbe za določanje,

obračunavanje in izplačevanje plač. ZSPJS je nadomestil ZRPJZ, ki je urejal temeljna pravila plačnega sistema od leta 1994 do avgusta 2008.

V skladu z 21. členom ZJU mora javni zavod sprejeti sistemizacijo delovnih mest, v katerem določi delovna mesta, ki so potrebna za izvajanje nalog, in za vsako delovno mesto določiti najmanj opis nalog in pogoje za zasedbo delovnega mesta. Drugi podatki, ki jih mora vsebovati opis delovnega mesta, so določeni v šestem odstavku 7. člena ZSPJS. Pri določitvi delovnih mest v sistemizaciji delovnih mest mora javni zavod v skladu s četrtem odstavkom 13. člena ZSPJS upoštevati delovna mesta in njihovo uvrstitev v plačne razrede iz zanj veljavnih kolektivnih pogodb. Pri 23 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo naslednje vrste nepravilnosti v zvezi s sistemizacijo delovnih mest:

- V sistemizaciji je javni zavod za tipična delovna mesta, določena v zakonu ali kolektivni pogodbi, določil višji izhodiščni količnik delovnega mesta, kot ga je bilo mogoče določiti glede na določbe ZRPJZ, za atipično delovno mesto pa je določil višji izhodiščni količnik, kot je bil določen v zakonu ali kolektivni pogodbi za tipična delovna mesta podobne stopnje zahtevnosti.
- Javni zavod je sistemiziral delovna mesta iz drugih kolektivnih pogodb, čeprav je ustrezna delovna mesta urejala za javni zavod veljavna kolektivna pogodba, in delovna mesta, ki niso določena v katalogu funkcij, delovnih mest in nazivov, plačnih razredov delovnih mest v sistemizaciji delovnih mest ni uskladjal s kolektivnimi pogodbami dejavnosti in med pogoji za zasedbo delovnih mest ni določil zahtevane stopnje izobrazbe glede na umestitev teh delovnih mest v tarifne razrede.
- Sistemizacija ni vsebovala vseh zahtevanih podatkov.
- Sistemizacije ni sprejel pristojen organ, ali pa javni zavod ni pridobil soglasja pristojnega ministrstva.
- Javni zavod ni vodil evidence o zasedenosti delovnih mest ali pa je zaposloval večje število javnih uslužbencev, kot je bilo potrjenih s sistemizacijo.

ZDR-1 v prvem odstavku 22. člena⁷ določa, da mora delavec, ki sklene pogodbo o zaposlitvi, izpolnjevati predpisane, s kolektivno pogodbo ali splošnim aktom delodajalca določene oziroma s strani delodajalca zahtevane in v skladu s prvim odstavkom 25. člena tega zakona objavljene pogoje za opravljanje dela. Nepravilnosti v zvezi s sklenitvijo delovnega razmerja in razporejanjem javnih uslužbencev na delovna mesta so bile ugotovljene v 36 javnih zavodih. V 31 javnih zavodih so bili javni uslužbenci razporejeni na delovna mesta, za katera niso izpolnjevali vseh pogojev za zasedbo delovnega mesta, ki so bili določeni v sistemizaciji delovnih mest, v 14 javnih zavodih pa so bili javni uslužbenci razporejeni na delovna mesta, ki niso bila določena v sistemizaciji delovnih mest javnega zavoda. Pri javnih uslužbencih, ki niso izpolnjevali vseh zahtevanih pogojev za zasedbo delovnega mesta, ni šlo samo za

⁷ Enako je določal tudi 20. člen Zakona o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/02, 79/06-ZZPB-F, 103/07, 45/08-ZArbit in 21/13-ZDR-1, v nadaljevanju ZDR).

zaposlitve iz preteklosti, ampak tudi za novo zaposlene javne uslužbenke. ZDR ni določal posledic sklenitve pogodbe o zaposlitvi z delavcem, ki ni izpolnjeval predpisanih pogojev za opravljanje dela v splošnem aktu delodajalca. Musar Mišeljić (2008, str. 13) navaja, da je sodna praksa večkrat zavzela stališče, da kršitev prvega odstavka 20. člena ZDR ni razlog za razveljavitev pogodbe o zaposlitvi in da v takšnih primerih zaposlenim ni dovoljeno znižati plače, kot je določala kolektivna pogodba ali interni akt zavoda.

Po ZSPJS je plača javnega uslužbenca sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Enako je določal tudi ZRPJZ. Računsko sodišče je ugotovilo nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač javnih uslužbencev v 123 oziroma 87,2 % javnih zavodov, pri katerih so bile predmet revizije tudi plače. Nepravilnosti, ki jih je ugotovilo računsko sodišče pri določanju in obračunavanju plač javnih uslužbencev, so v nadaljevanju predstavljene po sestavnih delih plače.

Pri 53 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo naslednje vrste nepravilnosti v zvezi z osnovno plačo javnega uslužbenca:

- Javni zavod je javnemu uslužbencu v pogodbi o zaposlitvi določil višji količnik osnovne plače delovnega mesta, kot je bil za delovno mesto, na katerega je bil razporejen, določen v sistemizaciji delovnih mest, ali pa količnika osnovne plače, ki ga v skladu z ZRPJZ, sploh ni bilo mogoče določiti.
- Količnika osnovne plače direktorja ni določil pristojni minister ali pa je javni zavod direktorju določil višji količnik osnovne plače, kot je bil določen z odredbo pristojnega ministra. Poleg količnika osnovne plače je bil pri obračunu osnovne plače upoštevan tudi izravnalni količnik 1.
- Javni zavod ni ravnal v skladu s 3. členom ZRPJZ, ker pri obračunu plač ni uporabil izhodiščne plače za I. tarifni razred, dogovorjene s kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti.
- Plačni razred direktorja in pomočnika direktorja ni bil določen v skladu z uredbo, ki določa plačne razrede in podrobnejše kriterije za uvrstitev delovnih mest direktorjev v plačne razrede.
- Javni zavod nominalnih zneskov osnovne plače delovnega mesta in/ali osnovne plače javnega uslužbenca in/ali primerljivega zneska plače, določenega po predpisih in kolektivnih pogodbah, ki so se uporabljali do začetka izplačila plač po ZSPJS, ni določil v skladu z ZSPJS, zato javnega uslužbenca ni uvrstil v pravilni plačni razred, ni določil pravičnega zneska sredstev za odpravo nesorazmerja v osnovni plači in/ali razlike do zneska plače, določenega po predpisih in kolektivnih pogodbah, ki so se uporabljali pred preходом na nov plačni sistem. V nasprotju s 23. b točko 19. člena Uredbe o enotni metodologiji je javni zavod pri obračunu plače novo zaposlenega javnega uslužbenca upošteval primerljivi znesek plače, določen po predpisih in kolektivnih pogodbah, ki so se uporabljali pred preходом na nov plačni sistem, čeprav se pri novi zaposlitvi primerljivi znesek plače ni računal.

- Javnemu uslužbencu, ki po prevedbi opravlja delo na delovnem mestu v tarifnem razredu VII/1, VII/2, VIII ali IX z nižjo izobrazbo od zahtevane, javni zavod ni določil osnovne plače v skladu s 14. členom ZSPJS, ker mu osnovne plače ni znižal za en ali dva plačna razreda (odvisno od izpolnjenih let delovne dobe). Javni zavod v nasprotju s petim odstavkom 14. člena ZSPJS javnemu uslužbencu ni zmanjšal plače v skladu z dejansko opravljeno učno obveznostjo.
- Javni zavod ni ravnal v skladu z drugim odstavkom 19. člena ZSPJS, ker za uvrstitev javnega uslužbenca v višji plačni razred od plačnega razreda delovnega mesta (za največ pet plačnih razredov) ob zaposlitvi ni pridobil zahtevanega soglasja. Ob sklenitvi pogodbe o zaposlitvi za drugo delovno mesto ali premestitvi na drugo delovno mesto v nižjem ali istem tarifnem razredu javni zavod javnega uslužbenca ni uvrstil v pravilni plačni razred, ker ni upošteval doseženih napredovanj v plačne razrede na prejšnjem delovnem mestu, kot je določeno v prvem odstavku 20. člena ZSPJS.
- Javni uslužbenec ni izpolnjeval pogojev za napredovanje v višji plačilni oziroma plačni razred ali pa je napredoval za preveč plačilnih razredov.

Nepravilnosti v zvezi z določitvijo in obračunov dela plače za delovno uspešnost javnih uslužbencev so bile zaznane v 61 javnih zavodih, ki so bile posledica naslednjih ravnanj:

- V nasprotju z 18. členom ZRPJZ javni zavodi niso pridobili soglasja ustanoviteljev za izplačilo delovne uspešnosti, ki je presegala 3 % sredstev za plače v javnem zavodu, ali pa so izplačali več delovne uspešnosti, kot so pridobili soglasja ustanoviteljev. Javni zavodi niso imeli opredeljenih in sprejetih meril za določanje dela plače za delovno uspešnost javnih uslužbencev v obliki notranjega predpisa, kot je določal 17. člen ZRPJZ, in so ta del plače obračunavali vsem javnim uslužbencem v enakem odstotku.
- Dela plače za delovno uspešnost direktorjev javnih zavodov niso določili sveti zavodov, sveti zavodov so določili del plače za delovno uspešnost direktorjev brez uporabe predpisanih meril ali pa predpisanih meril niso pravilno ovrednotili. Javni zavodi so direktorjem izplačali višji delež plače za delovno uspešnost, kot je določal sklep sveta zavoda, enkratno letno nagrado za uspešno poslovanje brez soglasja ustanovitelja in poslovno uspešnost, za izplačilo katere niso imeli podlage v veljavnih predpisih.
- Javni zavodi so javnim uslužbencem izplačali delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela, ne da bi določili oziroma ugotovili obseg sredstev iz prihrankov sredstev za plače in sredstev za posebne projekte, kot določa prvi odstavek 22. d člena ZSPJS.
- Javni uslužbenci so dobili izplačano delovno uspešnost za povečan obseg dela za namene, ki jih ZSPJS in Uredba o delovni uspešnosti za povečan obseg dela ne predvidevata, saj ni bilo opravljeno dodatno delo ob nadomeščanju odsotnega javnega uslužbenca oziroma opravljeno delo na nezasedenem delovnem mestu oziroma delo na projektu, načrtovanem v okviru sprejetega finančnega načrta. Delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela so prejeli javni uslužbenci, ki niso imeli dodatne tedenske učne obveznosti. Javni zavodi z javnimi uslužbenci, ki so jim izplačali delovno uspešnost iz naslova povečanega

obsega dela, niso sklenili dogovorov niti niso sprejeli pisnih odločitev o povečanem obsegu dela in plačilu delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela.

Pri 105 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da dodatkov niso določali in obračunavali v skladu z veljavnimi predpisi.

- Javni zavodi niso pravilno določili in obračunali dodatka za delovno dobo zaradi povečanja dodatka za vsako začetno namesto dopolnjeno leto delovne dobe, upoštevanja zavarovalne dobe, ki se ne šteje v delovno dobo, obračuna dodatka od osnove, ki je poleg osnovne plače vsebovala tudi del plače za delovno uspešnost in/ali nekatere druge dodatke, in pomot pri vnosu podatkov o delovni dobi v računalniški program za obračun plač. Tovrstne nepravilnosti so bile ugotovljene pri 35 javnih zavodih.
- Pri 36 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da niso pravilno določili in obračunali dodatka za vodenje oziroma položajnega dodatka. Javni zavodi so neupravičeno izplačali dodatek za vodenje direktorjem, ki so opravljali samo funkcijo poslovnega direktorja. Neupravičeno so prejeli dodatek za vodenje oziroma položajni dodatek javni uslužbenci, ki niso opravljali nalog vodenja oziroma je bilo opravljanje nalog vodenja že upoštevano pri določitvi količnika oziroma plačnega razreda njihovega delovnega mesta. Javni zavodi so javnim uslužbencem določili nepravilno višino dodatka za vodenje oziroma položajnega dodatka.
- Javnemu uslužbencu, ki je ob svojem rednem delovnem času določen za uvajanje pripravnikov, specializantov in delavcev na usposabljanju, pripada za vsako, s programom oziroma z normativom določeno mentorsko uro, dodatek za mentorstvo. Dodatek za mentorstvo znaša 20 % urne postavke osnovne plače mentorja in se obračunava le za čas, ko javni uslužbenec opravlja delo mentorja (KPJS, 36. člen). V 13 javnih zavodih izplačilo mentorskega dodatka ni temeljilo niti na programu pripravnika niti na poročilu o opravljenih urah, javni uslužbenci so prejeli dodatek za mentorstvo tudi po zaključenem usposabljanju pripravnika in dodatek za mentorstvo je bil obračunan v pavšalnih zneskih.
- Javnim uslužbencem pripadajo za delo v delovnem času, ki je zanje manj ugoden, dodatki za: izmensko delo, delo v deljenem delovnem času, delo v neenakomerno razporejenem delovnem času, delo ponoči, v nedeljo in na dan, ki je z zakonom določen kot dela prost dan ali praznik, ter za delo preko polnega delovnega časa. V 48 javnih zavodih dodatki za delo v manj ugodnem delovnem času niso bili obračunani v pravilni višini in od prave obračunske osnove. Dodatke so prejeli tudi direktorji, ki za opravljanje funkcije direktorja do tovrstnih dodatkov niso bili upravičeni.
- V 57 javnih zavodih so bili javnim uslužbencem izplačani tudi ostali dodatki v višini in na način, da so presegali določila kolektivnih pogodb. Računsko sodišče je opozorilo, da so javni uslužbenci prejeli dodatke, do katerih niso bili upravičeni, višina dodatkov ni bila skladna z določbami kolektivnih pogodb in dodatki, ki so bili določeni v odstotku od osnovne plače, so bili obračunani od obračunske osnove, v katero je bil poleg osnovne plače vključen tudi del plače za delovno uspešnost in/ali drugi dodatki.

- Javni zavodi lahko javnim uslužbencem določijo in izplačujejo samo dodatke, določene v zakonu, na njegovi podlagi izdanem predpisu oziroma v kolektivni pogodbi. Računsko sodišče je v 33 javnih zavodih ugotovilo, da so javni uslužbenci prejeli dodatke, za katere ni bilo podlage v veljavnih predpisih in kolektivnih pogodbah. Ta vrsta nepravilnosti je bila ugotovljena v javnih zavodih pred začetkom uporabe ZSPJS.

Pri 17 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da niso bili izpolnjeni pogoji za uvedbo nadurnega dela iz prvega odstavka 143. člena ZDR, pri posameznih javnih uslužbencih je bila presežena v ZDR določena omejitev letnega števila nadur, nadurno delo ni bilo pisno odrejeno in obračunane nadure se niso ujemale z evidenco o prisotnosti.

Neupoštevanja določil kolektivnih pogodb v zvezi z obračunavanjem nadomestila plače v primeru odsotnosti z dela so bila ugotovljena v 10 javnih zavodih, ki niso obračunavali nadomestila plače za vse vrste odsotnosti z dela in niso pravilno določili osnove za izračun urne postavke nadomestila plače. V 4 javnih zavodih so javnim uslužbencem, ki so dežurali na dan praznika med tednom, poleg dežurstva neupravičeno obračunali tudi nadomestilo za praznik.

Analiza nepravilnosti v zvezi z določanjem in obračunavanjem plač javnim uslužbencem je pokazala, da je največ javnih zavodov (105) nepravilno določalo in obračunavalo dodatke, ki jim po pogostosti sledita del plače za delovno uspešnost (61 javnih zavodov) in osnovna plača (53 javnih zavodov). V naslednji tabeli je prikazano število javnih zavodov, ki osnovnih plač, dodatkov in dela plače za delovno uspešnost javnih uslužbencev niso določili in obračunali v skladu s predpisi in glede na temeljni zakon, ki je urejal plačni sistem v revidiranem letu.

Tabela 7: Število javnih zavodov, ki posameznih sestavnih delov plače javnih uslužbencev niso določili in obračunali v skladu s predpisi

Sestavni del plače	ZRPJZ	Delež v %	ZSPJS	Delež v %	ZRPJZ in ZSPJS ⁸	Delež v %
osnovna plača	30	31,6	25	83,3	53	43,1
dodatki	89	93,7	17	56,7	105	85,4
delovna uspešnost	50	52,6	11	36,7	61	49,6
Skupaj	95		30		123	

Vir: Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016; lasten izračun.

V času veljave ZRPJZ so bile ugotovljene nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač v 95 javnih zavodih, od tega nepravilnosti pri dodatkih v skoraj 94 % javnih zavodov, nepravilnosti pri delu plače za delovno uspešnost v več kot polovici javnih zavodov in

⁸ Število javnih zavodov, ki je navedeno v tem stolpcu, je manjše od seštevka števila javnih zavodov v stolpcih ZRPJZ in ZSPJS, ker sta bila dva javna zavoda revidirana v obeh obdobjih.

nepravilnosti pri osnovni plači v približno 32 % javnih zavodov. Dodatkov k osnovi plači, ki so pripadali javnim uslužbencem, ni določal ZRPJZ, ampak predvsem kolektivne pogodbe za posamezne dejavnosti. Z namenom spremembe razmerij med plačami znotraj plačnega sistema so bili uvedeni številni dodatki k osnovni plači, ki so pri nekaterih skupinah javnih uslužbencev znašali tudi do 70 % osnovne plače (Predlog Zakona o sistemu plač v javnem sektorju, 2002). Ministrstvo za javno upravo (2015, str. 91) navaja, da je ZSPJS zmanjšal število dodatkov k osnovni plači iz 150 na 8, zato se je zmanjšal tudi delež dodatkov v sredstvih za plače.

Po začetku uporabe ZSPJS se je pogostost nepravilnosti za posamezne sestavne dele plače spremenila. Nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač so bile ugotovljene v 30 javnih zavodih, od tega v največ javnih zavodih (83,3 %) nepravilnosti pri osnovni plači, na drugem mestu po pogostosti pa so nepravilnosti pri dodatkih. Menim, da je razlog za spremembo uvedba novega plačnega sistema avgusta leta 2008. Tudi v prvih letih veljave ZRPJZ je računsko sodišče ugotavlja več nepravilnosti pri določanju in obračunavanju osnovne plače kot pri ostalih dveh sestavinah plače javnega uslužbenca (Musar Mišeljić, 2009, str. 399).

3.5.3.2 Nepravilnosti pri javnem naročanju

Računsko sodišče je ugotovilo različne vrste nepravilnosti pri oddaji javnih naročil v 66 oziroma 78,6 % javnih zavodov, v katerih je bila predmet revizije tudi pravilnost javnega naročanja. Največkrat je ugotovilo, da javni zavod za izbiro dobavitelja blaga oziroma izvajalca storitve ni izvedel postopka oddaje javnega naročila. Takšna nepravilnost je bila ugotovljena v 52 javnih zavodih, kar je veliko glede na to, da morajo javni zavodi od leta 1998 izbirati dobavitelje blaga in/ali izvajalce storitev po postopkih javnega naročanja.

Ostale vrste nepravilnosti pri oddaji javnih naročil, ugotovljene v 56 javnih zavodih, lahko razdelimo v tri skupine:

- 30 javnih zavodov ni izvedlo ustreznega postopka za oddajo javnega naročila;
- ustrezen postopek za oddajo javnega naročila ni bil izveden pravilno v 41 javnih zavodih;
- v 27 javnih zavodih nabave niso bile izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami.

V prvo skupino, izvedba neustreznega postopka za oddajo javnega naročila, lahko razvrstimo naslednja ravnanja:

- javni zavod je določil nižjo ocenjeno vrednost javnega naročila ali pa javno naročilo razdelil na več manjših naročil in se tako izognil uporabi zakona ali izvedbi enega od strožjih postopkov za oddajo javnega naročila;
- javni zavod je izvedel postopek s pogajanjem brez predhodne objave, čeprav niso bili izpolnjeni pogoji za uporabo tega postopka;

- javni zavod je nabavljal blago oziroma naročal storitve na podlagi pogodbe, ki je bila sicer sklenjena na podlagi izvedenega postopka oddaje javnega naročila, vendar je njena veljavnost že potekla oziroma je javni zavod neupravičeno podaljšal veljavnost pogodbe z aneksom.

Ustrezen postopek oddaje javnega naročila ni bil izveden pravilno zaradi naslednjih primerov nepravilnosti:

- v razpisni dokumentaciji niso bila opredeljena merila in/ali način njihovega vrednotenja ali pa so bila merila diskriminatorna;
- javni zavod ni dovolj podrobno opredelil predmeta javnega naročila in zagotovil primerljivosti ponudb;
- pri odločitvi o izbiri se je javni zavod skliceval na dodatna ali drugačna merila, kot pa jih je določil vnaprej, ali pa je merila uporabil na drugačen način od tistega, ki je bil določen v razpisni dokumentaciji;
- javni zavod je priznal sposobnost ponudnikom, ki niso izpolnjevali vseh zahtevanih pogojev, izbral ponudbo, ki ni izpolnjevala vseh zahtev iz razpisne dokumentacije, ali pa ponudbo, ki ni bila najcenejša.

Nabave niso bile izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami, ker so javni zavodi plačevali blago in storitve po cenah, ki so bile višje od dogovorjenih, naročali tudi blago in storitve, ki niso bile predmet javnega naročila, ali pa blaga in storitev niso naročali pri dobaviteljih, ki so jih izbrali po ustreznem postopku, ampak (tudi) pri drugih dobaviteljih.

3.5.3.3 Druge nepravilnosti v zvezi s poslovanjem javnih zavodov

Pogosto so bile ugotovljene nepravilnosti tudi pri drugih stroških dela. Javni zavodi so javnim uslužbencem izplačali povračilo za vzdrževanje primerne videza in rekreacijo, nagrade in božičnice, izročili darilne bone in jim plačevali premije kolektivnega nezgodnega zavarovanja in prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, za kar niso imeli podlage v veljavnih predpisih. Tovrstna izplačila so bila zaznana v 24 javnih zavodih. V 19 javnih zavodih javnim uslužbencem niso pravilno obračunali povračila stroškov prevoza na delo, regresa za prehrano, dnevnice in/ali kilometrine. Pri 8 javnih zavodih je bilo ugotovljeno, da so javnim uslužbencem izplačali višji znesek jubilejne nagrade, odpravnine in/ali regresa za letni dopust, kot je bilo določeno v predpisih. V 7 javnih zavodov pa je bilo zaznано, da so v nasprotju z določili kolektivne pogodbe dejavnosti plačevali premije za nezgodno zavarovanje tudi za javne uslužbence, ki pri opravljanju svojih delovnih nalog niso bili posebej izpostavljeni in ogroženi.

Pri 25 javnih zavodih je računsko sodišče opozorilo na nedopustno sklepanje pogodb civilnega prava v primerih, ko so bili podani elementi delovnega razmerja, in z zaposlenimi javnimi uslužbenci za dela, ki sodijo v opis del in nalog njegovega delovnega mesta,

nepridobljena soglasja izvajalcev del, preseganje dovoljenega števila ur opravljanja dela po pogodbi in izplačila, ki niso bila skladna s sklenjenimi pogodbami.

Pri 9 javnih zavodih je računsko sodišče ugotovilo, da niso izdelali in sprejeli finančnega načrta ali pa sprememb finančnega načrta ni potrdil svet zavoda.

Na podlagi predstavljenih skupin nepravilnosti po posameznih področjih poslovanja javnih zavodov ugotavljam, da je največ javnih zavodov kršilo predpise, ki urejajo plače javnih uslužbencev, in sicer določanje in obračunavanje osnovne plače, delovne uspešnosti in dodatkov. Na drugem mestu po pogostosti pa so kršitve predpisov o javnem naročanju. Menim, da je pogostost nepravilnosti pri plačah posledica tega, da javni zavodi na področju izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture in raziskovanja večinoma opravljajo delovno intenzivne dejavnosti. V teh javnih zavodih plače in drugi stroški dela v povprečju predstavljajo več kot polovico celotnih odhodkov, zato so tudi največkrat predmet revizij računskega sodišča. Od 112 poročil, zajetih v analizo, je bila preveritev pravilnosti določanja in obračunavanja plač samostojen predmet revizije v 13 revizijskih poročilih, ki so bila izdana 63 javnim zavodom.

3.6 Analiza razlogov za nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov in oblikovanje predlogov za izboljšanje stanja

V javnih zavodih je določanje in obračunavanje plač področje z največjim tveganjem za obstoj nepravilnosti. Menim, da so razlogi za nepravilnosti ne povsem jasne določbe predpisov, ki omogočajo različna tolmačenja, pa tudi nepoznavanje ali celo namerno kršenje predpisov s strani odgovornih oseb javnega zavoda.

Po izkušnjah računskega sodišča pri revidiranju plač v javnih zavodih so javni zavodi v prvih letih uveljavitve ZRPJZ poskušali pravilno razložiti nejasne določbe predpisov, zato so pristojna ministrstva in stanovske organizacije zaprosili za navodila in razlage. Večina razkritih nepravilnosti je bila predvsem posledica ne dovolj jasnih predpisov in različnih razlag, ne pa namernega kršenja predpisov. Ko je bila vsebina novih pojmov opredeljena, so javni zavodi, sindikati nekaterih dejavnosti in stanovske organizacije začeli namerno iskati pomanjkljivosti in nasprotja v predpisih, ki so dopuščala različna tolmačenja (Musar Mišeljić, 2005a, str. 173–175). Na primer v 10. členu ZRPJZ je določeno, da se količniki za določitev osnovne plače delovnih mest, ki niso določeni s tem zakonom, določijo v javnem zavodu, pri tem se upoštevajo količniki za določitev osnovne plače delovnih mest podobne stopnje zahtevnosti, določeni s tem zakonom. V revizijskih poročilih je bilo pogosto ugotovljeno, da je javni zavod na podlagi 10. člena ZRPJZ v sistemizaciji delovnih mest določil posebna delovna mesta in količnike osnove plače teh delovnih mest, ki so odstopali od količnikov osnovne plače delovnih mest podobne stopnje zahtevnosti, ki so bili določeni v ZRPJZ ali kolektivni pogodbi. Menim, da je ZSPJS ta problem odpravil, saj javni zavodi v sistemizaciji

ne morejo določiti delovnega mesta, ki ni objavljeno v Katalogu funkcij, delovnih mest in nazivov. V katalog so vključene vse funkcije, delovna mesta in nazivi, določeni z zakonom, podzakonskim predpisom ali kolektivno pogodbo, in pripadajoči plačni razredi. Kataloga ni mogoče spreminjati, če se predhodno ne spremenijo prej navedeni akti.

Pred uvedbo novega plačnega sistema je sodna praksa zavzela stališče, da je delodajalec dolžan poznati predpise in vedeti, kolikšno plačo in druge prejemke je dolžan izplačati javnemu uslužbencu, in se zato v zahtevi za vračilo preveč izplačanih plač ali drugih prejemkov iz delovnega razmerja ne more sklicevati na neupravičeno pridobitev (Musar Mišeljić, 2009, str. 401). Avtorica ugotavlja, da revizijska poročila računskega sodišča na področju plač in drugih stroškov dela niso imela preventivnega učinka, ker so se javni uslužbenci zavedali, da jim previsokih prejemkov ne bo potrebno vračati. Zakonodajalec je zaradi tega problema v 3.a členu ZSPJS določil način ravnanja v primerih, ko je ugotovljena nezakonitost pri izplačilu plač.

Analiza revizijskih poročil o poslovanju javnih zavodov je pokazala, da je računsko sodišče tudi v prvih letih uporabe ZSPJS v največ javnih zavodih ugotovilo nepravilnosti pri osnovni plači. Na podlagi tega ocenjujem, da so razlogi za nepravilnosti enaki, kot so bili v času veljave ZRPJZ. V prvih letih po uveljavitvi ZSPJS so bile nepravilnosti predvsem posledica zapletenega načina prevedbe osnovnih plač javnih uslužbencev, določenih po predpisih in kolektivnih pogodbah, ki so se uporabljale do izplačila plač po ZSPJS, in njihove uvrstitve v plačni razred po prehodnih določbah ZSPJS, novih pojmov in različnih razlag, kasneje pa tudi namernega kršenja predpisov.

Kršitve predpisov in notranjih aktov javnih zavodov s področja javnega naročanja blaga, materiala, storitev in gradenj predstavljajo drug pomemben sklop ugotovljenih nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov. Menim, da so nepravilnosti pri javnem naročanju lahko posledica relativno pogostega spreminjanja zakonodaje in zapletenih postopkov. V obdobju od leta 2000 do leta 2014 sta področje javnega naročanja urejala Zakon o javnih naročilih (Ur. l. RS, št. 36/04-UPB1), ki je bil enkrat noveliran, in ZJN-2, ki je bil od začetka uporabe leta 2007 petkrat noveliran, zadnjič leta 2014. Uporabniki zakonov so opozarjali, da so postopki javnega naročanja prezapleteni zaradi preveč dobesednega prenosa pravil iz direktiv Evropske skupnosti (Čampa et al., 2007, str. 60).

Menim, da tudi najboljši zakon ne velja veliko, če naročniki izvajajo postopke javnih naročil samo zaradi obstoja zakona, in ne z namenom gospodarne porabe javnih sredstev. Pri javnih zavodih, ki so bili revidirani večkrat, je računsko sodišče ugotavljalo nepravilnosti pri javnem naročanju v vsaki reviziji. Takšne nepravilnosti so na primer izbira dobavitelja brez izvedenega postopka oddaje javnega naročila, delitev javnega naročila na več manjših naročil, neupoštevanje internega predpisa o javnem naročanju in nabave, ki niso izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami. Na podlagi navedenega ocenjujem, da vzroki za nepravilnosti niso samo relativno pogoste spremembe zakona, formalistični in zapleteni postopki, ampak tudi

namerno kršenje predpisov o javnem naročanju in neustrezna ravnanja odgovornih oseb v javnih zavodih, ki ne opredelijo nalog in razmejijo odgovornosti nosilcev posameznih nalog v procesu izbire dobaviteljev ter ne zagotovijo kontrol, ki bi preprečevale, odkrивale in odpravljale nepravilnosti.

Menim, da se javni zavodi premalo zavedajo pomembnosti izvedenih aktivnosti v fazi ugotavljanja potreb in fazi upravljanja pogodb, ki so podlaga za pravilno izvedbo postopka izbire dobavitelja. Natančna opredelitev predmeta javnega naročila je predpogoj za določitev ustreznega postopka, za določitev razpisnih pogojev ter meril in načina njihove uporabe. Za tako odločitev pa javni zavod potrebuje informacije o pretekli porabi blaga oziroma storitev, morebitnih novostih v ponudbi na trgu, o potencialnih ponudnikih, okvirnih cenah in tehničnih posebnostih predmeta javnega naročila. Razlog za nepravilnosti je lahko odsotnost enotnih standardov in strokovnih kriterijev presoje kvalitete in drugih zahtevanih lastnosti materiala in blaga. V reviziji pravilnosti in učinkovitosti nabave zdravil in medicinskega materiala v bolnišnicah je računsko sodišče ugotovilo, da je bila večina nepravilnosti velikokrat tudi posledica težav, ki so jih imele bolnišnice pri pripravi postopkov javnega naročanja in oblikovanju strokovnih kriterijev zaradi velikega števila različnih artiklov in hitrih sprememb ter razvoja na področju zdravil in medicinskega potrošnega materiala. Računsko sodišče je ocenilo, da bi moralo Ministrstvo za zdravje uveljaviti enotne standarde in strokovne kriterije presoje kvalitete in drugih zahtevanih lastnosti zdravil in medicinskega potrošnega materiala (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005a, str. 33).

Menim, da so kršitve predpisov o javnem naročanju lahko posledica želje javnega zavoda, da posel iz različnih razlogov dobi vnaprej določen dobavitelj. Vzrok pa je lahko tudi kartelno in drugo dogovarjanje dobaviteljev, ki omejuje konkurenco. Na primer Javna agencija Republike Slovenije za varstvo konkurence (2013) je ugotovila, da so se veletrgovci zdravil dogovarjali o določanju cen zdravil na debelo, o delitvi javnih naročil za dobavo zdravil in o oddaji prikrojjenih ponudb v postopkih javnega naročanja. V teh primerih javni zavodi izvajanje postopkov javnega naročanja vidijo samo kot nepotreben strošek, saj je rezultat postopka vnaprej znan.

Na zanesljivost računovodskih podatkov javnega zavoda vplivajo vsi zaposleni, ki pridobivajo in kontrolirajo knjigovodske listine v javnem zavodu in so zadolženi za njihovo dostavo v računovodstvo, računovodski delavci, ki morajo knjigovodske listine ponovno vsebinsko preveriti in zagotoviti njihovo pravilno evidentiranje v poslovnih knjigah, ter direktor, ki mora zagotoviti sistem finančnega poslovanja in kontrol ter notranje revidiranje. Menim, da razlog za večino napak, ki jih je računsko sodišče ugotovilo pri revidiranju računovodskih izkazov javnih zavodov, ni pomanjkljiva zakonodaja, ampak predvsem pomanjkljiv notranji nadzor javnih financ v javnih zavodih. V obdobju od leta 2008 do leta 2010 43 od 158 državnih javnih zavodov s področja šolstva in športa ni imelo nobene notranje revizije, 56 javnih zavodov pa ni zagotavljajo notranjih revizij v zadostni meri. Predstojniki so najpogosteje navedli, da revizija ni bila izvedena zaradi pomanjkanja denarnih

sredstev (Štefe, 2012, str. 38). Iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2014 (Urad RS za nadzor proračuna, 2015, str. 23) je razvidno, da več kot 50 % odstotkov javnih zavodov zagotavlja notranjo revizijo z zunanjimi izvajalci notranjerevizijskih storitev in da v letu 2010 notranjega revidiranja še ni zagotavljalo 28 % javnih zavodov, v letu 2014 pa 21 % javnih zavodov. Eden od možnih vzrokov za ugotovljene napake bi lahko bilo tudi nepoznavanje in nerazumevanje ZR, njegovih podzakonskih predpisov ter SRS s strani odgovornih oseb javnega zavoda. Glede na to, da računsko sodišče ugotavlja napake, kot so na primer nepravilen obračun amortizacije, neupoštevanje načela izkazovanja poslovnih dogodkov ob njihovem nastanku ter neopravljen popis sredstev in obveznosti, tudi več kot 10 let po začetku uporabe ZR, se pojavi dvom, če ne gre bolj za nestrokovno in nevestno delo ali celo namerno kršitev predpisov s strani odgovornih oseb javnega zavoda.

Računsko sodišče je pogosto ugotovilo, da javni zavodi izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti niso sestavili oziroma ga niso sestavili v skladu s predpisi. Menim, da je glavni razlog ta, da v predpisih ni jasno opredeljeno, kaj je javna služba in kaj tržna dejavnost ter da niso določena natančna sodila za razporeditev odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Eden od razlogov pa je verjetno tudi možnost, da javni zavodi del sredstev, pridobljenih s prodajo blaga in storitev na trgu, uporabijo za izplačilo delovne uspešnosti in zato temu ustrezno opredelijo, katere dejavnosti so javne in katere tržne.

V 6,4 % javnih zavodov, katerim je računsko sodišče izdalo v analizo zajeta revizijska poročila, je bilo zaposlenih manj kot 20 javnih uslužbencev. Menim, da sta veliko število predpisov, ki urejajo poslovanje javnih zavodov, ter pogoste spremembe nekaterih predpisov dejavnika, ki sta lahko za manjše javne zavode težko obvladljiva in zato možna vzroka za napake in nepravilnosti pri poslovanju.

Kakšne so sankcije za javni zavod in njegovega direktorja, ki je po zakonu odgovoren za zakonitost poslovanja javnega zavoda, če računsko sodišče na podlagi ugotovljenih napak in nepravilnosti javnemu zavodu izreče mnenje s pridržkom ali negativno mnenje? Računsko sodišče ne izreka sankcij javnemu zavodu in njegovemu direktorju zaradi ugotovljenih napak in nepravilnosti. Namen ukrepov, ki jih ima računsko sodišče na razpolago po ZRacS-1, je odprava razkritih nepravilnosti v revizijskih poročilih in preprečevanje njihovega ponavljanja v prihodnje.

So pa posledice izreka negativnega mnenja določene v nekaterih drugih predpisih. ZSV v 56. členu določa, da lahko minister, pristojen za socialno varstvo, sam razreši direktorja, če ugotovi, da je računsko sodišče podalo negativno mnenje o finančnem poslovanju zavoda. ZZ v 38. členu določa, da je pristojni organ dolžan razrešiti direktorja, če le-ta pri svojem delu ne ravna po predpisih in splošnih aktih zavoda. Revizijsko poročilo računskega sodišča razkriva nepravilnosti pri poslovanju javnega zavoda, zato je lahko podlaga za sklep pristojnega organa, da so podani razlogi za razrešitev direktorja javnega zavoda (Musar Mišeljić, 2008,

str. 9). Pravilnik o merilih za ugotavljanje delovne uspešnosti direktorjev oseb javnega prava s področja zdravstva (Ur. l. RS, št. 57/09) v 8. členu določa, da direktor ni upravičen do dela plače iz naslova delovne uspešnosti, če v ocenjevalnem obdobju zavod dobi negativno mnenje računskega sodišča, ki se nanaša na trajanje mandata direktorja. Enako določajo pravilniki, ki določajo merila za ugotavljanje delovne uspešnosti direktorjev na področju izobraževanja, kulture, sociale in raziskovanja. Zaradi interventnih ukrepov se redna delovna uspešnost ne izplačuje, zato ta kazen nima preventivnega učinka.

V nadaljevanju navajam nekaj predlogov, ki bi lahko prispevali k izboljšanju pravilnosti poslovanja javnih zavodov.

Zakonodajalec v predpisu nikoli ne more urediti vseh pravnih vprašanj, ki utegnejo nastati pri delovanju različnih proračunskih uporabnikov, zato bodo vedno potrebne dodatne razlage in tolmačenja. Ko se pri izvajanju predpisov v praksi pojavijo problemi, ki so posledica pomanjkljivosti predpisov ali različnih razlag njihovih določb, bi moral zakonodajalec in pristojna ministrstva poskrbeti za jasno, splošno veljavno in vsem dostopno razlago nejasnih določb ali dodatne spremembe in dopolnitve predpisov.

Veliko javnih zavodov poleg dejavnosti javne službe opravlja tudi tržno dejavnost, za katero veljavna zakonodaja uporablja različne termine. V trenutni pravni ureditvi ni jasne opredelitve javne službe in posledično tržne dejavnosti, kar lahko povzroča izvajanje tržne dejavnosti na račun javne službe. Opredelitve in pojme v posameznih zakonih bi bilo treba poenotiti. Razmisliti bi bilo treba, da se v predpisih opredelijo pogoji, pod katerimi se tržna dejavnost lahko izvaja, da ne škodi javni službi, osnove za kalkulacijo cen te dejavnosti in nameni, za katere se lahko porabi presežek prihodkov nad odhodki.

Po vročitvi revidiranim javnim zavodom računsko sodišče revizijska poročila objavi na svojih spletnih straneh. Ostali javni zavodi se tako lahko seznanijo z ugotovljenimi napakami in nepravilnostmi v revidiranih javnih zavodih ter odpravijo morebitne enake napake in nepravilnosti pri svojem poslovanju. Razna združenja in skupnosti javnih zavodov, kot sta na primer Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije in Skupnost socialnih zavodov Slovenije, bi lahko spremljala revizijska poročila in svoje člane seznanjala o najbolj pogostih napakah in nepravilnostih ter o stališčih in mnenjih računskega sodišča glede javnofinančnih vprašanj s področja poslovanja javnih zavodov.

Zagotavljanje notranjega revidiranja v javnih zavodih je predpisano od leta 2002, vendar javni zavodi ne zagotavljajo notranjih revizij v zadostni meri. Glede na obseg sredstev, ki ga predstavljajo transferi v javne zavode v celotnih odhodkih državnega proračuna, proračunov občin, pokojninsko-invalidskega ter obveznega zdravstvenega zavarovanja, je potrebno uvesti zagotavljanje notranjega revidiranja za vse javne zavode. Ministrstva bi lahko vzpostavila skupne službe notranje revizije, ki bi izvajale notranjo revizijo tudi za javne zavode, katerih ustanoviteljica je država in ki sodijo v njihovo pristojnost, ali pa bi izvedla skupno javno

naročilo za najem zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v javnih zavodih. Enako bi lahko ravnale tudi občine.

Računovodstvo ima pomembno vlogo pri zagotavljanju preglednega poslovanja javnih zavodov, zato je treba ustvariti primerne pogoje za čim boljše izvajanje in razvoj računovodske funkcije. Eden od pogojev je ustrezna izobrazbena struktura in strokovno znanje oseb, ki so odgovorne za računovodstvo v javnih zavodih. Glede na obseg ugotovljenih napak v računovodskih izkazih javnih zavodov menim, da bi bilo potrebno zagotoviti dodatno strokovno izobraževanje oseb, ki so odgovorne za računovodstvo v javnih zavodih. Kakovost računovodske funkcije v javnih zavodih bi se lahko izboljšala tudi z organizacijo skupnih računovodskih služb za manjše javne zavode, v katerih bi bili zaposleni ustrezno strokovno usposobljeni računovodje.

K zakonitemu poslovanju javnega zavoda lahko prispeva tudi svet zavoda. Svet zavoda sprejema glavne finančne in programske dokumente javnega zavoda, spremlja doseganje sprejetih ciljev, ima določene pristojnosti na delovnopravnem področju ter nadzoruje zakonitost dela direktorja. Pogoj za dobro izvajanje nalog sveta zavoda so ustrezno znanje in delovne izkušnje članov sveta zavoda. Menim, da višja stopnja in ustrezna smer izobrazbe (pravna, ekonomska in smer s področja osnovne dejavnosti javnega zavoda) predstavlja večje zagotovilo za strokovno in uspešno delo sveta zavoda, zato bi moralo biti predpisano, katere pogoje (izobrazbo in druga znanja) za imenovanje morajo izpolnjevati člani sveta zavoda, ali pa zagotoviti usposabljanje članov sveta zavoda za opravljanje nalog v svetu zavoda.

SKLEP

Javna služba je pravni režim opravljanja dejavnosti, ki se izvaja v javnem interesu. Osnovni namen opravljanja dejavnosti javne službe ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje dobrin, za katere država ali občina oceni, da ne morejo biti predmet tržnih zakonitosti, ker morajo biti praviloma pod enakimi pogoji zagotovljene vsem uporabnikom. Ureditev javne službe je najpogosteje določena z zakoni, nacionalnimi programi, podzakonskimi predpisi in pa tudi občinskimi odloki.

Dejavnosti javnih služb na področju dejavnosti izobraževanja in športa, zdravstva, sociale, kulture in raziskovanja opravljajo v ta namen ustanovljene posebne organizacije, to so javni zavodi. Javni zavodi so organizacije v državni ali občinski lasti, ki dobijo sredstva za opravljanje dejavnosti iz državnega in občinskih proračunov, iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja in z neposrednim plačilom uporabnikov storitev. Poleg dejavnosti javne službe lahko javni zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost. V strokovni literaturi je večkrat omenjeno, da v veljavni normativni ureditvi ni jasne opredelitve javne službe in tržne dejavnosti, kar povzroča težave pri izvajanju predpisov na področju računovodstva, plač in davkov. Poleg tega normativna ureditev ne določa kriterijev za presojo, v katerih primerih je izvajanje tržne dejavnosti povezano z opravljanjem javne službe in v katerih ne.

Poslovanje javnih zavodov urejajo številni predpisi. Temeljni zakoni na področju plač so ZJU, ZSPJS in ZDR-1, na področju javnega naročanja pa ZJN-3. Računovodstvo javnih zavodov je podobno računovodstvu gospodarskih družb. Razlike so predvsem posledica oblikovanja dodatnih računovodskih izkazov oziroma poročil. Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov obračunskega obdobja upoštevajo načelo nastanka poslovnega dogodka, zaradi zagotovitve podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih pa ugotavljajo prihodke in odhodke tudi po načelu plačane realizacije. Javni zavodi morajo v poslovnih knjigah in poročilih ločeno spremljati prihodke in odhodke ter izid poslovanja, ki ga dosežejo z opravljanjem javne službe, ter prihodke in odhodke ter izid poslovanja, ki ga dosežejo s prodajo blaga in storitev na trgu.

Sredstva za delo javnih zavodov prispevajo vsi davkoplačevalci, zato javnost od javnih zavodov zahteva pregledno poslovanje ter zakonito in smotrno porabljanje sredstev, ki so jim bila odobrena za njihovo delovanje. Računsko sodišče z revizijskimi poročili o računovodskih izkazih, pravilnosti poslovanja in/ali smotrnosti poslovanja javnih zavodov vsem zainteresiranim zagotavlja neodvisne informacije o poslovanju in porabi javnih sredstev v javnih zavodih. Revidiran javni zavod dobi informacije, ali posluje pravilno in/ali smotrno, Državni zbor in javnosti dobijo informacijo, kako javni zavodi izvajajo predpise in porabljajo javna sredstva, drugi organi pa informacije, da lahko v mejah svojih pristojnosti vplivajo na izboljšanje poslovanja javnega zavoda ali ukrepajo zoper javni zavod zaradi ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti.

Revizijski postopek obsega načrtovanje revizije, pridobivanje revizijskih dokazov, poročanje in spremljanje uresničevanja učinkov revizije oziroma porevizijski postopek, ki ga računsko sodišče uvede v primeru, da revidiran javni zavod ugotovljenih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti ni odpravil do izdaje revizijskega poročila.

Namen analize revizijskih poročilih o poslovanju javnih zavodov je bil ugotoviti najpogostejše napake in nepravilnosti v poslovanju javnih zavodov, ki opravljajo javno službo na področju izobraževanja in športa, zdravstva, sociale, kulture in raziskovanja ter razloge za odkrite napake in nepravilnosti. Vir podatkov za analizo so bila revizijska poročila o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov v letih od 2000 do leta 2014, ki jih je računsko sodišče izdalo v obdobju od leta 2002 do vključno leta 2015. V analizo sem vključila 112 revizijskih poročil, v katerih je računsko sodišče izreklo mnenje o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnim zavodom s področja izobraževanja in športa, zdravstva, socialne, kulture in raziskovanja. Računsko sodišče je v 112 revizijskih poročilih izreklo mnenje o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja 156 javnim zavodom. Večino izrečenih mnenj (75,4 %) so predstavljala mnenja s pridržkom in negativna mnenja.

Pri revidiranju računovodskih izkazov javnih zavodov je računsko sodišče ugotovilo največ napak pri izkazovanju stanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter

lastnih virov in dolgoročnih obveznosti predvsem zaradi neizkazovanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, nepravilnega opredeljevanja kasnejših vlaganj v opredmetena osnovna sredstva, nepravilnega obračuna amortizacije in nepravilnega pokrivanja stroškov amortizacije v breme ustreznih virov ter napak pri popisu neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Pri preveritvi pravilnosti poslovanja javnih zavodov je računsko sodišče v največ javnih zavodih ugotovilo nepravilnosti pri zaposlovanju, plačah in drugih stroški dela, pri oddaji javnih naročil, pri sklepanju pogodb civilnega prava in pri pripravi finančnega načrta. Najpogostejše nepravilnosti so nepravilno določeni in obračunani dodatki k osnovni plači, del plače za delovno uspešnost in osnovna plača javnega uslužbenca, da javni zavod za izbiro dobavitelja blaga ali izvajalca storitev ni izvedel postopka oddaje javnega naročila, da ustrezen postopek za oddajo javnega naročila ni bil izveden pravilno, da so bili javni uslužbenci razporejeni na delovna mesta, za katera niso izpolnjevali vseh zahtevanih pogojev, da javni zavod ni izvedel ustreznega postopka za oddajo javnega naročila in da nabave niso bile izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami.

Razlogi za napake in nepravilnosti pri poslovanju javnih zavodov so povezani z zakonodajo in z ravnanji odgovornih oseb javnih zavodov. Možni razlogi so veliko število predpisov, ki urejajo poslovanje javnih zavodov, relativno pogoste spremembe nekaterih predpisov in nejasne določbe predpisov, ki omogočajo različna tolmačenja. Veliko število predpisov in njihove pogoste spremembe lahko povzročajo težave pri njihovem poznavanju, predvsem v manjših javnih zavodih. Napake in nepravilnosti so lahko tudi posledica nestrokovnega dela ali celo namernih kršitev predpisov s strani odgovornih oseb javnega zavoda. Eden od pomembnih razlogov je tudi slab notranji nadzor nad javnimi financami, za katerega vzpostavitev in delovanje je odgovoren direktor javnega zavoda.

Ko se pri izvajanju predpisov v praksi pojavijo problemi, ki so posledica pomanjkljivosti predpisov ali različnih razlag njihovih določb, bi moral zakonodajalec in pristojna ministrstva poskrbeti za jasno, splošno veljavno in vsem dostopno razlago nejasnih določb ali dodatne spremembe in dopolnitve predpisov. Uvesti je treba primerno rešitev, ki bo zagotavljala notranje revidiranje za vse javne zavode. Zanesljivi računovodski izkazi so osnova za oceno poslovanja javnega zavoda, zato je treba poskrbeti, da so osebe, ki so odgovorne za področje računovodstva v javnih zavodih, ustrezno usposobljene.

Računsko sodišče ne izreka sankcij zaradi ugotovljenih napak in nepravilnosti. Če revidiranec do izdaje revizijskega poročila ne odpravi ugotovljenih napak in nepravilnosti, računsko sodišče začne porevizijski postopek tako, da v revizijskem poročilu poda zahtevo za predložitev odzivnega poročila. Porevizijski ukrepi, ki jih določa ZRacS-1, so potrebni, ker v Sloveniji pravna kultura ni na dovolj visoki ravni, da bi revidiranci mnenje računskega sodišča upoštevali kljub temu, da za nespoštovanje ni določenih sankcij. Tako se pojavi

vprašanje, ali počakati na izboljšanje pravne kulture ali pa v zakonu o delovanju računskega sodišča določiti ostrejške ukrepe, ki jih lahko izreka računsko sodišče.

LITERATURA IN VIRI

1. AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. (b. l.). *JOLP – javna objava letnih poročil pravnih oseb javnega prava*. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/jolp/default.asp>
2. Allen, R., & Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OECD.
3. Basta Trtnik, M. (2014). Financiranje in opravljanje tržne dejavnosti izvajalcev javne službe. *Pravna praksa*, 33(20), 22–28.
4. Bohinc, R. (2005). *Osebe javnega prava: javni zavodi, javna podjetja, javne agencije, javni skladi*. Ljubljana: GV Založba.
5. Bohinc, R., & Tičar, B. (2012). *Pravo zavodov*. Fakulteta za management. Najdeno 15. decembra 2015 na spletnem naslovu <http://www.dlib.si/details/URN:NBN:SI:doc-1WZTW3KI>
6. Brezovnik, B. (2008). *Izvajanje javnih služb in javno-zasebno partnerstvo*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru.
7. Commission of the European Communities. (2003, 21. maj). *Green Paper on Services of General Interest*. COM (2003) 270 final. Najdeno 27. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=celex:52003DC0270><http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=celex:52003DC0270>
8. Cukon Mavec, N. (2002). Revidiranje državnega proračuna za leto 2001. *Zbornik referatov, 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 87–98). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
9. Cvikl, M. M., & Korpič Horvat, E. (2007). *Proračunsko pravo. Priprava, izvrševanje in nadzor proračunov*. Ljubljana: GV Založba.
10. Čampa, M., Kodela, F., Matas, S., Šoltes, I., & Štular, T. (2007). *Zakon o javnem naročanju s komentarjem*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
11. Černigoj, P. (2001). Javno naročanje – sredstvo za doseganje strateških ciljev. *Zbornik 2. konference Dnevi javnih naročil* (str. 23–30). Portorož: Agencija za management in Društvo za javna naročila.
12. Čižman, M. (2015). Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov. *IKS: revija za računovodstvo, davščine in finance*, 42(12), 35–51.
13. Duhovnik, M. (2007). Problematika računovodenja stroškov, učinkov in koristi v javnem zavodu. *39. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 39–56). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. (b. l.). Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KB2497A306256B0D6C1257B73002C8652/\\$file/Smernice_INTOSAI.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KB2497A306256B0D6C1257B73002C8652/$file/Smernice_INTOSAI.pdf).
15. INTOSAI – Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij. (b. l.). *Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K82297B6C56E9E783C1257B7100268F5A>

16. Ivanjko, Š. (2001). Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. *Zbornik referatov, 3. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 127–140). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
17. Janc, M. (2007). *Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava*. Gradivo za 6. šolo poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Javna agencija Republike Slovenije za varstvo konkurence. (2013). *Odločba št. 306-45/2010-221 z dne 14. 10. 2013*. Najdeno 12. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.varstvo-konkurence.si/fileadmin/varstvo-konkurence.si/pageuploads/informacija_javnega_znacaja/ijz195.pdf
19. Javornik, M., Železnik, M., & Čerič, D. (2006). *Priročnik za izvajanje javnih naročil*. Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za lokalno samoupravo in regionalno politiko.
20. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
21. Kamnar, H. (2005). Financiranje negospodarskih javnih služb. *37. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 225–235). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
22. Kamnar, H. (2009). Redefinicija javne službe in tržne dejavnosti. *Zbornik referatov, 11. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 113–122). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
23. Kavčič, S. (2002). Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. *Zbornik referatov, 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 99–115). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
24. Kavčič, S. (2007). Računovodski vidik javnih sredstev. *Zbornik referatov, 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 81–94). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
25. Kolektivna pogodba za javni sektor. *Uradni list RS št. 57/08, 23/09, 91/09, 89/10, 89/10, 40/12, 46/13, 95/14 in 91/15*.
26. Korpič Horvat, E. (2004a). *Pravilnost in smotrnost poslovanja javnih zavodov*. Najdeno 19. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.lex-localis.info/files/3085b7f5-c218-4ddc-83bc-b25f58b46bb2/>
27. Korpič Horvat, E. (2004b). Porevizijski postopek – pomembna pristojnost računskega sodišča. *Zbornik referatov, 6. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 79–88). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
28. Korpič Horvat, E. (2006a). *Kolizija delovnopравnih aktov – kako naj postopa javni zavod*. Gradivo za posvet Javni zavodi in drugi izvajalci negospodarskih javnih služb. Portorož: Nebra.
29. Korpič Horvat, E. (2006b). *Državna revizija*. Maribor: Pravna fakulteta. Najdeno 2. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.pf.uni-mb.si/sl/magistrski-studij-davcno-pravo>

30. Korpič Horvat, E. (2007). *Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi*. Gradivo za 6. šolo poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. Kovač, M. (2010). Novosti glede javnega naročanja in revizije postopkov javnega naročanja. *Revizor: revija o reviziji*, 21(4), 7–51.
32. Kranjc, V. (2007). *Zakon o javnem naročanju s komentarjem; Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštnih storitev. Uvodna pojasnila*. Ljubljana: GV Založba.
33. Krušič, N. (2006). *Nadzor nad poslovanjem javnih zavodov*. Gradivo za posvet Javni zavodi in drugi izvajalci negospodarskih javnih služb. Portorož: Nebra.
34. Milatovič, J. (2002). Notranji nadzor javnih financ – nadzor proračuna po novem. *Zbornik referatov, 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 35–45). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
35. Ministrstvo za finance. (b. l.). *Konsolidirana globalna bilanca javnega financiranja 1992–2016*. Najdeno 1. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/javne_finance/tekoca_gibanja_v_javnih_financah/bilten_javnih_financ/
36. Ministrstvo za javno upravo. (2015). *Analiza plačnega sistema v javnem sektorju*. Najdeno 9. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/.../Analize/ANALIZA-03062015_a1_.doc
37. Ministrstvo za zdravje. (2010). *Navodilo v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.mz.gov.si/fileadmin/mz.gov.si/pageuploads/ekonomika/24022014_gradivo_za_pripravo_financnih_nacrtov_2013/Navodila_za_razmejitev_JS-trg.pdf
38. Musar Mišeljić, N. (2005a). Plače pri posrednih proračunskih uporabnikih – pogled revizorja. *Zbornik referatov, 7. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 173–189). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
39. Musar Mišeljić, N. (2005b). *Pristop računskega sodišča pri revidiranju postopkov javnega naročanja*. Gradivo za posvet Urejanje javnih financ novosti in izkušnje. Portorož: Nebra.
40. Musar Mišeljić, N. (2008). *Posledice kršitev delovnopравnih predpisov v javnih zavodih*. Gradivo za posvet Poslovanje javnih podjetij in javnih zavodov. Portorož: Nebra.
41. Musar Mišeljić, N. (2009). Nadzor nad izvajanjem predpisov o plači in drugih prejemkih javnih uslužbencev. *Delavci in Delodajalci: Revija za delovno pravo in pravo socialne varnosti*, 9(2–3), 387–405.
42. Musar Mišeljić, N. (2014). Izvajanje negospodarskih javnih služb. *Zbornik 20 let delovanja Računskega sodišča Republike Slovenije* (str. 48–50). Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
43. Napotilo za izvajanje revizij. *Uradni list RS* št. 43/13.
44. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 91/00, 122/00.

45. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/01, 10/06, 8/07, 102/10.
46. Paljk, V. (2007). *Nova zakonodaja in zahteve v povezavi z razpisno dokumentacijo – primerjava z obstoječo ureditvijo*. Gradivo za posvet Nova zakonodaja javnega naročanja (ZJN-2 in ZJNVETPS). Ljubljana: Nebra.
47. Pečarič, M., & Bugarič, B. (2011). *Javne službe*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
48. Pogodba o delovanju Evropske unije. *Uradni list EU*, št. C 326/01-prečiščeno besedilo z dne 26. 10. 2012.
49. *Porevizijska poročila o popravljalnih ukrepih javnih zavodov*. Najdeno 29. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/PorocilaArhiv?OpenForm&appSource=91F2455D38551D7CC1257155004755A7>
50. Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije. *Uradni list RS* št. 91/01.
51. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/03.
52. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15.
53. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor. *Uradni list RS* št. 36/09.
54. Pravilnik o merilih za ugotavljanje delovne uspešnosti direktorjev oseb javnega prava s področja zdravstva. *Uradni list RS* št. 57/09.
55. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 108/13.
56. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS* št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13, 100/15.
57. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06-ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15.
58. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10- popr., 104/10, 104/11.
59. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 138/2006.
60. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/02.
61. Predlog Zakona o javnem naročanju (EVA 2015-3130-0001) – predlog za obravnavo. Ministrstvo za javno upravo. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://vrs-3.vlada.si/MANDAT14/VLADNAGRADIVA.NSF/18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54/A5E4050ECFF7A82EC1257E89001B1823?OpenDocument>
62. Predlog Zakona o sistemu plač v javnem sektorju z dne 17. 1. 2002 (EVA 2001-1711-

- 0056) – prva obravnava. Vlada Republike Slovenije. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu <http://imss.dz-rs.si/imis/2875beea643e77276dcc.pdf>
63. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2005a). *Letno poročilo 2004: Poročilo o delu računskega sodišča v letu 2004*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K86546B35F636AAC1C1257155004B3D11>
64. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2005b). *Smernica za presojanje pomembnosti*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
65. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2006a). *Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
66. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2006b). *Revizijski priročnik*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
67. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2013a). *Revizijski priročnik: K ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
68. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2013b). *Strategija 2014–20*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
69. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2014a). *Smernica za načrtovanje*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
70. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2014b). *Smernica za poročanje*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
71. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2014c). *Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
72. *Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov*. Najdeno 29. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/PorocilaArhiv?OpenForm&appSource=91F2455D38551D7CC1257155004755A7>
73. *Seznam subjektov-PRS – stanje na dan 31. 12. 2015*. Najdeno 29. februarja 2016 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Registri/Poslovni_register/Ponovna_uporaba
74. Slovenski inštitut za revizijo. (2014). *Neuradno prečiščeno besedilo SRS 2006 – december 2014*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sekcijaraunovodij/slovenski-racunovodski-standardi-2006>
75. Slovenski inštitut za revizijo. (2015). *Slovenski računovodski standardi (2016)*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/standardi/slovenski-racunovodski-standardi-2016>
76. Štefe, E. (2012). Zagotavljanje notranjega revidiranja v državnih javnih zavodih s področja šolstva in športa. *Revizor: revija o reviziji*, 23(2), 28–39.
77. Štrekelj, V., & Čizman, M. (2007). *Stroški, prihodki, odhodki in ugotavljanje poslovnega izida*. Gradivo za 6. šolo poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
78. Taylor, D. H., & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
79. Tičar, B. (2005). Status javnih zavodov v javnem sektorju – pravno-ekonomska analiza. *Podjetje in delo*, 31(3–4), 515–526.

80. Trpin, G. (2005). *Javne službe in organizacije za njihovo izvajanje*. Gradivo za posvet Javni zavodi in drugi izvajalci negospodarskih javnih služb. Portorož: Nebra.
81. Trpin, G. (2008). *Položaj sveta javnega zavoda in njegovih članov v strukturi organov javnega zavoda*. Gradivo za posvet Sveti javnih zavodov – Pravni položaj, odgovornosti sveta in članov ter računovodske podlaga za poslovno odločanje. Ljubljana: Nebra.
82. Turk, I. (1995). Pojemovni okvir revidiranja. *Revizor: revija o reviziji*, 6(2–3), 127–132.
83. UJP – Uprava Republike Slovenije za javna plačila. (b. l.). *Seznam neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov 31. 12. 2015*. Najdeno 29. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=127>
84. Urad RS za nadzor proračuna. (2015). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2014*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/mediji/2015/porocilo_stanje_notranji_nadzor_javnih_financ_RS_2014.pdf
85. Uredba o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 14/09, 23/09, 48/09, 113/09, 25/10, 67/10, 105/10, 45/12, 24/13, 51/13, 12/14, 24/14, 52/14, 59/14, 24/15, 3/16.
86. Uredba o napredovanju javnih uslužbencev v plačne razrede. *Uradni list RS* št. 51/08, 91/08, 113/09)
87. Ustava Republike Slovenije. *Uradni list 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.
88. Vesel, T. (2006). Načini sodelovanja z računskim sodiščem. *Zbornik referatov, Konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi* (str. 11–16). Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
89. Vesel, T., & Mužina, A. (2004). *Zakon o javnih naročilih s komentarjem*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
90. Vidovič, Z. (2006). *Način izvedbe revidiranja državnega proračuna* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
91. Vidovič, Z. (2007a). *Revidiranje poslovanja uporabnikov javnih financ*. Gradivo za 5. šolo poglobljenega knjigovodstva drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
92. Vidovič, Z. (2007b). Posebnosti revidiranja javnih sredstev. *Zbornik referatov, 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 125–145). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
93. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/02, 79/06-ZZPB-F, 103/07, 45/08-ZArbit in 21/13-ZDR-1.
94. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 21/13, 78/13-popr. in 47/15-ZZSDT.
95. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/93, 30/98-ZZLPPO, 127/06-ZJZP, 38/10-ZUKN, 57/11-ORZGJS40.
96. Zakon o javnem naročanju. *Uradni list RS* št. 91/15.
97. Zakon o javnem naročanju. *Uradni list RS* št. 12/13-UPB5, 19/14, 90/14-ZDU-1I.

98. Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetskem, transportnem področju in področju poštних storitev. *Uradni list RS* št. 72/11-UPB3, 43/12-odl. US, 90/12, 19/14, 90/14-ZDU-II.
99. Zakon o javnih naročilih. *Uradni list RS* št. 36/04-UPB1.
100. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/11-UPB4, 14/13-popr., 101/13, 55/15-ZFisP, 96/15-ZIPRS1617.
101. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS* št. 63/07-UPB3, 65/08, 69/08-ZTFI-A, 69/08-ZZavar-E in 40/12-ZUJF.
102. Zakon o političnih strankah. *Uradni list RS* št. 100/05-UPB1, 103/07, 99/13 in 46/14.
103. Zakon o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb. *Uradni list RS* št. 26/05-UPB1, 85/09.
104. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/99, 30/02-ZJF-C, 114/06- ZUE.
105. Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/01, 109/12.
106. Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti. *Uradni list RS* št. 18/94, 36/96, 20/97 – ZDPra, 39/99 – ZMPUPR, 86/99 – odl. US, 98/99 – ZZdrS in 56/02.
107. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 108/09-UPB13, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11-ORZSPJS49a, 27/12-odl. US, 40/12-ZUJF, 46/13, 25/14-ZFU, 50/14, 95/14-ZUPPJS15, 82/15.
108. Zakon o Slovenskem državnem holdingu. *Uradni list RS* št. 25/14.
109. Zakon o socialnem varstvu. *Uradni list RS* št. 3/07-UPB2, 23/07-popr., 41/07- popr., 61/10-ZSVarPre, 62/10- ZUPJS, 57/12.
110. Zakon o ukrepih Republike Slovenije za krepitev stabilnosti bank. *Uradni list RS* št. 105/12 in 63/13-ZS-K.
111. Zakon o visokem šolstvu. *Uradni list RS* št. 32/12-UPB7, 40/12-ZUJF, 57/12-ZPCP-2D, 109/12, 85/14.
112. Zakon o volilni in referendumski kampanji. *Uradni listi RS* št. 41/07, 103/07- ZPolS-D, 105/08-Odl.US, 11/11, 28/11-Odl.US, 98/13.
113. Zakon o zavodih. *Uradni list RS*, št. 12/91, 8/96, 36/00-ZPDZC, 127/06-ZJZP.
114. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. *Uradni list RS*, št. 72/06-UPB3, 114/06- ZUTPG, 91/07, 76/08, 62/10-ZUPJS, 87/11, 40/12 -ZUJF, 21/13- ZUTD-A, 91/13, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre-C, 111/13-ZMEPIZ-1, 95/14-ZUJF-C in 47/15-ZZSDT.
115. Zakon za uravnoteženje javnih financ. *Uradni list RS* št. 40/12, 96/12-ZPIZ-2, 104/12-ZIPRS1314, 105/12, 25/13-odl. US, 46/13-ZIPRS1314-A, 47/13-ZOPRZUJF, 56/13-ZŠtip-1, 63/13-ZOsn-I, 63/13-ZJAKRS-A, 63/13-ZIUPTDSV, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre-C, 101/13-ZIPRS1415, 101/13-ZDavNepr, 107/13-odl. US, 26/14-ZSDP-1, 32/14-ZVV-D, 85/14, 95/14, 16/15-odl. US, 24/15-odl. US, 69/15, 90/15, 102/15.
116. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Seznam kratic	1
Priloga 2: Seznam revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov	2
Priloga 3: Najpogostejše napake in nepravilnosti v revizijskih poročilih o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov	12

Priloga 1: Seznam kratic

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
KPJS	Kolektivna pogodba za javni sektor
MSR	Mednarodni standardi revidiranja
MSVRI	Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij
PDEU	Pogodba o delovanju Evropske unije
PIRP	Program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča
SRS	Slovenski računovodski standardi
UJP	Uprava Republike Slovenije za javna plačila
ZDR	Zakon o delovnih razmerjih iz leta 2002
ZDR-1	Zakon o delovnih razmerjih iz leta 2013
ZGJS	Zakon o gospodarskih javnih službah
ZJF	Zakon o javnih financah
ZJN-2	Zakon o javnem naročanju iz leta 2006
ZJN-3	Zakon o javnem naročanju iz leta 2015
ZJNVETPS	Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštne storitve
ZJU	Zakon o javnih uslužbencih
ZPIZ	Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije
ZR	Zakon o računovodstvu
ZRacS-1	Zakon o računskem sodišču
ZRPJZ	Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti
ZSPJS	Zakon o sistemu plač v javnem sektorju
ZSV	Zakon o socialnem varstvu
ZViS	Zakon o visokem šolstvu
ZZ	Zakon o zavodih
ZZVZZ	Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju
ZZZS	Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

Priloga 2: Seznam revizijskih poročil o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
1	1211-7/01-18	21. 3. 2002	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja za leto 2000 na Dvojezični srednji šoli Lendava	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
2	1211-8/01-17	9. 4. 2002	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja za leto 2000 na Srednji gradbeni, geodetski in ekonomski šoli Ljubljana	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
3	1213-6/01-21	22. 4. 2002	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja za leto 2000 v Splošni bolnišnici Izola	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	je potrebno
4	1213-7/01-22	12. 6. 2002	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Inštituta RS za rehabilitacijo za leto 2000	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	je potrebno
5	1214-1/2002-20	6. 2. 2003	Revizijsko poročilo o reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja Doma starejših občanov Kočevje za leto 2001	pozitivno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
6	1214-2/2002-26	6. 2. 2003	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Doma Lukavci v letih 1999, 2000 in 2001	pozitivno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
7	1214-3/2002-28	6. 2. 2003	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Doma upokoencev Danice Vogrinc Maribor v letu 2001	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
8	1211-4/2002-20	11. 2. 2003	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Osnovne šole France Prešeren Kranj v letu 2001	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
9	1211-5/2002-21	12. 2. 2003	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Osnovne šole Sv. Jurij ob Ščavnici za leto 2001	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
10	1213-8/2002-20	27. 3. 2003	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Inštituta za varovanje zdravja RS v letu 2001 in prvi polovici leta 2002	-	negativno mnenje	je potrebno
11	1213-7/2002-28	9. 5. 2003	Revizijsko poročilo o reviziji pravilnosti poslovanja Zdravstvenega doma Izola v letu 2001	-	negativno mnenje	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
12	1211-3/2002-21	26. 5. 2003	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Osnovne šole Janko Padežnik Maribor v letu 2001	zavrnitev mnenja	negativno mnenje	ni potrebno
13	1211-6/2002-35	5. 6. 2003	Revizijsko poročilo o porabi proračunskih sredstev za izvajanje javne službe Instituta Jožef Stefan v Ljubljani v letu 2001	mnenje s pridržkom	pozitivno mnenje	ni potrebno
14	1212-2/2003-16	13. 1. 2004	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Prirodoslovnega muzeja Slovenije v letu 2002	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
15	1211-2/2003-20	23. 1. 2004	Revizijsko poročilo o porabi proračunskih sredstev za izvajanje javne službe Kemijskega inštituta v Ljubljani v letu 2002	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
16	1212-1/2003-19	3. 2. 2004	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Narodne galerije Ljubljana v letu 2002	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
17	1211-1/2003-23	9. 3. 2004	Revizijsko poročilo o porabi proračunskih sredstev za izvajanje javne službe Filozofske fakultete Univerze v Ljubljani v letu 2002	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
18	1213-1/2003-31	21. 4. 2004	Revizijsko poročilo o pravilnosti porabe transferov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije v Splošni bolnišnici Dr. Franca Derganca Nova Gorica v letu 2002	-	negativno mnenje	je potrebno
19	1213-7/2003-20	19. 5. 2004	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zdravstvenega doma Domžale v letu 2002	pozitivno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
20	1213-9/2003-17	31. 5. 2004	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zdravstvenega doma Medvode v letu 2002	pozitivno mnenje	negativno mnenje	ni potrebno
21	1213-8/2003-19	8. 6. 2004	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zdravstvenega doma Litija v letu 2002	pozitivno mnenje	negativno mnenje	ni potrebno
22	1213-3/2004-22	18. 1. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Kliničnega centra Ljubljana v letu 2003	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
23	1211-1/2004-18	24. 1. 2005	Revizijsko poročilo o oblikovanju cen programov v vrtcih v letu 2004 (5 javnih zavodov)	-	3 x pozitivno mnenje; 2 x mnenje s pridržkom	ni potrebno
24	1211-3/2004-13	3. 2. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Osnovne šole dr. Franceta Prešerna, Ribnica, v letu 2003	pozitivno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
25	1212-3/2004-19	2. 3. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Pokrajinskega arhiva Maribor v letu 2003	pozitivno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
26	1214-3/2004-18	2. 3. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Centra za socialno delo Gornja Radgona v letu 2003	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	ni potrebno
27	1214-4/2004-17	11. 4. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Centra za socialno delo Kamnik v letu 2003	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
28	1211-2/2004-20	25. 4. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja v Šolskem centru Novo mesto v letu 2003	pozitivno mnenje	negativno mnenje	ni potrebno
29	1212-6/2004-15	20. 5. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Ivana Tavčarja Škofja Loka v letu 2003	negativno mnenje	pozitivno mnenje	ni potrebno
30	1213-4/2004-39	14. 6. 2005	Revizijsko poročilo o pravilnosti določanja in izplačevanja plač direktorjem javnih zdravstvenih zavodov v letu 2003 in prvem trimesečju leta 2004 (43 javnih zavodov)	-	11 x pozitivno mnenje; 7 x mnenje s pridržkom; 25 x negativno mnenje	42 x je potrebno; 1 x ni potrebno
31	1213-5/2004-18	14. 6. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zavoda za farmacijo in za preizkušanje zdravil Ljubljana v letu 2003	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
32	1212-5/2004-16	23. 6. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Jožeta Mazovca v Ljubljani v letu 2003	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	ni potrebno
33	1211-3/2005-17	11. 11. 2005	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Šolskega centra Ljubljana v letu 2004	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	ni potrebno
34	1213-2/2005-21	16. 1. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Javnega zdravstvenega zavoda Mariborske lekarne Maribor v letu 2004	-	negativno mnenje	je potrebno
35	1213-4/2005-30	16. 1. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Dolenjskih lekarn Novo mesto v letu 2004	-	negativno mnenje	je potrebno
36	1214-3/2005-25	16. 1. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti določanja in izplačevanja plač direktorjem v desetih domovih za starejše občane v letu 2004	-	1 x pozitivno mnenje; 1 x mnenje s pridržkom; 8 x negativno mnenje	je potrebno
37	1212-3/2005-19	25. 1. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Slovenskega etnografskega muzeja v letu 2004	negativno mnenje	pozitivno mnenje	je potrebno
38	1213-3/2005-25	6. 3. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Goriške lekarne Nova Gorica v letu 2004	-	negativno mnenje	je potrebno
39	1207-1/2005-20	14. 3. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Živalskega vrta Ljubljana v letu 2004	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
40	1213-9/2005-21	7. 6. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti določanja in izplačevanja plač v letih od 2001 do 2003 v Javnem zavodu Mestne lekarne	-	negativno mnenje	je potrebno
41	1211-1/2005-26	13. 6. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Ceneta Štuparja – Centra za permanentno izobraževanje v letu 2004	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
42	1214-1/2005-18	21. 6. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Doma upokojencev Center Tabor–Poljane v letu 2004	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	ni potrebno
43	1212-2/2005-24	23. 6. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Cankarjevega doma, kulturnega in kongresnega centra, Ljubljana v letu 2004	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
44	1214-2/2005-19	5. 7. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Doma starejših Logatec v letu 2004	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
45	1212-1/2005-24	3. 8. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija v letu 2004	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno
46	1211-2/2005-25	6. 11. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Univerze v Mariboru, Ekonomsko – poslovne fakultete v Mariboru v letu 2004	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
47	1213-1/2006-17	1. 12. 2006	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja in računovodskih izkazih Bolnišnice za ginekologijo in porodništvo Kranj v letu 2005	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
48	1212-3/2006-20	22. 12. 2006	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Javnega zavoda Bogenšperk v letih 2004 in 2005	2 x mnenje s pridržkom	pozitivno mnenje; mnenje s pridržkom	ni potrebno
49	1213-2/2006-20	17. 1. 2007	Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Kliničnega centra Ljubljana v letu 2005	-	negativno mnenje	je potrebno
50	1211-4/2006-20	25. 1. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Športno rekreacijskega centra Tivoli, Ljubljana v letu 2005	zavrnitev mnenja	negativno mnenje	je potrebno
51	1211-9/2006-14	13. 3. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Glasbene šole Kranj v letu 2005	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	ni potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
52	1212-1/2006-20	29. 6. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Lutkovnega gledališča Maribor v letu 2005	pozitivno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
53	1214-2/2006-22	11. 7. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zavoda za oskrbo na domu Ljubljana v letu 2005	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno
54	1211-10/2006-20	16. 7. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Pionirskega doma – Centra za kulturo mladih Ljubljana v letu 2005	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	ni potrebno
55	1211-3/2006-14	30. 8. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja v Študentskih domovih v Ljubljani v letu 2005	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
56	1213-6/2006-20	30. 8. 2007	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Zavoda Republike Slovenije za transfuzijsko medicino v letu 2006	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
57	1212-1/2007-16	15. 1. 2008	Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Arboretuma Volčji potok	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
58	1212-2/2007-21	11. 4. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Slovenskega narodnega gledališča Opera in balet Ljubljana	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno
59	1213-2/2007-23	7. 5. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Splošne bolnišnice Izola	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
60	1211-5/2007-19	19. 6. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Srednje trgovske šole v Ljubljani	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
61	1211-2/2007-23	4. 11. 2008	Računovodski izkazi in pravilnosti poslovanja Univerze v Mariboru, Fakultete za organizacijske vede v Kranju	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	ni potrebno
62	1211-2/2008-15	4. 11. 2008	Pravilnost poslovanja Gimnazije Vič, Ljubljana	-	mnenje s pridržkom	ni potrebno
63	1211-3/2008-16	27. 11. 2008	Pravilnost poslovanja Šolskega centra Postojna	-	pozitivno mnenje	ni potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
64	1212-1/2008-16	11. 12. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Mednarodnega grafičnega likovnega centra	negativno mnenje	mnenje s pridržkom	je potrebno
65	1211-1/2007-20	18. 12. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Naravoslovnotehniške fakultete Univerze v Ljubljani	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
66	1211-3/2007-26	23. 12. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Medicinske fakultete Univerze v Ljubljani v letu 2006	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
67	1211-5/2008-16	23. 12. 2008	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Srednje šole za oblikovanje Maribor	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
68	1214-11/2008-18	1. 4. 2009	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Doma starejših Rakičan	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
69	1211-6/2008-21	29. 6. 2009	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Dijaškega doma Celje	zavrnitev mnenja	negativno mnenje	ni potrebno
70	1213-11/2007-20	23. 10. 2009	Pravilnost poslovanja Univerzitetnega kliničnega centra Ljubljana	-	negativno mnenje	ni potrebno
71	1214-1/2008/23	3. 3. 2010	Pravilnost oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma ob Savinji Celje	-	pozitivno mnenje	ni potrebno
72	1214-2/2008/31	3. 3. 2010	Pravilnost oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma upokojencev Kranj	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
73	1214-3/2008/24	3. 3. 2010	Pravilnost oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma počitka Mengeš	-	pozitivno mnenje	ni potrebno
74	1214-4/2008/26	3. 3. 2010	Pravilnost oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma dr. Jožeta Potrča Poljčane	-	mnenje s pridržkom	ni potrebno
75	1212-2/2009/24	9. 4. 2010	Ravnanje s stvarnim premoženjem Muzeja narodne osvoboditve Maribor	-	mnenje s pridržkom	ni potrebno
76	1212-3/2009/30	9. 4. 2010	Ravnanje s stvarnim premoženjem Muzeja novejšje zgodovine Slovenije	-	mnenje s pridržkom	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
77	1212-1/2009/32	16. 7. 2010	Ravnanje s stvarnim premoženjem Mestne knjižnice Ljubljana	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
78	1210-1/2009/46	17. 8. 2010	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Inštituta za kovinske materiale in tehnologije	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
79	1202-10/2009/46	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Slovenskem narodnem gledališču Drama Ljubljana	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
80	1202-12/2009/51	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Zavodu za gradbeništvo Slovenije	-	negativno mnenje	je potrebno
81	1202-13/2009/51	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Zdravstvenem domu Kočevje	-	negativno mnenje	je potrebno
82	1202-15/2009/53	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Osrednji knjižnici Kranj	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
83	1202-6/2009/39	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Centru za socialno delo Ljubljana Vič-Rudnik	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
84	1202-7/2009/40	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Domu upokojencev Postojna	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
85	1202-8/2009/44	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Gimnaziji Bežigrad	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
86	1202-9/2009/44	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Splošni bolnišnici dr. Jožeta Potrča Ptuj	-	negativno mnenje	je potrebno
87	322-1/2010/35	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Osnovni šoli Franca Rozmana-Staneta Maribor	-	pozitivno mnenje	ni potrebno
88	322-2/2010/40	29. 11. 2010	Pravilnost prehoda na nov plačni sistem v Vrteu Jarše	-	negativno mnenje	je potrebno
89	322-5/2010/43	2. 3. 2011	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Osnovne šole Brezno Podvelka	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
90	322-8/2010/30	29. 3. 2011	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Centra za socialno delo Slovenska Bistrica v letu 2009	pozitivno mnenje	mnenje s pridržkom	ni potrebno
91	1211-1/2009/65	5. 4. 2011	Pravilnost dela poslovanja Univerze na Primorskem, Fakultete za management Koper	-	negativno mnenje	ni potrebno
92	322-4/2010/54	19. 5. 2011	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Onkološkega inštituta Ljubljana	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
93	322-4/2011/30	2. 3. 2012	Računovodski izkazi Inštituta "Jožef Stefan"	negativno mnenje	-	ni potrebno
94	322-6/2010/87	20. 8. 2012	Pravilnost dela poslovanja Radiotelevizije Slovenije v letih 2009 in 2010	-	negativno mnenje	je potrebno
95	320-14/2011/55	11. 10. 2012	Pravilnost poslovanja pri izgradnji Nordijskega centra Planica	-	pozitivno mnenje	ni potrebno
96	322-6/2011/33	26. 11. 2012	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja javnega zavoda Športni objekti Maribor	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
97	322-8/2011/49	19. 12. 2012	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Zavoda Republike Slovenije za šolstvo	mnenje s pridržkom	pozitivno mnenje	je potrebno
98	322-5/2011/39	26. 2. 2013	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Kmetijskega inštituta Slovenije	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	ni potrebno
99	322-9/2010/62	28. 2. 2013	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Zavoda za varstvo kulturne dediščine Slovenije	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
100	322-1/2012/82	31. 7. 2013	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Javnega zavoda Lekarne Ljubljana	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	je potrebno
101	322-3/2012/49	22. 1. 2014	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Gimnazije Murska Sobota	zavrnitev mnenja	negativno mnenje	je potrebno
102	322-4/2012/50	10. 2. 2014	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Univerze v Ljubljani, Fakultete za strojništvo	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno

se nadaljuje

Št.	Številka revizijskega poročila	Datum izdaje	Revizijsko poročilo	Mnenje o računovodskih izkazih	Mnenja o pravilnosti poslovanja	Odzivno poročilo
103	322-7/2012/72	17. 2. 2014	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Slovenskega ljudskega gledališča Celje	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno
104	322-6/2012/66	25. 2. 2014	Pravilnost poslovanja Inštituta za varovanje zdravja Republike Slovenije v letih 2011 in 2012	-	negativno mnenje	je potrebno
105	322-1/2013/54	10. 4. 2014	Pravilnost poslovanja Zdravstvenega doma Ptuj	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
106	322-7/2010/75	22. 9. 2014	Pravilnost poslovanja Instituta Jožef Stefan	-	negativno mnenje	je potrebno
107	322-3/2013/49	11. 12. 2014	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Zdravstvenega doma Laško	mnenje s pridržkom	negativno mnenje	ni potrebno
108	322-2/2014/48	12. 12. 2014	Pravilnost poslovanja Pokrajinskega muzeja Ptuj – Ormož	-	negativno mnenje	je potrebno
109	322-2/2013/55	20. 2. 2015	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Slovenske filharmonije	negativno mnenje	negativno mnenje	je potrebno
110	322-1/2014/45	20. 7. 2015	Pravilnost poslovanja Osnovne šole Vič	-	mnenje s pridržkom	je potrebno
111	322-4/2013/71	6. 10. 2015	Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Univerze v Ljubljani, Fakultete za šport	mnenje s pridržkom	mnenje s pridržkom	je potrebno
112	322-18/2014/30	3. 11. 2015	Pravilnost javnega naročanja v Kranjskih vrtcih	-	negativno mnenje	je potrebno

Vir: Revizijska poročila o revidiranju poslovanja javnih zavodov, 2016.

Priloga 3: Najpogostejše napake in nepravilnosti v revizijskih poročilih o računovodskih izkazih in/ali pravilnosti poslovanja javnih zavodov

Tabela 1: Najpogostejše napake, ugotovljene pri revidiranju računovodskih izkazov javnih zavodov

Najpogostejše napake	Število javnih zavodov
Neustrezno in pomanjkljivo izkazovanje neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev.	45
Napačno izkazano stanje lastnih virov in dolgoročnih obveznosti.	25
Javni zavod ni sestavil izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti oziroma ga ni sestavil v skladu s predpisi.	20
Napačno izkazovanje stanja kratkoročnih terjatev.	20
Napačno izkazovanje pasivnih časovnih razmejitev.	16
Javni zavod in ustanovitelj nista z odlokom o ustanovitvi, pogodbo ali sporazumom določila vrste in obsega premoženja, ki ga je ustanovitelj prenesel v upravljanje javnega zavoda.	12
Napačno izkazovanje aktivnih časovnih razmejitev.	11
Neupoštevanje pravil o vodenju poslovnih knjig in sestavljanju knjigovodskih listin.	11
Napačno izkazano stanje kratkoročnih obveznosti.	10
Napačno evidentiranje prihodkov in odhodkov.	8
Napačno izkazano stanje dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb.	7
Napake v zvezi z izkazovanjem zalog.	6
Napake pri izkazovanju dolgoročnih danih posojil in dolgoročnih terjatev iz poslovanja.	6

Tabela 2: Najpogostejše nepravilnosti pri zaposlovanju in plačah

Najpogostejše nepravilnosti	Število javnih zavodov
Javni uslužbenec ni bil upravičen do dodatka, višina dodatkov ni bila skladna z določbami kolektivnih pogodb, dodatki niso bili obračunani od pravilne osnove in podobno.	105
Javni zavod ni pravilno določil in obračunal del plače za delovno uspešnost javnih uslužbencev.	61
Osnovna plača javnega uslužbenca ni bila določena v skladu s prepisi.	53
Javni uslužbenec je bil razporejen na delovno mesto, za katero ni izpolnjeval pogojev za zasedbo delovnega mesta.	31
Sistemizacija delovnih mest ni bila izdelana v skladu s predpisi.	23
Niso bili izpolnjeni pogoji za uvedbo nadurnega dela.	17
Javni uslužbenec je bil razporejen na delovno mesto, ki ni bilo določeno v sistemizaciji delovnih mest.	14
Javni zavod ni obračunal nadomestila plače za vse vrste odsotnosti z dela in ni pravilno določil osnove za izračun urne postavke nadomestila plače.	10
Javni zavod je javnim uslužbencem poleg dežurstva obračunal še nadomestilo za praznik.	4

Tabela 3: Najpogostejše nepravilnosti pri javnem naročanju

Najpogostejše nepravilnosti	Število javnih zavodov
Javni zavod ni izvedel postopka oddaje javnega naročila.	52
Ustrezen postopek za oddajo javnega naročila ni bil izveden pravilno.	41
Javni zavod ni izvedel ustreznega postopka za oddajo javnega naročila.	30
Nabave niso bile izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami.	27

Tabela 4: Najpogostejše nepravilnosti na ostalih področjih poslovanja javnih zavodov

Najpogostejše nepravilnosti	Število javnih zavodov
Nedopustno sklepanje pogodb civilnega prava.	25
Javni zavod je javnim uslužbencem izplačeval druge stroške dela, za katere ni imel podlage v veljavnih predpisih.	24
Nepravilno obračunano povračilo stroškov prevoza na delo, regresa za prehrano, dnevnice in/ali kilometrine.	19
Javni zavod ni izdelal in sprejel finančnega načrta ali pa sprememb finančnega načrta ni potrdil svet zavoda.	9
Javni zavod je izplačal previsok znesek jubilejne nagrade, odpravnine in/ali regresa za letni dopust.	8
Javni zavod je plačeval premije za nezgodno zavarovanje tudi za javne uslužbence, ki pri opravljanju dela niso bili posebej izpostavljeni in ogroženi.	7