

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA NOTRANJIH KONTROL
V JAVNEM ZAVODU TRIGLAVSKI NARODNI PARK**

Ljubljana, junij 2016

ŠPELA STOJAN

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Špela Stojan, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 NOTRANJE KONTROLE	2
1.1 Definicija notranjih kontrol	2
1.2 Pomen in vloga notranjih kontrol.....	3
1.3 Vrste notranjih kontrol	4
1.4 Sestavine sistema notranjih kontrol.....	5
1.4.1 Kontrolno okolje	5
1.4.2 Ocena tveganja	5
1.4.3 Kontrolne aktivnosti	8
1.4.4 Informiranje in komuniciranje	9
1.4.5 Nadziranje	10
1.5 Ocenjevanje in samoocenjevanje notranjih kontrol	10
1.6 Notranje kontrole v javnem sektorju	12
1.6.1 Javni sektor	12
1.6.2 Javni zavodi	13
1.6.3 Pravna podlaga za notranje kontroliranje v javnem sektorju.....	14
1.6.4 Samoocenjevanje notranjih kontrol v javnem sektorju	16
1.7 Plače in stroški dela v javnem sektorju	16
1.8 Naročanje blaga in storitev v javnem sektorju.....	22
2 OPIS IN PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA TRIGLAVSKI NARODNI PARK	25
2.1 Poslanstvo in vizija Javnega zavoda Triglavski narodni park	26
2.2 Organizacija Javnega zavoda Triglavski narodni park.....	26
2.3 Poslovanje Javnega zavoda Triglavski narodni park	29
3 PREDSTAVITEV IN DELOVANJE SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V JAVNEM ZAVODU TRIGLAVSKI NARODNI PARK	31
3.1 Računovodstvo Javnega zavoda Triglavski narodni park	31
3.2 Notranje kontrole v procesu sistema plač.....	33
3.2.1 Zaposlovanje in določanje plače	33
3.2.2 Določanje delovne uspešnosti in napredovanja	36
3.2.3 Obračun plače in izplačilo	39
3.2.4 Prenehanje delovnega razmerja.....	44
3.2.5 Naloge in tveganja.....	47
3.2.6 Kontrolne točke.....	51
3.2.7 Pomanjkljivosti notranjih kontrol v procesu sistema plač	53
3.3 Notranje kontrole v procesu sistema javnega naročanja	54
3.3.1 Načrtovanje nabavnih aktivnosti.....	54
3.3.2 Ocenjevanje ponudb, izbor dobaviteljev in odobritev naročila	55

3.3.3 Potrditev prejema blaga oziroma opravljene storitve	58
3.3.4 Plačilo in knjiženje.....	58
3.3.5 Spremljanje in poročanje.....	59
3.3.6 Naloge in tveganja	60
3.3.7 Kontrolne točke	66
3.3.8 Pomanjkljivosti notranjih kontrol v procesu naročanja	69
3.4 Samoocena notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park.....	70
4 PREDLOG IZBOLJŠAV	75
4.1 Predlog za izboljšavo notranjih kontrol v procesu sistema plač.....	77
4.2 Predlog za izboljšavo notranjih kontrol v procesu naročanja.....	77
SKLEP	79
LITERATURA IN VIRI	81

KAZALO TABEL

Tabela 1: Mejne vrednosti (v evrih)	25
Tabela 2: Vrsta sistemiziranih delovnih mest.....	27
Tabela 3: Prikaz poslovnih rezultatov v letih 2010 – 2014 (v evrih).....	30
Tabela 4: Prikaz popravljenega poslovnega rezultata za leto 2011 (v evrih)	30
Tabela 5: Razmejitev nalog v procesu sistema plač – dejavnost: zaposlovanje in določanje osnovne plače	36
Tabela 6: Razmejitev nalog v procesu sistema plač – dejavnost: določitev delovne uspešnosti, napredovanja in nagrad.....	38
Tabela 7: Razmejitev nalog v procesu sistema plač – dejavnost: obračun plače in izplačilo	42
Tabela 8: Razmejitev nalog v procesu sistema plač – dejavnost: prenehanje delovnega razmerja	46
Tabela 9: Naloge in tveganja v procesu sistema plač.....	47
Tabela 10: Register tveganj v procesu sistema plač.....	49
Tabela 11: Kontrolne točke v procesu sistema plač	51
Tabela 12: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: letno načrtovanje nabav ..	55
Tabela 13: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila ≥ 20.000 evrov za blago in storitve in ≥ 40.000 evrov za gradnje	56
Tabela 14: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila < 20.000 evrov za blago in storitve in < 40.000 evrov za gradnje	57
Tabela 15: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: potrditev prejema blaga oz. storitev	58
Tabela 16: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: plačilo in knjiženje.....	59

Tabela 17: Razmejitev nalog v procesu naročanja – dejavnost: spremljanje in poročanje..	60
Tabela 18: Naloge in tveganja v procesu naročanja	60
Tabela 19: Register tveganj v procesu nabav	62
Tabela 20: Časi posameznih faz postopka od oddaje predloga za izdajo naročilnice do podpisa naročilnice	66
Tabela 21: Kontrolne točke v procesu nabave	66
Tabela 22: Analiza notranjega (kontrolnega) okolja	71
Tabela 23: Analiza upravljanja s tveganji	72
Tabela 24: Analiza kontrolnih aktivnosti	72
Tabela 25: Analiza kontrolnih aktivnosti pri procesu obračuna plač	73
Tabela 26: Analiza kontrolnih aktivnosti pri procesu naročanja	74
Tabela 27: Analiza informiranja in komuniciranja	74
Tabela 28: Analiza nadziranja	75

KAZALO SLIK

Slika 1: Ocena izpostavljenosti tveganja/kritičnost tveganja	7
Slika 2: Sestavine notranjih kontrol – model COSO	10
Slika 3: Organigram Javnega zavoda Triglavski narodni park	29
Slika 4: Procesni diagram – zaposlovanje in določitev plače	35
Slika 5: Procesni diagram – določitev delovne uspešnosti in napredovanje	39
Slika 6: Procesni diagram – obračun plač	43
Slika 7: Procesni diagram – prenehanje delovnega razmerja	46
Slika 8: Procesni diagram – izdaja naročilnic (obstoječe stanje)	65
Slika 9: Procesni diagram – postopek izdaje naročilnic (predlog izboljšave)	79

UVOD

Podjetja se neprestano srečujejo s tveganji, notranjimi in zunanjimi, obvladljivimi kot tudi s takimi, ki jih ne morejo obvladovati. Če želijo obvladovati tveganja, ki bi lahko preprečila doseganje zastavljenih ciljev, morajo vzpostaviti dober sistem notranjih kontrol. To ne velja le za zasebni, temveč tudi za javni sektor.

Predstojniki v javnem sektorju se pri poslovanju soočajo z omejenimi proračunskimi sredstvi, z visokimi zahtevami uporabnikov njihovih storitev, večanjem stroškov ter strogimi zakonskimi omejitvami, ki jim otežujejo doseganje zastavljenih ciljev. Predstojniki se morajo zavedati odgovornosti za pravilno in smotno poslovanje in gospodarjenje s proračunskimi sredstvi. Ker so notranje kontrole usmerjene k realizaciji ciljev je naloga predstojnikov proračunskih uporabnikov, da poskrbijo za vzpostavitev in delovanje le teh.

Proračunski uporabniki o svojem delovanju poročajo svojim ustanoviteljem. To naredijo z letnimi poslovnimi poročili. Del poslovnega poročila vsakega proračunskega uporabnika je tudi Izjava predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ. Z Izjavo predstojnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora.

Skladno z Zakonom o javnih financah (Ur.l. RS, št. 11/2011-UPB, 46/2013-ZIPRS1314-A, 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015-ZIPRS1617) je »[...] ministrstvo, pristojno za finance, odgovorno za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanje notranjega nadzora javnih financ.« Obvladovanje tveganj pri poslovanju oseb javnega prava, delovanje notranjih kontrol pri proračunskih uporabnikih ter razvoj notranjega revidiranja spremlja Urad RS za nadzor proračuna in o tem obvešča Ministrstvo za finance, Vlado RS in Računsko sodišče RS. Urad za nadzor proračuna spremlja delovanje notranjega nadzora javnih financ (Urad RS za nadzor proračuna, 2015, str. 14):

- z vsakoletnim vrednotenjem Izjave, ki jo kot del poslovnega poročila pripravi predstojnik proračunskega uporabnika in
- s spremljanjem in vrednotenjem letnih poročil notranje revizijskih služb in zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev.

V magistrskem delu želim preučiti postopek obračuna plač in postopek javnega naročanja ter preveriti stanje notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park. Namen je ugotoviti, ali so notranje kontrole na teh dveh področjih vzpostavljene in delujejo tako, da pravočasno in uspešno preprečujejo pojavljanje napak in nepravilnosti.

V teoretičnem delu magistrskega dela so podane splošne opredelitve teoretičnega okvirja notranjih kontrol, pravne podlage in odgovornosti za vzpostavitev notranjih kontrol in delovanje le teh. V drugem delu magistrskega dela sem s pomočjo opazovanja prikazala dejanski potek izvajanja postopkov nabave in obračun plač in preverila, kje v postopkih obstajajo notranje kontrole. Glede na dejanski potek procesov, sem izdelala oceno delovanja notranjih kontrol. Na podlagi izdelane ocene sem podala predlog izboljšav.

Pri pisanju magistrskega dela sem se upirala na literaturo domačih in tujih avtorjev. V nalogo pa sem vključila tudi znanje pridobljeno na podiplomskem študiju ter izkušnje, ki sem jih pridobila pri delu v Javnem zavodu Triglavski narodni park.

1 NOTRANJE KONTROLE

1.1 Definicija notranjih kontrol

Poslovodstvo je v iskanju poti in načinov za boljše nadziranje delovanja svojih podjetij, vzpostavilo sistem notranjih kontrol. Ta naj bi jim omogočil nadzor in jim pomagal uresničiti cilje hkrati pa naj bi zmanjševal pojave tveganj, da ti cilji ne bodo uresničeni.

Leta 1992 je Odbor sponzorske organizacije COSO (angl. Committee of Sponsoring Organizations, v nadaljevanju COSO) v *Internal Control ó Integrated Famework* objavil navodila za zasnovo in uvedbo uspešnih notranjih kontrol, s pomočjo katerih naj bi se izboljšal nadzor in doseganje ciljev v podjetjih. COSO definira notranje kontrole kot: »Notranje kontrole so proces, ki ga v podjetjih uresničujejo upravljavci, poslovodstvo in zaposleno osebje, ki je v podjetju zasnovan tako, da podaja razumno zagotovilo za doseganje ciljev na področjih uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, zanesljivosti računovodskega poročanja ter spoštovanja zakonov in predpisov [...]« (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 230).

Ta definicija je odraz nekaterih temeljnih zasnov (Hayes et al., 2005, str. 230):

- notranje kontrole so proces (notranje kontrole predstavljajo pot k cilju in ne cilj sam);
- notranje kontrole se izražajo skozi ljudi (notranje kontrole niso priročniki in obrazci, temveč so to zaposleni na vseh ravneh organizacije);
- notranje kontrole dajejo samo spremenljivo, na pa absolutnega zagotovila;
- notranje kontrole so usmerjene na doseganje ciljev na eni ali različnih kategorijah: uspešno in učinkovito poslovanje, finančno poročanje, skladnost s predpisi in zakoni in varovanje sredstev.

Notranje kontrole so vse metode in postopki, ki jih mora uvesti poslovodstvo podjetja z namenom, da se zagotovi zaščita sredstev, ki se uporabljajo v delovnem procesu. Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod za obvladovanje tveganja, ki lahko vplivajo na zakonito, gospodarno in učinkovito porabo sredstev, ter doseganje zastavljenih ciljev.

Za vzpostavitev ustreznega sistema notranjega kontroliranja in njihovega izvajanja je odgovorno poslovodstvo. Notranji organizacijski ustroj mora biti vzpostavljen na način, da ima podjetje vzpostavljene strategije in politike upravljanja s tveganji (Sidorovich, 2011, str. 109).

1.2 Pomen in vloga notranjih kontrol

Notranje kontrole, ki so vgrajene v delovne procese, naj bi zagotavljale (Suhadolnik, 2011, str. 118):

- zanesljivost in točnost poslovnih in finančnih podatkov,
- varovanje premoženja,
- skladnost poslovanja z zakoni, predpisi, pogodbami in navodili,
- učinkovito in uspešno opravljanje nalog,
- doseganje zastavljenih namenov in ciljev.

Po Odarju (2013, str. 45) pa bo dober sistem notranjega kontroliranja zagotavljal:

- pričetek, odobritev, izvedbo in evidentiranje samo verodostojnih in pravih poslovnih sprememb,
- izvajanje in evidentiranje sprememb tako, kot so bile odobrene,
- čim hitrejše odkrivanje morebitnih napak, saj le to omogoča sprejemanje ustreznih ukrepov, ki bodo preprečili njihovo vplivanje na pravilnost in zakonitost izkazovanja podatkov v računovodskih evidencah in izkazih.

Notranje kontrole v povezavi s cilji računovodskega poročanja, se nanašajo na pripravo računovodskih izkazov. Za vodenje ustreznih poslovnih knjig je zadolženo poslovodstvo.

Odar (2006, str. 12) pravi: »Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne širokemu krogu uporabnikov pri njihovem odločanju.« Da računovodske informacije zadostijo svojemu namenu, morajo biti pripravljene tako, da so:

- razumljive,
- ustrezne,

- zanesljive in
- primerne.

Uporabniki računovodskih informacij so notranji (vodstvo, organi upravljanja, zaposleni) in zunanji (ministrstva, posojilodajalci, dobavitelji, kupci, uporabniki storitev, javnost).

1.3 Vrste notranjih kontrol

Najpomembnejša delitev notranjih kontrol je delitev na (Odar, 2013, str. 45 - 46):

- **temeljne kontrole**, ki se nanašajo na kontrolo pravilnosti poslovnih dogodkov. Delijo se na: kontrole pravilnosti podatkov, kontrole popolnosti obdelave podatkov in kontrole ponovnega opravljanja kontrolnih postopkov;
- **vodstvene kontrole**, katerih glavna naloga je nadzirati neprestano, pravilno in popolno delovanje temeljnih kontrol. Vgrajene so v sistem notranjih kontrol. Te kontrole so: ločitev oziroma razmejitev vlog, kontrole materialne odgovornosti, omejevanje pristopa in varovanje zaupnih podatkov in kontrole nadziranja.

Notranje kontrole lahko delimo tudi na naslednji dve kategoriji (Urad republike Slovenije za nadzor proračuna, 2004, str. 9 - 10):

- **predhodne notranje kontrole** so kontrole, ki se izvajajo preden se posamezni poslovni dogodki evidentirajo v računalniški program. Usmerjene so v predhodno odobranje odločitev. Te kontrole morajo biti vključene v postopke in dajati razumno zagotovilo, da so:
 - finančne transakcije skladne z odobrenim proračunom uporabnika,
 - postopki nabave in sklepanja pogodb skladni s predpisi,
 - finančne transakcije utemeljene s sklenjenimi pogodbami ali z drugimi odločitvami o vodenju javnih financ ter s splošno zavezujočimi predpisi;
- **naknadne notranje kontrole**, se uporabljajo za preverjanje poslovnih dogodkov. Izvajajo se, ko so poslovni dogodki že evidentirani v poslovnih knjigah.

Lahko pa jih delimo na (Suhadolnik, 2011, str. 118):

- predhodne in naknadne ter
- preprečevalne, odkrivalne in usmerjevalne kontrole.

1.4 Sestavine sistema notranjih kontrol

Sistem notranjih kontrol sestavlja pet sestavin. Te se med seboj povezujejo in so medsebojno odvisne. Prepoznamo jih lahko z opazovanjem načina vodenje organizacije ter z opazovanjem njihove vključenosti v proces poslovanja. Sestavine sistema notranjih kontrol so: kontrolno okolje, ocena tveganja, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje.

1.4.1 Kontrolno okolje

Kontrolno okolje je temeljna sestavina sistema notranjih kontrol. Kontrolno okolje so ukrepi, politika in postopki, ki odražajo odnos poslovanja do notranjega kontroliranja. Kontrolno okolje predstavlja »ozračje« organizacije.

Elementi kontrolnega okolja so (Hayes et al., 2005, str. 236): neoporečnost in etične vrednote, usposobljenost zaposlenih, filozofija in stil vodenja, organizacijska struktura, določanje pooblastil in odgovornosti, politika kadrovanja.

1.4.2 Ocena tveganja

Tveganja so dogodki ali okoliščine, ki lahko nastopijo v prihodnosti z določeno stopnjo verjetnosti in imajo posledice, ki vplivajo na doseganje ciljev. Ocena tveganja obsega prepoznavanje in analiziranje ključnih tveganj, torej tistih, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev podjetja. Tveganja so lahko:

- **zunanja**, ki nastajajo zunaj organizacije (politične spremembe, ekonomske spremembe, družbene spremembe, zakonske spremembe, okoljske spremembe);
- **notranja**, ki nastajajo znotraj organizacije in so lahko poslovne narave (nezadovoljive stranke, nezadostna sredstva, slabi odnosi s partnerji, neustrezna zmogljivost, slaba odzivnost) lahko pa nastanejo zaradi sprememb poslovnega okolja (omejena sredstva, sprejemanje novih poslovnih ciljev, družbene spremembe ogrožajo poslovno sposobnost).

Ocenjevanje tveganja poteka v naslednjih korakih:

- opredelitev tveganja,
- prepoznavanje tveganja,
- ocena tveganja in
- obvladovanje tveganja

Poslovodstvo mora opredeliti tveganja in vzpostaviti ukrepe, ki bodo ta tveganja postavili na spremenljivo raven. Pri prepoznavanju tveganja gre za ugotavljanje izpostavljenosti organizacije negotovosti in predstavlja verjetnost doseganja oziroma nedoseganja ciljev poslovanja. Pregledati je potrebno:

- izvor dogodkov in njihovega možnega vpliva na (ne)doseganje ciljev,
- predvidevanje »zakaj« in »kako« lahko pride do dogodkov, ki imajo vpliv na tveganje,
- določiti informacije za kakovostno prepoznavanje možnih tveganj.

Vsako prepoznano tveganje je potrebno strukturirati. Priporočljiva je uporaba tabel, saj le te zagotavljajo celovito prepoznavo, opis in ocenitev tveganja. Na ta način je možno določiti prioritete, ki izpostavijo ključna tveganja, ki nadalje zahtevajo podrobnejšo analizo in izdelavo ukrepov za obvladovanje tveganj.

Ocena tveganj je lahko kvantitativna, polovično kvantitativna ali kakovostna v pogledu na verjetnost nastopa in na možne posledice. Posledice grožnje in priložnosti so lahko visoke, srednje ali nizke. Verjetnost je lahko visoka, srednja ali nizka, vendar ne zahteva drugačne opredelitve glede na to ali se nanaša na grožnjo ali priložnost (Jagrič, 2004, str. 39).

Tveganja presojava po dveh komponentah in sicer (Gostiša, 2008, str. 11):

- po verjetnosti nastanka in
- verjetnih posledicah.

Verjetnost je lahko (Gostiša, 2008, str. 22):

- majhna – redko (izjemni primeri),
- srednja – možno (tveganje se lahko uresniči srednjeročno),
- velika – verjetno (tveganje se lahko uresniči večkrat gledano srednjeročno)
- zelo velika – skoraj gotovo (tveganje se bo kratkoročno zelo verjetno uresničilo in tudi večkrat).

Posledice so lahko (Gostiša, 2008, str. 22):

- majhne – majhna finančna škoda, izvajanje ni ogroženo, ni sodnih posledic, ugled ni ogrožen,
- srednje – zmerna finančna škoda, potrebno reorganizirati aktivnosti, kratkoročno zmanjšanje ugleda,
- velike – finančna škoda, potreba po spremembi načrtov, sprememba organizacije, grožnja sodnih postopkov, poslabšanje ugleda in zaupanja,

- zelo velike – izjemna finančna škoda, poslanstvo in temeljne aktivnosti so ogrožene, izguba ugleda in zaupanja, tveganje obstoja.

Glede na določitev stopnje verjetnosti in posledice dobimo oceno kritičnosti tveganja, ki je lahko nič, majhna kritičnost, večja kritičnost ali visoka kritičnost. Ocene izpostavljenosti oziroma kritičnosti tveganj, ki upoštevajo različne možne kombinacije verjetnosti nastanka dogodka in vpliva tveganja na organizacijo prikazuje Slika 1. Z vrednotenjem tveganja lahko presojamo pomembnost posameznega tveganja in ugotavljanje ali je možno sprejeti posamezno tveganje ali pa je potrebno ustrezno ukrepanje.

Slika 1: Ocena izpostavljenosti tveganja/kritičnost tveganja

Verjetnost nastanka dogodka	Zelo velika	4	8	12	16
	Velika	3	6	9	12
	Srednja	2	4	6	8
	majhna	1	2	3	4
		majhna	Srednja	velike	Zelo velike
		Velikost vpliva na organizacijo ó posledice			

Vir: M. Gosti-a, Uvajanje registra tveganj, 2008, str. 21.

Tveganja lahko analiziramo na več načinov, na primer z brainstormingom, vprašalniki, poslovnimi študijami, delavnicami ocenjevanja tveganja, preiskovanjem posameznih dogodkov ali z revidiranjem. Rezultati analize tveganj podajo osnovo za predstavitev profilov tveganj, ki pomagajo pri rangiranju tveganj s podajanjem relativne pomembnosti posameznega tveganja. Tveganja lahko dodelimo posameznim poslovnim področjem, opišemo temeljne notranje kontrole in opredelimo, kjer se notranje kontrole lahko izvajajo oziroma kje jih je potrebno okrepiti.

Obvladovanje tveganja je proces, s katerim zmanjšujemo vplive tveganj na poslovanje. Ukrepi s katerimi lahko spreminjamo tveganje so (Jagrič, 2004, str. 45):

- blaženje tveganj (z nadaljnimi ukrepi poskušamo preprečiti nastanek tveganja in na drugi strani poskušamo zmanjšati obseg škode),

- izogibanje tveganjem (gre za popolno odstranitev možnosti nastanka škode, npr. z neizvedbo dejavnosti),
- prenos tveganja (s tem dosežemo, da tveganje prevzame tretja oseba),
- financiranje tveganja (gre za programe zavarovanja),
- prevzem tveganja.

Za katerokoli obvladovanje tveganja se odločimo, nam mora zagotavljati učinkovito in uspešno delovanje, uspešne notranje kontrole in usklajenost z zakonodajo in predpisi.

1.4.3 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti so usmeritve in politike, ki poslovodstvu pomagajo zagotoviti, da se njihove usmeritve in navodila dejansko izvajajo. Pomagajo zagotoviti, da so sprejeti potrebni ukrepi za obvladovanje tveganj, s pomočjo katerih bodo cilji organizacije doseženi. V organizaciji se pojavljajo na vseh ravneh in funkcijah in vključujejo vrsto postopkov (Odar, 2013, str. 45):

1. Kontrolni postopki, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki – **temeljne kontrole**:

- postopki, ki zagotavljajo **pravilnosti podatkov** na način, da en podatek primerjamo z drugim:
 - postopek odobritve dovoljuje, da se lahko izvajajo le tiste poslovne spremembe, ki so pravilno odobrene skladno z vpeljanim računovodskim sistemom in vzpostavljenim sistemom notranjih kontrol,
 - postopek primerjanja pomeni, da en podatek primerjamo z drugim neodvisnim podatkom, ki izvira zunaj organizacije,
 - pri postopku preveritve pravilnosti gre za primerjavo dveh različnih notranjih kontrol, ki zagotavljata kontrolo iste poslovne spremembe;
- postopki, ki zagotavljajo **popolnost obdelave podatkov**. Ti postopki zagotavljajo, da so vsi podatki o nastalih poslovnih spremembah, ki bi morali biti vsebovani v računovodskih evidencah in računovodskih izkazih, tudi res evidentirani:
 - postopki številčenja dokumentov zahtevajo, da se vsi izdani in prejeti dokumenti oštevilčijo,
 - postopek kontroliranja popolnosti obdelave, kjer s pomočjo kontrolnega zbira (vsote) primerjamo zbir posameznih podatkov pred obdelavo in po njej,
 - postopek kontroliranja odprtih postavk (neobdelanih dokumentov) je vodenje različnih evidenc za spremljanje posameznih dogodkov. Notranje kontrole morajo biti vzpostavljene tako, da zahtevajo periodično pregledovanje takih evidenc in raziskovanje vzrokov za tiste listine, ki ostajajo dalj časa odprte;

- **ponovno opravljanje kontrolnih postopkov**, kjer zaposleni ponovno opravi postopke, ki jih je pred njim že opravil drug zaposleni.

2. Postopki, ki skrbijo za pravilno delovanje temeljnih kontrol - **vodstvene kontrole**:

- Ločitev oziroma razmejitev vlog pomeni, da so naloge (odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje) opredeljene in porazdeljene tako, da celotna izvedba poslovne spremembe ni v pristojnosti enega zaposlenega.
- Kontrole materialne odgovornosti, omejevanja pristopa in varovanja zaupnih podatkov omejujejo in prepričujejo prevare pri razpolaganju s sredstvi, z listinami in s podatki. Gre za fizični nadzor.
- Postopek nadziranja omejuje in prepričuje rokovanje z določenimi sredstvi, listinami in podatki osebam, ki niso pooblašene. Naloga procesa nadziranja je nadziranje pravilnosti, popolnosti in točnosti dela zaposlencev, ki izvajajo temeljne kontrole.

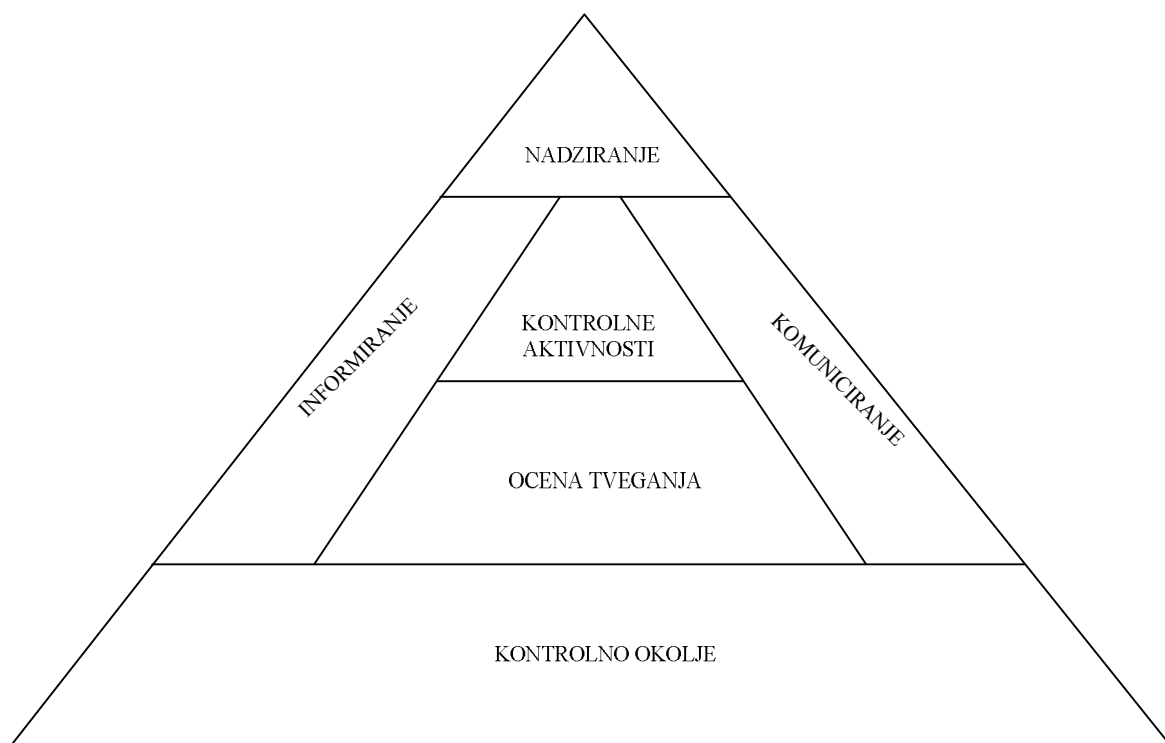
1.4.4 Informiranje in komuniciranje

Vsaka organizacija razpolaga z veliko količino podatkov v zvezi z notranjimi in zunanjimi dogodki. Ti podatki so lahko izraženi v finančnih in nefinančnih obliki. Poslovodstvo je tisto, ki mora prepoznati ustrezne in relevantne informacije in jih posredovati tistim ljudem, ki jih potrebujejo. Te informacije morajo biti v ustrezni obliki in v ustreznem časovnem okvirju saj bodo le na ta način omogočile ljudem opravljati svoje delo (Hayes et al., 2005, str. 247).

Primerni informacijski in komunikacijski sistem sta ključni sestavini za učinkovito delovanja notranjih kontrol. Za zanesljivo finančno poročanje, učinkovito in uspešno poslovanje ter skladnost z zakoni in drugimi predpisi so potrebne ustrezne, točne in pravočasne informacije. Dobro delujoči informacijski in komunikacijski sistemi ustvarjajo boljše odločitve s strani poslovodstva, boljše angažiranost s strani zaposlenih in posledica tega je manj težav.

Informiranje in komuniciranje nista samostojni komponenti temveč sta vključena prav v vsako sestavino sistema notranjega kontroliranja. Prav tako nobena od sestavin sistema notranjega kontroliranja ne more delovati brez učinkovitega informiranja in komuniciranja. To je tudi razlog zakaj se informiranje in komuniciranje na Sliki 2 dotikata vsake druge sestavine sistema notranjega kontroliranja.

Slika 2: Sestavine notranjih kontrol ó model COSO



Vir: *Comments on Internal Control ó Integrated Framework, b.l., str. 2.*

1.4.5 Nadziranje

Nadzor je proces, ki se ukvarja z ocenjevanjem delovanja notranjih kontrol. Proces nadziranja vključuje ocenjevanje zasnove kontrol in njihovo delovanje v določenem časovnem obdobju. Poslovodstvo z nadzorom lahko ugotovi ali notranje kontrole delujejo kot je bilo predvideno in ali jih je potrebno prilagoditi (Hayes et al., 2005, str. 257).

1.5 Ocenjevanje in samoocenjevanje notranjih kontrol

V kolikor želi poslovodstvo pridobiti zagotovilo v zanesljivost in točnost računovodskega sistema mora preveriti delovanje sistema notranjih kontrol, saj kot pravi Odar (2013, str. 47): »Če notranje računovodske kontrole delujejo učinkovito, računovodske evidence in računovodski izkazi najverjetneje točno, popolno in natančno izkazujejo nastale poslovne spremembe.«

Samoocenjevanje je proces, pri katerem se ugotavlja učinkovitost delovanja notranjih kontrol. Proces samoocenjevanja izvajajo izvajalci poslovnih procesov oziroma njihovi nadrejeni. Iz te definicije samoocenjevanja izhaja (Cukon Mavec, 2006, str. 2):

- da gre za proces, kar pomeni, da se mora izvajati kontinuirano in ne sme biti enkratna aktivnost, na ta način se zagotavlja stalni nadzor in omogoča nenehno izboljševanje,
- da je namen procesa je pridobiti razumno zagotovilo, da bodo cilji poslovanja doseženi.

Samoocenjevanje notranjih kontrol v glavnem poteka na naslednje načine (Cukon Mavec, 2006, str. 3):

- z delavnicami (gre za vodene delavnice, z namenom pridobiti informacije o notranjih kontrolah od vnaprej izbranih delovnih skupin),
- z vprašalniki (ocena notranjih kontrol se v tem primeru izvede na podlagi pridobljenih odgovorov),
- z analizo, ki jo pripravi vodstvo.

Lahko pa se samooceno lahko izvede z uporabo vseh zgoraj naštetih načinov.

Pri vseh načinih izvedbe lahko najdemo prednosti in slabosti. Prednosti delavnic so na primer, da so lahko relativno hitro izvedene, da ponujajo možnost iskrene in odprte komunikacije in da ne zahtevajo veliko naknadnega preverjanja. Medtem ko je slabost delavnice, da v primeru prisotnosti vodstva na delavnici le to vpliva na odprtost in iskrenost ostalih zaposlenih. Pri vprašalnikih so prednosti v tem, da so cenejši od delavnic, ne zahtevajo toliko časa, z njimi lahko pridobimo širši krog pokritja ter lahko zagotavljajo anonimnost. Medtem, ko sta slabosti vprašalnikov slaba odzivnost s strani vprašanih in da je velikokrat potrebno naknadno preverjanje pridobljenih podatkov, ker so odgovori lahko netočni in nezanesljivi v primeru, če vprašani ni razumel vprašanja.

Pri samoocenjevanju si pomagamo z modelom COSO in njegovimi petimi elementi notranjih kontrol, ki so opredeljeni v predhodnem poglavju. Če želimo zagotoviti smotrnost samoocenjevanja mora biti (Cukon Mavec, 2006, str. 7 - 8):

- uspešno,
- učinkovito in
- gospodarno.

O uspešnem samoocenjevanju govorimo, ko z njim dosežemo cilj samoocenjevanja, torej da podamo čim bolj realno oceno o stanju na področju notranjega kontroliranja. Učinkovito samoocenjevanje ja takrat, ko so koristi večje, kot pa resursi, ki so bili porabljeni za njegovo izvedbo. Če z izvedbo samoocenjevanja nismo povzročili nepotrebnih stroškov, lahko govorimo o gospodarnem samoocenjevanju.

1.6 Notranje kontrole v javnem sektorju

Kot je zapisano v Usmeritvah za notranje kontrole (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna, 2004, str. 9) je notranje kontroliranje za proračunske uporabnike pomembno, zato ker postajajo vse večji in bolj kompleksni in zato neposreden nadzor posameznih proračunskih uporabnikov ni več mogoč. Poleg tega se proračunski uporabniki zaradi notranjih in zunanjih dejavnikov soočajo z različnimi finančnimi, upravnimi in komercialnimi tveganji, ki ogrožajo doseganje njihovih ciljev.

1.6.1 Javni sektor

Javni sektor lahko opredelimo kot skupek vseh organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, pri čemer gre za dejavnosti, ki ne delujejo po tržnih načelih. Javni sektor obstaja na področjih, kjer ne delujejo tržne zakonitosti oziroma je trg nepopoln in neučinkovit. Cilj organizacij javnega sektorja ni ustvarjanje dobička, temveč zagotavljanje omejenih dobrin najširšemu krogu uporabnikom. Glede na Standardno klasifikacijo dejavnosti iz leta 2008 (Statistični urad Republike Slovenije, 2010, str. 59) so dejavnosti javnega sektorja naslednje:

- O – Dejavnosti javne uprave in obrambe, dejavnost obvezne socialne varnosti,
- P – Izobraževanje,
- Q – Zdravstvo in socialno varstvo,
- R – Kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti.

Po zakonu o javnih uslužbencih (Ur.l. RS, št. 63/2007-UPB, 69/2008- ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 65/2008 in 40/12-ZUJF), ki ureja skupna načela in druga skupna vprašanja javnih uslužbencev, javni sektor sestavljajo:

- državni organi in uprave samoupravnih lokalnih skupnosti,
- javne agencije, javni skladi, javni zavodi in javni gospodarski zavodi,
- druge osebe javnega prava, če so posredni uporabniki proračuna ali proračuna lokalne skupnosti.

Po tem zakonu javna podjetja in gospodarske družbe, v katerih ima večinski delež oziroma prevladujoč vpliv država ali lokalna skupnost, niso del javnega sektorja. Zakon o javnih financah (20 RS, št. 11/11-UPB, 110/2011-ZDIU12, 46/2013-ZIPRS1314-A, 101/2013, 101/2013-ZIPRS1415 in 38/2014-ZIPRS1415-A) ureja sestavo, pripravo in izvrševanje državnega in občinskega proračuna, upravljanje s premoženjem države in občin, zadolževanje države in občin, poročila države in občin, upravljanje njihovih dolgov, računovodstvo in notranji nadzor javnih financ ter računsko inšpiciranje. Po tem zakonu so

javni sektor neposredni in posredni uporabniki proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidska zavarovanje Slovenije, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

Glede na register proračunskih uporabnikov (Seznam neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov, 2015) so:

- glavni neposredni uporabniki proračuna: ministrstva, urad predsednika Republike Slovenije, državni zbor, državni svet, republiška volilna komisija, ustavno sodišče, varuh človekovih pravic, računsko sodišče, informacijski pooblaščenec, kabinet predsednika vlade Republike Slovenije, uprava Republike Slovenije za javna plačila, upravne enote, krajevne skupnosti ipd.;
- posredni uporabniki proračuna: izobraževalne ustanove, javni zavodi, agencije, zdravstvene ustanove, centri za socialno delo, [...], skratka vse osebe civilnega prava, ki prejemajo proračunska sredstva, ter tiste pravne osebe, ki so povezane z državo.

1.6.2 Javni zavodi

Med javne subjekte spadajo tudi zavodi, ki so glede na Zakon o zavodih (Ur.l. RS, št. 12/1991, 8/1996, 36/2000 in 127/2006-ZJZP) organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Javni zavodi so ustanove, ki opravljajo javno službo, preko katerih država oziroma lokalne skupnosti organizirajo javno preskrbo za državljane oziroma občane.

Javni zavodi so ustanovljeni z aktom o ustanovitvi, ki so vpisani v sodni register in v katerem je določeno:

- kdo je ustanovitelj zavoda,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnost zavoda,
- določbo o organih zavoda,
- vire, način in pogoje za pridobivanje sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom nad odhodki in načinu kritja primanjkljajev sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda ter medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja zavoda.

Javni zavodi lahko poleg osnovne dejavnosti (javne službe) opravljajo tudi ostale dejavnosti s katerimi dopolnjujejo svojo osnovno dejavnost oziroma skrbijo za optimalno izkoriščenost premoženja, s katerim upravljajo. Spremljajoče dejavnosti so po večini dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu. Na ta način si zagotavljajo druge vire sredstev za delo, kar je skladno z 48. členom Zakona o zavodih, ki pravi: »Zavodi lahko pridobivajo sredstvo za delo od ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga na trgu in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.«

Javni zavodi vodijo poslovne knjige in pripravljajo poročila skladno z:

- Zakonom o računovodstvu in predpisi izdanimi na njegovi podlagi,
- Zakonom o javnih financah in predpisi izdanimi na njegovi podlagi,
- predpisi, ki urejajo delovanje zavoda,
- kodeksom računovodskih načel in
- slovenskimi računovodskimi standardi.

Posebnost računovodstva javnih zavodov je, da ne ugotavljajo dobička oziroma izgube, temveč presežek prihodkov nad odhodki oziroma presežek odhodkov nad prihodki. Javni zavodi o svojem poslovanju poročajo ustanoviteljem z letnimi poročili. Letno poročilo sestavljata računovodsko in poslovno poročilo. Prvega pripravi računovodstvo javnega zavoda, drugega (poslovno poročilo) pripravi poslovodstvo, obsega pa računovodske izkaze (bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov), priloge k izkazom in pojasnila.

Nadzor nad delovanjem javnega zavoda se vrši z izvedbo notranjega in zunanjega nadzora. Pravno podlago za izvajanje notranjega nadzora javnim zavodom daje Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJC-C in 114/2006-ZUE), ki določa, da morajo pravne osebe urediti kontroliranje podatkov in notranje revidiranje skladno s podrobnejšimi predpisi in računovodskimi standardi. Notranji nadzor se vrši z organizacijo sistema notranjih kontrol in notranjo revizijo. Zunanji nadzor opravljata računsko sodišče, ki ga izvaja na podlagi 20. člena Zakona o računskem sodišču (Ur.l. RS, št. 11/2001 in 109/2012) in Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.

1.6.3 Pravna podlaga za notranje kontroliranje v javnem sektorju

Notranje kontroliranje je predpisano z Zakonom o javnih financah (Ur.l. RS, št. 63/2007-UPB, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 65/2008 in 40/2012-ZUJF), ki pravi, da so notranje kontrole poleg finančnega poslovodenja in notranjega revidiranja sestavni del notranjega nadzora javnih financ.

Ministrstvo za finance je v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (20 RS, št. 72/02) opredelilo temeljna načela, postopke in pravila notranjih kontrol. V 10. členu pravilnika je določeno, da morajo večji proračunski uporabniki (če njihov proračun presega 2.086.463 evrov) organizirati lastno notranjo revizijsko službo. Če notranja revizijska služba ni organizirana, morajo proračunski uporabniki drugače zagotoviti notranjo revizijo poslovanja, skladno z določbami 11. in 12. člena pravilnika. V vsakem primeru je dolžnost vodstva proračunskega uporabnika, da vzpostavi učinkovito izvajanje nadzora na prvi ravni, v obliki sistema notranjih kontrol. Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol.

Temeljna načela nadzora javnih financ so:

- odgovornost predstojnika, da vzpostavi in stalno posodablja sistem notranjih kontrol,
- notranje revidiranje kot dejavnost neodvisnega vrednotenja delovanja sistema notranjih kontrol in dajanja priporočil za morebitne izboljšave in
- centralni organ za harmonizacijo in koordinacijo delovanja nadzora javnih financ – Ministrstvo za finance, Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.

Leta 2011 je Vlada Republike Slovenije sprejela Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015 (Vlada Republike Slovenije, 2011, str. 4., v nadaljevanju Strategija) katere cilj je »stalno izboljševanje sistema notranjega nadzora javnih financ v skladu z najboljšo mednarodno prakso za področje javnega sektorja in Usmeritvami za notranje kontrole v javnem sektorju INTOSAI (ang. International Organisation of Supreme Audit Institutions).«

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je leta 2004 sprejel Usmeritve za notranje kontrole, ki opredeljujejo:

- upravljanje s tveganji in notranje kontrole,
- vloge in odgovornosti pri notranjih kontrolah,
- temeljna načela notranjih kontrol,
- postopke in pravila za notranje kontrole,
- revizijsko sled,
- fizične notranje kontrole in varovanje sredstev ter informacij,
- korektivne ukrepe,
- goljufije in nepravilnosti.

Kljub vsem sprejetim predpisom, pa Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna v Strategiji še vedno ugotavlja, da notranje revidiranje, še vedno ni zagotovljeno vsem uporabnikom proračuna. Uporabniki proračunov morajo organizirati lastno notranje-revizijsko službo, skupno notranje-revizijsko službo oziroma naročiti storitev pri zunanjem izvajalcu.

1.6.4 Samoocenjevanje notranjih kontrol v javnem sektorju

Vsi proračunski uporabniki morajo s skladno z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih rezultatih neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov (RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007 in 102/2010) pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki mora med drugim vsebovati tudi oceno o delovanju notranjega finančnega nadzora. Ta mora biti pripravljena na obrazcu Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. Z izjavo proračunski uporabnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, ki vključuje kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, sistem informiranja in komuniciranja, potrebno je navesti tudi ukrepe za izboljšave, ki so že bili in ki bodo izvedeni (Cukon Mavec, 2006, str. 4).

V nadaljevanju so podane splošne opredelitve pojmov plač in stroškov dela v javnem sektorju ter javnega naročanja v javnem sektorju, saj se na ti dve področji nanaša raziskovalni del magistrske naloge. Smatram, da na teh dveh področjih obstaja največje tveganje za obstoj nepravilnosti.

1.7 Plače in stroški dela v javnem sektorju

Plača pomeni znesek, ki ga zaposleni dobi za opravljeno delo iz delovnega razmerja, zaposlenemu pomeni nadomestilo za vložen trud in mu služi kot priznanje za prispevek k poslovanju organizacije. Plača je sestavljena iz (Zakon o delovnih razmerjih, Ur.l. RS, št. 21/2013 in 78/2013- popr., v nadaljevanju ZDR-1):

- osnovne plače,
- plače za delovno uspešnost,
- dodatkov,
- plačila za poslovno uspešnost.

Osnovna plača pripada vsakemu zaposlenemu že s sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi in skladno z ZDR-1 mora biti določena v pogodbi o zaposlitvi. Pomemben element je element minimalne plače, ki pomeni najnižje možno plačilo, ki pripada zaposlenemu za

opravljeno delo v polnem delovnem času. Določena je Zakonom o minimalni plači (RS, št. 13/2010 in 92/2015) in v letu 2016 znaša 790,73 evrov.

Plače za področje javnega sektorja določa Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 108/2009-UPB, 13/2010, 59/2010, 85/2010, 107/2010, 35/2011-ORZSPJSa, 27/2012-odl. US, 40/2012-ZUJF, 46/2013, 25/2014-ZFU, 50/2014 in 95/2014-ZUPPJS15, v nadaljevanju ZSPJS). Osnovna plača javnega uslužbenca se določi s plačilnim razredom na plačni lestvici, ki je določen glede na zahtevnost delovnega mesta in naziva. Celoten spisek delovnih mest in nazivov se nahaja v Kolektivni pogodbi za javni sektor, kjer so v Katalogu funkcij, delovnih mest in nazivov naštet vsa delovna mesta in nazivi, določeni so tarifni razredi ter najnižji in najvišji plačni razred. Proračunski uporabniki morajo pri sistemiziranju delovnih mest in nazivov upoštevati nabor delovnih mest, ki jim ga ponuja kolektivna pogodba, ki velja za posameznega uporabnika proračuna.

V osnovni plači javnega uslužbenca so všteta tudi napredovanja, ki jih je javni uslužbenec že dosegel.

Delovna uspešnost je del plače, ki jo lahko javni uslužbenec prejme za nadpovprečno uspešno opravljeno delo v določenem obdobju. Glede na ZSPJS se delovna uspešnost (v kolikor ni s kolektivno pogodbo ali aktom, izdanim na podlagi zakona urejeno drugače) lahko izplača najmanj dvakrat letno, vendar pa ta del plače ne sme preseči dve osnovni plači javnega uslužbenca, hkrati pa je dovoljen skupen obseg sredstev, izplačanih pri proračunskem uporabniku, med 2 in 5 odstotkov letnih sredstev za osnovne plače.

Po definiciji iz ZSPJS so **dodatki** del plače javnega uslužbenca za posebne pogoje, nevarnost in obremenitve, ki niso upoštevane pri vrednotenju zahtevnosti posameznega delovnega mesta. Podrobneje dodatke, njihovo višino in način obračuna opredeljuje Kolektivna pogodba za javni sektor v (Ur.l. RS, št. 57/2008, 23/2009, 91/2009, 89/2010, 40/2012, 46/2013 in 95/2014). Javnemu uslužbencu tako lahko pripadajo:

- dodatek za delovno dobo,
- dodatek za mentorstvo,
- dodatek za specializacijo, za znanstveni magisterij in za doktorat,
- dodatki za manj ugodne pogoje pripadajo javnim uslužbencem, ki so pri svojem delu izpostavljeni ionizirajočemu sevanju ali učinku citostatikov,
- dodatki za nevarnost in posebne obremenitve so npr. dodatek za neposredno usposabljanje za delo in izvajanje nalog v posebni policijski enoti, dodatek za potapljače v okviru usposabljanj in v primeru intervencij, dodatek za usposobljenost in poučevanje treh ali več po vsebini različnih predmetov, dodatek za ure razredništva, dodatek za delo z osebami z duševno, telesno ali senzorno motnjo, ipd.

- dodatek za izmensko delo – delo v popoldanski in nočni izmeni,
- dodatek za delo v deljenem delovnem času – v primeru, da prekinitev traja dve uri ali več,
- dodatek za delo v neenakomerno razporejenem delovnem času,
- dodatek za delo ponoči,
- dodatek za delo v nedeljo in na dan, ki je za zakonom določen kot dela prost dan,
- dodatek za delo preko polnega delovnega časa,
- dodatek za čas stalne pripravljenosti.

Dodatek za delovno dobo se obračuna v višini 0,33 odstotkov osnovne plače za vsako leto delovne dobe. Javnim uslužbenkam, ki imajo več kot 25 let delovne dobe se dodatek poveča za 0,10 odstotkov za vsako leto delovne dobe nad 25 let.

Po ZSPJS je položajni dodatek »... del plače, ki pripada javnemu uslužbencu, ki izvršuje pooblastila v zvezi z vodenjem, usklajevanjem in izvajanjem dela, vrednotenje teh nalog pa ni vključeno v osnovno plačo delovnega mesta.«. Kriteriji za določitev višine so določeni v Uredbi o kriterijih za določitev višine položajnega dodatka za javne uslužbenke (Ur.l. RS, št. 57/2008 in 85/2010). Višina dodatka je odvisna od števila zaposlenih na sistemiziranih delovnih mest v posamezni organizacijski enoti.

ZDR-1 določa, da je sestavni del plače tudi **plačilo za poslovno uspešnost**, vendar pa to ni obvezna sestavina plače, izplačuje se le v primeru, da je dogovorjena s kolektivno pogodbo.

Za javni sektor ZSPJS določa, da lahko proračunski uporabniki, ki poleg proračunskih sredstev za izvajanje javne službe pridobivajo tudi sredstva s prodajo blaga in storitev na trgu, del teh uporabijo za plačilo uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. V Uredbi o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur.l. RS, št. 69/2008 in 97/2009) je določeno, da lahko posredni proračunski uporabnik za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu nameni tudi del nejavnih prihodkov za javno službo.

Stroški dela so vsi izdatki delodajalcev za zaposlene. Med stroške dela štejemo (SRS 15, 2006):

- plače v kosmatem (bruto) znesku (čista plača z davkom ter obveznimi dajatvami za socialno varnost, ki se odtegnejo zaposlenim);
- nadomestila plač v kosmatem (bruto) znesku (nadomestila pripadajo zaposlenemu za čas, ko ne delajo zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov);

- dajatve v naravi, darila in nagrade ter zanje plačani in njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- odpravnine po prenehanju dela v organizaciji;
- dajatve, ki se obračunavajo od zgoraj naštetih postavk in bremenijo delodajalca.

Znesek osnovne plače zaposlenega za polni delovni čas, za vnaprej določene rezultate in normalne delovne pogoje je določena že s pogodbo o zaposlitvi. **Kosmata (bruto) plača** je zaslužek zaposlenega, ki opravi vse ure dela. Za ure opravičene odsotnosti pripada zaposlenemu nadomestilo.

Prispevki iz plača so prispevki, ki bremenijo zaposlene, vključujejo prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za zdravstveno varstvo, za zaposlovanje in za starševsko varstvo. Po trenutno veljavni zakonodaji znašajo 22,1 odstotkov kosmate plače in nadomestil zaposlenega.

Davek iz plača je progresiven. Davčna lestvica je razdeljena glede na povprečno kosmato plačo zaposlenih v Republiki Sloveniji v preteklih mesecih, na šest razredov. Davek se odmeri tako, da se osnova za obračun davka (kosmata plača in nadomestila) zmanjša za prispevke iz plač in olajšave, uvrsti v pripadajoči davčni razred. Olajšave so:

- splošna davčna olajšava, katere višina je odvisna od višine skupnega dohodka v letu. Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja (če znaša mesečni dohodek do 905,53 evrov znaša olajšava 543,32 evrov, če znaša dohodek med 905,53 in 1.047,57 evrov znaša akontacija 368,22 evrov in če znaša mesečni dohodek nad 1.047,57 evrov znaša olajšava 275,22 evrov);
- osebna olajšava se prizna invalidu s 100 odstotno telesno okvaro;
- posebne olajšave za vzdrževane otroke in za vzdrževane družinske člane.

Zneski olajšav in lestvice za odmero dohodnine določi Ministrstvo za finance s Pravilnikom na podlagi Zakona o dohodnini (RS, št. 13/2011-UPB, 9/2012-odl. US, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 75/2012, 94/2012, 52/2012-odl. US, 96/2013, 29/2014-odl. US in 50/14, v nadaljevanju ZDoh-2).

Čista (neto) plača ostane zaposlenemu po odtegnitvi obveznosti iz plač, torej prispevkov in davkov iz plač.

Nadomestila plače so določena v 137. členu ZDR-1, ki pravi, da je delodajalec dolžan izplačati nadomestilo plače zaposlenemu v primeru njegove odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta, plačane odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, izobraževanja, z zakonom

določenih praznikov in dela prostih dni in ko zaposleni ne dela zaradi razlogov na strani delodajalca.

Zavezanci za plačilo nadomestila so lahko poleg delodajalca tudi Zavod za zdravstveno zavarovanje (nadomestilo plače za odsotnost, ki je povezana z boleznijo ali poškodbo in traja več kot 30 delovnih dni), Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (nadomestilo za invalidnost, nadomestilo za čas poklicne rehabilitacije) lahko pa se krijejo iz proračuna Republike Slovenije (nadomestilo za čas starševskega dopusta).

Povračila zaposlenim, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela so: prevoz na delo in z dela, regres za prehrano, regres za letni dopust, nadomestilo za ločeno življenje, povračilo stroškov na službenem potovanju, kilometrina za uporabo lastnega vozila, jubilejne nagrade in solidarnostna pomoč. Pogoji in višina povračil je za javne uslužbence določena v Kolektivni pogodbi za javni sektor in v vsakokratnem Zakonu, ki ureja plače in druge stroške dela v javnem sektorju.

Povračilo stroškov prevoza na delo in z dela pripada tistim javnim uslužbencem, katerih razdalja od kraja bivališča (oziroma od kraja iz koder se dejansko vozijo na delo) do delovnega mesta znaša več kot dva kilometra. To razdaljo je potrebno upoštevati tudi pri povračilu potnih stroškov od kraja bivanja (oziroma od kraja iz koder se dejansko vozijo na delo) do prvega javnega prevoza. Za izračun dolžine poti je potrebno uporabiti daljinomer »zemljevid.najdi.si«. Za izračun poti je potrebno izbrati najkrajšo razdaljo, upoštevati pa je potrebno tudi peš poti. Javnim uslužbencem pripada povračilo stroškov na delo in z dela v višini stroška prevoza z javnim prevoznim sredstvom. V kolikor prevoz na delo in z dela z javnim prevoznim sredstvom ni možen, pripada javnim uslužbencem kilometrina v višini 8 odstotkov cene neosvinčenega (95 oktanskega) bencina. Zaposleni mora delodajalcu predložiti pisno izjavo iz katere je razvidno bivališče oziroma kraj iz katerega se dejansko vozi, razdalja od bivališča (od kraja od koder se dejansko vozi) do delovnega mesta. Morebitne spremembe podatkov je javni uslužbenec dolžan sporočiti delodajalcu v roku osmih dni.

Javni uslužbenec je upravičen do povračila stroškov prehrane med delom – regresa za prehrano. Do regresa so javni uslužbenci upravičeni za dneve prisotnosti na delu. Višino regresa za prehrano določa Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji. Trenutno znaša 3,52 evrov.

Delodajalci v javnem sektorju morajo javne uslužbence vključiti v kolektivno dodatno zavarovanje in zanj plačevati premije skladno z Zakonom o kolektivnem dodatnem pokojninskem zavarovanju za javne uslužbence (Ur.l. RS, št. 126/2003).

Jubilejna nagrada je pravica zaposlenega, kot nagrada za 10, 20 in 30 let delovne dobe. Višina jubilejnih nagrad je določena v kolektivnih pogodbah. Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti določa višino jubilejne nagrade za javne uslužbence, in sicer:

- 288,76 evrov za 10 let delovne dobe pri delodajalcih v javnem sektorju,
- 433,13 evrov za 20 let delovne dobe pri delodajalcih v javnem sektorju in
- 577,51 evrov za 30 let delovne dobe pri delodajalcih v javnem sektorju.

Kadar delodajalci svojim zaposlenim ali njihovim družinskim članom nudijo ugodnosti v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, to imenujemo boniteta. Bonitete so na primer uporaba službenega vozila v privatne namene, nastanitev, posojilo brez obresti ali nižjo obrestno mero, popusti pri prodaji blaga ali storitev, zavarovalne premije ipd. Bonitete in vključitev le teh v davčno osnovo določa ZDoh-2.

Po ZDR-1 zaposlenim pripada pravica do **odpravnine** v naslednjih primerih:

- odpravnina v primeru, ko je zaposlenemu odpovedana pogodba o zaposlitvi s strani delodajalca,
- odpravnina po prenehanju pogodbe o zaposlitvi za določen čas in
- odpravnina ob upokojitvi.

Višino in pogoje pridobitve pravice za prvi dve določa že sam ZDR-1, medtem, ko v primeru javnih uslužbencev odpravnino ob upokojitvi ureja Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Ur.l. RS, št. 18/1991–I, 53/1992, 13/1993-ZNOIP, 34/1993, 12/1994, 18/1994-ZRPJZ, 27/1994, 59/1994, 80/1994, 64/1995, 19/1997, 37/1997, 87/1997-ZPSDP, 3/1998, 39/1999-ZMPUPR, 39/1999, 40/1999-popr., 99/2001, 73/2003, 77/2004, 115/2005, 43/2006-ZKoIP, 71/2006, 138/2006, 65/2007, 67/2007, 57/2008-KPJS, 67/2008, 1/2009, 2/2010, 52/2010, 2/2011, 3/2012, 40/2012, 1/2013, 46/2013 in 95/2014) ali področna kolektivna pogodba, za tiste javne uslužbence za katere pa kolektivna pogodba ne velja pa Zakon za uravnoteženje javnih financ (Ur.l. RS, št. 40/2012, 96/2012-ZPIZ-2, 104/2012-ZIPRS1314, 105/2012, 25/2013-odl. US, 46/2013-ZIPRS1314-A, 56/2013-ZŠtip-1, 63/2013-ZOsn-I, 63/2013-ZJAKRS-A, 99/2013-ZUPJS-C, 99/2013-ZSVarPre-C, 101/2013-ZIPRS1415, 101/2013-ZDavNepr, 107/2013-odl. US, 85/2014 in 95/2014, v nadaljevanju ZUJF).

Vsi zaposleni morajo biti vključeni v obvezno socialno zavarovanje na podlagi naslednjih zakonov:

- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju,
- Zakon o zdravstvenem zavarovanju,

- Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih in
- Zakon o urejanju trga dela.

Z zakonom o prispevkih za socialno varnost (Ur.l. RS, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997-ZDavP-A, 3/1998, 7/1998-odl. US, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSV-C, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010-odl. US, 40/2012-ZUJF, 96/2012-ZPIZ-2, 91/2013-ZZVZZ-M, 99/2013-ZSVarPre-C in 26/2014-ZSDP-1, v nadaljevanju ZPSV) je določeno obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov za socialno varnost. Prispevki bremenijo tako zaposlene, kot tudi delodajalce. Delodajalce bremeni poleg prispevka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za zdravstveno zavarovanje, za zaposlovanje in za starševsko varstvo še prispevek za zavarovanje za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni. Po trenutno veljavni zakonodaji znašajo prispevki, ki bremenijo delodajalce 16,1 odstotkov kosmate plače in nadomestil zaposlenega.

Delodajalci lahko na podlagi Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur.l. RS, št. 96/2012, 39/2013, 99/2013-ZSVarPre-C, 101/2013-ZIPRS1415, 44/2014-ORZPIZ206, 85/2014-ZUJF-B in 95/2014-ZUJF-C) uveljavljajo delno oprostitev plačila prispevkov za starejše delavce, in sicer za tiste, ki so dopolnili starost 60 let in tiste, ki izpolnjujejo starostni pogoj za pridobitev pravice do predčasne pokojnine.

Tisti delodajalci, ki sklenejo z delavcem pogodbo o zaposlitvi za določen čas, so glede na Zakon o urejanju trga dela (Ur.l. RS, št. 80/2010, 40/2012-ZUJF, 21/2013, 63/2013, 100/2013 in 32/2014-ZPDZC-1) dolžni plačevati prispevek delodajalca za zavarovanje za primer brezposelnosti v višini petkratnika zneska določenega v ZPSV.

1.8 Narojanje blaga in storitev v javnem sektorju

Nabavna (nakupna) funkcija je zelo pomembna funkcija vsakega poslovnega subjekta. Če je ta izvedena učinkovito in gospodarno lahko v veliki meri pripomore k uspešnejšemu poslovanju in s tem izpolnitvi ciljev poslovnega subjekta.

Nabava v ožjem smislu predstavlja nakup materiala po dogovorjeni ceni na določenem trgu, v širšem smislu pa obsega tudi planiranje nabave, raziskavo trga, oblikovanje nabavne politike, sklepanje nabavnih dogovorov, količinski in kakovostni prevzem materiala, skladiščenje, analiziranje in evidentiranje nabavnih poslov (Potočnik & Petrin, 1996, str. 6 - 7).

Med najpomembnejše naloge nabavne funkcije sodijo (Potočnik, 2002, str. 29):

- določitev potreb po materialu oziroma storitvah,
- izbira dobavitelja na podlagi raziskav trga,

- načrtovanje nabave,
- pripravljalna dela (iskanje in analiza ponudb, nabavne kalkulacije),
- pogajanje in sklenitev pogodbe z dobaviteljem,
- naročanje,
- prevzem materiala,
- kontrola in reklamacije,
- izdaja naloga za plačilo,
- evidenca nabave.

Proračunski uporabniki (naročniki) so za zadovoljitev cilja gospodarne nabave blaga in storitev ali gradbenih del zavezani k izvajanju javnih naročil. Javno naročilo je oskrba javnega sektorja z dobavami ali storitvami pridobljenimi na trgu oziroma izvajanj gradenj s strani javnega sektorja kot naročnika. Temeljna načela javnega naročanja so opredeljena v Zakonu o javnem naročanju (Ur.l. RS, št. 91/2015, v nadaljevanju ZJN-3) in so naslednja:

- **na elo gospodarnosti, u inkovitosti in uspe-nosti** pomeni, da mora biti javno naročilo izvedeno tako, da se zagotovi gospodarna in učinkovita poraba javnih sredstev, s tem pa pripomore k uspešnemu doseganju lastnih ciljev;
- **na elo zagotavljanja konkurence med ponudniki** pomeni, da naročnik ne sme omejevati konkurence med ponudniki in omejevati možnih ponudnikov s samo izbiro in izvedbo postopka;
- **na elo transparentnosti** pomeni, da je postopek izbire ponudnika izpeljan na pregleden način in po predpisanih postopkih;
- **na elo enakopravnosti ponudnikov** pomeni, da naročnik v vseh fazah postopka javnega naročanja zagotavlja enako obravnavanje ponudnikov;
- **na elo sorazmernosti** pomeni, da mora biti javno naročilo izvedeno sorazmerno predmetu javnega naročanja (izbira, določitev in uporaba pogojev in meril je smiselno povezana s predmetom naročanja).

Cilji javnega naročanja so tesno povezani s temeljnimi načeli. Cilji se realizirajo preko uporabe pravnih pravil in uporabe načel javnega naročanja (Vesel, 2002, str. 166). Splošni cilji javnega naročanja so (Vesel & Mužina, 2004, str. 107 - 110):

- proces razdržavljenja: naročnikom javnega sektorja se odvzema možnost samovoljnega in subjektivnega odločanje o izbiri dobavitelja;
- zagotavljanje finančne discipline uporabnikov javnih sredstev: zagotavljanje gospodarne, učinkovite in uspešne porabe financ že v samem načrtovanju porabe finančnih sredstev;

- zagotavljanje in pospeševanje konkurence med ponudniki: ponudnikom ponuja enake možnosti, porabnikom pa večji učinek na ceno in kakovost ponujenega blaga, storitev in gradenj;
- javna naročila kot instrumenti državne gospodarske politike: se odraža v doseganju ciljev državne gospodarske politike, kot so oživitev gospodarstva, skrb za konkurenčnost, skrb za nerazvite dele države, ipd;
- racionalna poraba javnih sredstev: gre za razmerje med vloženimi sredstvi in doseženim učinkom;
- povečanje zaupanja javnosti v delo države in njenih organov: je moralna odgovornost države do davkoplačevalcev, ki predstavljajo glavni vir javnih sredstev;
- preprečevanje korupcije: javna naročila naj bi preprečevala možnost, da bi k odločitvi o izboru ponudnika botrovala kakršnakoli materialna korist.

Sistem pravil javnega naročanja opredeljuje ZJN-3. Naročniki po ZJN-3 so organi Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti, javni skladi, javne agencije, javni zavodi, javni gospodarski zavodi in druge osebe javnega prava (pravne osebe, ki opravljajo dejavnost v splošnem interesu in je v višini več kot 50 odstotkov financirana iz sredstev organov Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti). Zakon o javnem naročanju določa postopke oddaje javnega naročila. Sistem javnega naročanja naj bi skrbel, da se proračunska sredstva porabljajo zakonito, gospodarno in učinkovito.

Javno naročanje se lahko izvede z uporabo enega od naslednjih postopkov (ZJN-3):

- odprti postopek: to je postopek, v katerem lahko vsak gospodarski subjekt, ki ima interes predloži ponudbo. Ponudba mora biti skladna z razpisno dokumentacijo;
- omejeni postopek: je postopek, pri katerem lahko ponudbo oddajo le tisti kandidati, ki jih je k temu povabil naročnik;
- partnerstvo za inovacije: pri tem postopku, gre za naročnikovo potrebo po naročilu inovativnega blaga, storitev ali gradenj, ki je ne more zadovoljiti z nakupom blaga, storitev in gradenj, ki so že dostopne na trgu. Naročnik se lahko odloči za partnerstvo za inovacije z enim, ali več partnerji;
- konkurenčni dialog: gre za postopek, ki omogoča naročniku, da na podlagi dialoga s ponudniki, prilagodi svoje zahteve pogojem na trgu oziroma oblikuje dokončne pogoje;
- konkurenčni postopek s pogajanjem: gre za postopek, v katerem se naročnik s ponudniki (ki jih sam izbere) posvetuje in z enim ali več od njih pogaja o vsebini pogodbe;
- postopek s pogajanjem z objavo: ta postopek se uporablja za javna naročila na infrastrukturnem področju: na podlagi objavljenega povabila k sodelovanju lahko vsak zainteresirani gospodarski subjekt odda prijavo za sodelovanje. Prvo ponudbo lahko oddajo samo tisti gospodarski subjekti, ki jih k temu povabi naročnik;

- postopek s pogajanjem brez predhodne objave: ta postopek se uporabi, ko v predhodnem postopku ni bilo nobene ustrezne ponudbe ali prijave;
- postopek naročila male vrednosti: to je poenostavljen postopek, v katerem naročnik na portalu javnih naročil objavi obvestilo o naročilu male vrednosti in na ta način pridobi ponudbe.

Vsi zgoraj naštet postopki se lahko uporabljajo, če je mejna vrednost predmeta javnega naročanja na splošnem področju:

- pri naročanju blaga ali storitev med 20.000 evrov in nižja od 207.000 evrov,
- pri naročanju gradenj med 40.000 evrov in nižja od 500.000 evrov ter
- pri naročanju storitev iz Seznama socialnih in drugih posebnih storitev nad 750.000 evrov.

Pri naročanju blaga ali storitev nad vrednostjo 207.000 evrov in pri gradnji nad 500.000 evrov je potrebno izvesti enega izmed prvih štirih postopkov. Mejne vrednosti (prikazane so v Tabeli 1) ne zajemajo davka na dodano vrednost. Mejne vrednosti določajo tudi kraj objave javnega naročila.

Tabela 1: Mejne vrednosti (v evrih)

Kraj objave	Blago	Storitev	Gradnje
Portal javnih naročil	≥ 20.000	≥ 20.000	≥ 40.000
Uradni list EU in Portal javnih naročil	≥ 207.000	≥ 207.000	≥ 5.225.000

Vir: Zakon o javnem naročanju (Ur.l. RS, št. 91/2015), 2015.

V primeru javnih naročil, katerih vrednost je nižja od 20.000 evrov za blago ali storitve in nižja od 40.000 evrov za gradnje, se ne uporablja določb ZJN-3 vseeno pa morajo naročniki pa so o takih naročilih voditi evidenco o njihovi oddaji. Taka evidenca mora zajemati predmet in vrednost javnega naročila. Seznam javnih naročil (z opisom predmeta, vrednostjo oddanega naročila ter nazivom gospodarskega subjekta, ki mu je bilo naročilo oddano) katerih vrednost je višja od 10.0000 evrov je potrebno objaviti na svoji spletni strani ali na portalu javnih naročil.

2 OPIS IN PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA TRIGLAVSKI NARODNI PARK

Z zakonom o Triglavskem narodnem parku iz leta 1981, ki je po svoji pravni naravi akt o razglasitvi naravne znamenitosti, so Triglavski narodni park razglasili kot narodni park z

namenom, da bi ohranili izjemne naravne in kulturne vrednote, zavarovali avtohtono rastlinstvo in živalstvo ter naravne ekosisteme osrednjega dela Julijskih Alp. Z omenjenim zakonom je Zavod za gojitev divjadi »Triglav« - Bled dobil pooblastila za upravljanje Triglavskega narodnega parka. Javni zavod Triglavski narodni park je pravni naslednik Zavoda za gojitev divjadi »Triglav«.

Vlada Republike Slovenije je leta 2011 sprejela Sklep o ustanovitvi javnega zavoda Triglavski narodni park (Ur.l. RS, št. 60/2011). V njem navaja, da je javni zavod pravni naslednik Zavoda za gojitev divjadi Triglav – Triglavski narodni park. Zavod za gojitev divjadi je bil ustanovljen leta 1960 in je bil z Zakonom o Triglavskem narodnem parku leta 1981 pooblaščen za upravljanje Triglavskega narodnega parka. Leta 1993 je bila delovna organizacija preoblikovana v javni zavod.

Javni zavod Triglavski narodni park ima pravno podlago za svoje delovanje v Zakonu o Triglavskem narodnem parku (Ur.l. RS, št. 52/2010, v nadaljevanju ZTNP-1) in v Sklepu o začasnih smernicah Triglavskega narodnega parka. Ustanovitelj Javnega zavoda je država Republike Slovenije. Za področje delovanja Javnega zavoda Triglavski narodni park je pristojno Ministrstvo za okolje in prostor. Najvišji organ upravljanja je svet zavoda, v katerem so predstavniki ustanovitelja, parkovnih lokalnih skupnosti, zainteresirane javnosti in predstavnik Javnega zavoda Triglavski narodni park. Javni zavod Triglavski narodni park vodi direktor Zavoda TNP, ki ga imenuje vlada Republike Slovenije.

2.1 Poslanstvo in vizija Javnega zavoda Triglavski narodni park

Poslanstvo Javnega zavoda Triglavski narodni park je upravljanje narodnega parka, ki se konkretizira skozi naloge javne službe, ki so opredeljene v ZTNP-1.

Osnovna vizija Javnega zavoda Triglavski narodni park je, da zavarovano območje Triglavskega narodnega parka postane vzoren primer uspešnega usklajevanja naravovarstvenih, gospodarskih, rekreacijskih in družbeno-kulturnih interesov s skupnim ciljem: zagotavljati ohranjeno naravo, okolje in kulturno dediščino ter spodbujati sonaravni razvoj Julijskih Alp za prihodnje generacije.

2.2 Organizacija Javnega zavoda Triglavski narodni park

Organizacijska struktura delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park je določena s Pravilnikom o organizaciji in sistemizaciji delovnih mest (v nadaljevanju sistemizacija), ki je bil sprejet leta 2010 in dopolnjen v letih 2013, 2014 in 2016.

Delovna mesta, ki so sistemizirana v Javnem zavodu Triglavski narodni park prikazuje Tabela 2, skupaj je sistemiziranih 88 delovnih mest.

Tabela 2: Vrsta sistemiziranih delovnih mest

Šifra	Ime delovnega mesta	TR	PR brez napr.	PR z napred.
B017378	Direktor narodnega parka	VII/2	56	/
I017141	Visoki naravovarstveni svetnik	VII/2	41	51
I017044	Naravovarstveni svetnik	VII/2	38	48
I017144	Višji naravovarstveni svetovalec	VII/2	34	44
I017043	Naravovarstveni sodelavec III	VII/1	28	38
I017043	Naravovarstveni sodelavec III – pripravnik	VII/1	22	32
I016032	Sodelavec na parkovnih informacijskih mestih IV	VI	21	31
I015043	Sodelavec na parkovnih informacijskih mestih V	V	17	27
I016056	Vodnik v zavarovanem območju IV	VI	21	31
I017041	Naravovarstveni nadzornik II	VII/1	31	41
I017042	Naravovarstveni nadzornik III	VII/1	29	39
I016016	Naravovarstveni nadzornik IV	VI	22	32
I015020	Naravovarstveni nadzornik V	V	19	29
I015021	Naravovarstveni nadzornik V-I	V	18	28
J017017	Finančnik VII/2 (I)	VII/2	38	48
J017005	Analitik VII/2 (II)	VII/2	33	43
J017110	Samostojni svetovalec VII/2	VII/2	34	44
J017025	Informatik VII/1	VII/1	28	38
J026004	Poslovni sekretar VI	VI	21	31
J017016	Finančnik VII/1	VII/1	28	38
J015030	Samostojni strokovni delavec V	V	18	28
J035092	Vzdrževalec V (I)	V	16	26
J034019	Hišnik – ekonom IV	IV	12	22
J032001	Čistilka II	II	7	17

Vir: Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park, 2016, str. 1.

V sistemizacijo so zajeta delovna mesta iz nabora delovnih mest, ki jih ponuja Kolektivna pogodba za dejavnost okolja in prostora – tarifni del (Ur.l. RS, št. 60/2008).

Sistemizacija za posamezno delovno mesto določa: osnovno plačo z uvrstitvijo v plačni razred, zahtevnost, potrebne delovne izkušnje in izobrazbo, posebne pogoje za zasedbo in naloge posameznega delovnega mesta. Delovno mesto direktorja z njegovimi nalogami in pogoji za zasedbo je določeno v Statutu Javnega zavoda Triglavski narodni park, Uredba o plačah direktorjev v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 73/2005, 103/2005, 12/2006, 36/2006, 46/2006, 77/2006, 128/2006, 37/2007, 95/2007, 112/2007, 104/2008, 123/2008, 21/2009,

61/2009, 91/2009, 3/2010, 27/2010, 45/2010, 62/2010, 88/2010, 94/2010-ZIU, 10/2011, 45/2011, 53/2011, 86/2011, 26/2012, 41/2012, 90/2012, 24/2013, 75/2013, 79/2013, 108/2013, 15/2014, 43/2014 in 6/2015) pa določa plačni razred za to delovno mesto.

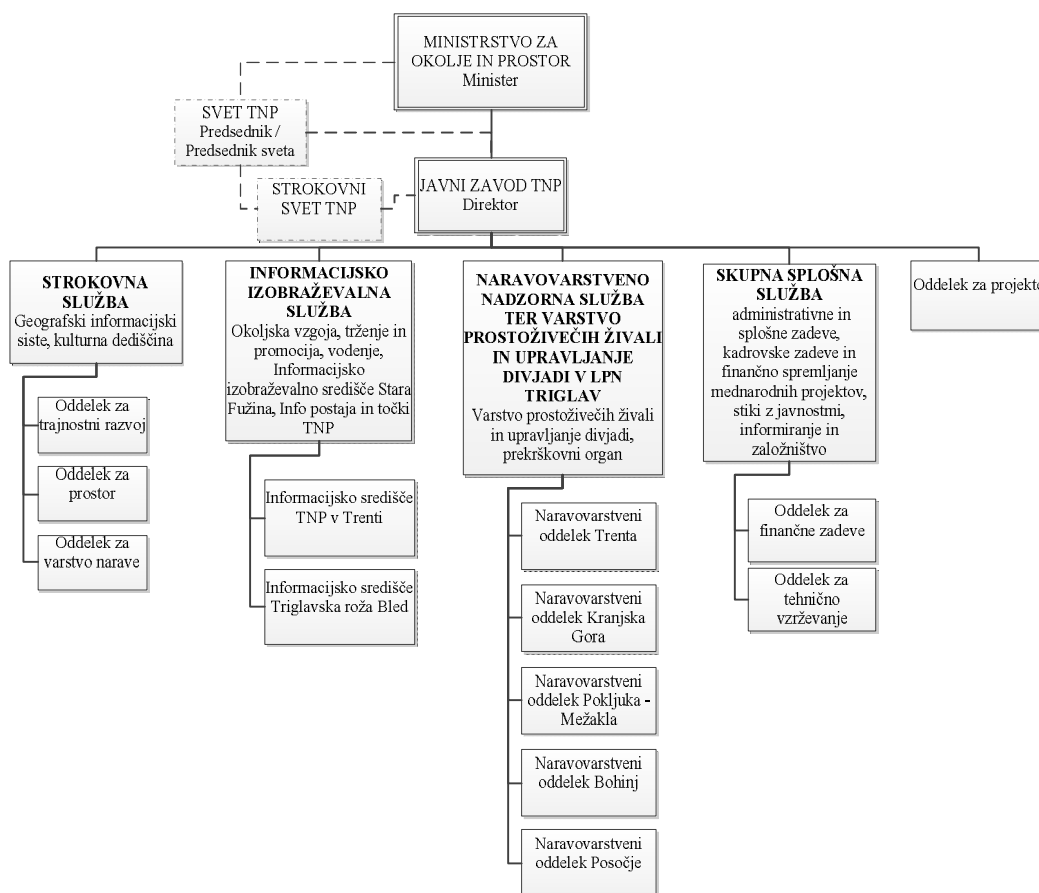
Delovna mesta so združena v naslednje organizacijske enote:

1. Strokovna služba, ki se deli na naslednje podenote:
 - 1.1. Oddelek za prostor
 - 1.2. Oddelek za varstvo narave
 - 1.3. Oddelek za trajnostni razvoj
2. Informacijsko izobraževalna služba, ki se deli na naslednji podenoti:
 - 2.1. Informacijsko središče Triglavska roža Bled
 - 2.2. Informacijsko središče TNP v Trenti
3. Naravovarstveno nadzorna služba ter varstvo prostoživečih živali in upravljanje divjadi v LPN Triglav, ki se deli na naslednje podenote:
 - 3.1. Naravovarstveni oddelek Kranjska Gora
 - 3.2. Naravovarstveni oddelek Trenta
 - 3.3. Naravovarstveni oddelek Pokljuka – Mežakla
 - 3.4. Naravovarstveni oddelek Bohinj
 - 3.5. Naravovarstveni oddelek Posočje
4. Skupna splošna služba, ki se deli na poenoti:
 - 4.1. Oddelek za finančne zadeve
 - 4.2. Oddelek za tehnično vzdrževanje
5. Oddelek za projekte

Vsa strokovna delovna mesta v strokovni službi, informacijsko izobraževalni službi, naravovarstveno nadzorni službi in oddelku za projekte so smiselno povzeta iz kataloga delovnih mest plačne skupine I. Delovna mesta v skupni splošni službi pa po večini iz plačne skupine J. Dve delovni mesti v skupni splošni službi, vodja službe in delovno mesto na področju stikov z javnostmi, informiranja in obveščanja, sta povzeti iz plačne skupine I.

Notranje organizacijske enote opravljajo naloge, ki sodijo v pristojnost Zavoda in so določene v ZTNP-1 in Zakonu o ohranjanju narave (Ur.l. RS, št. 96/2004-UPB, 61/2006-Zdru-1, 8/2010-ZSKZ-B in 46/2014, v nadaljevanju ZON). Poglavitne naloge so izvrševanje zakonskih in drugih predpisov ter splošnih aktov, nadzorovanje izvajanja ZTNP-1, ZON, Zakona o lovstvu, pripravljanje strokovnih podlag za nove predpise, akte, plane in smernice, pripravljanje mnenj, zbiranje podatkov in analize, priprava poročil in informacij o stanju in dogajanju na različnih področjih dela Triglavskega narodnega parka, pripravljanje predlog za reševanje problemov in za pripravo novih ukrepov za različna delovna področja, opravljanje nadzorne, strokovne, raziskovalne, tehnične in upravljalvske naloge, ki so v pristojnosti Javnega zavoda in so predpisane z zakoni.

Slika 3: Organigram Javnega zavoda Triglavski narodni park



Vir: Polletno poročilo Javnega zavoda Triglavski narodni park januar ó junij 2013, 2013, str. 7.

Kot izhaja iz poročila o delu za leto 2015 je na dan 31. decembra 2015 Javni zavod Triglavski narodni park zaposloval 51 javnih uslužbencev.

2.3 Poslovanje Javnega zavoda Triglavski narodni park

Javni zavod Triglavski park pridobiva sredstva za svoje delovanje iz Proračuna Republike Slovenije, iz nejavnih virov ter s prihodki prodaje blaga in storitev na trgu. Poleg rednih dejavnosti se Javni zavod vključuje tudi v sodelovanja v mnogih mednarodnih projektih.

Tabela 3 prikazuje kako se proračunska sredstva za delovanje Javnega zavoda Triglavski narodni park z ukrepi varčevanja v javnem sektorju zmanjšujejo, javni zavod pa se v zadnjih letih spopada z negativnim poslovnim izidom, hkrati pa še z ugotovitvami revizij, ki so ugotovile napačno prikazovanje prihodkov in s tem napačen izid poslovanja v letu 2011.

Tabela 3: Prikaz poslovnih rezultatov v letih 2010 ó 2014 (v evrih)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Celotni prihodki	2.020.656	2.619.563	2.285.462	1.999.283	1.827.238	1.834.493
Celotni odhodki	2.020.546	2.618.509	2.286.818	2.084.603	1.821.545	1.787.560
Presefek prihodkov nad odhodki	110	1.054			5.693	46.933
Presefek odhodkov nad prihodki			1.356	85.320		

Vir: Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leta 2010 ó 2015.

V letu 2011 je Računsko sodišče v Javnem zavodu Triglavski narodni park izvajal revizijo pravilnosti dela in uspešnosti izvajanja. Računsko sodišče je v poročilu, ki je bilo izdano decembra leta 2013, na poslovanje zavoda izreklo mnenje s pridržkom, v svojem poročilu (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2013, str. 34) pa med drugim navaja: »Zavod v letu 2011 na kontih dolgoročnih obveznosti ni oblikoval vira za kritje bodočih stroškov, zato so bili prihodki tekočega leta izkazani za 187.286 evrov previsoko.«

V letu 2013 je v Javnem Zavodu Triglavski narodni park na pobudo predsednika Sveta potekala notranja revizija s strani zunanjega revizorja, ki je revidiral delovanje notranjih kontrol pri poslovanju Javnega zavoda Triglavski narodni park za leti 2011 in 2012. Revizija je obsegala področje finančnega poslovanja Javnega zavoda s poudarkom na pregledu računovodskih izkazov in pravilnosti evidentiranja poslovnih dogodkov. Tudi ta revizija je ugotovila, da so bili prihodki izkazani previsoko, in sicer za 182.896,10 evrov in da bi zavod na dan 31. 12. 2011 izkazoval presežek odhodkov nad prihodki v višini 181.842 evrov v kolikor bi bila sredstva projektov pravilno evidentirana (Revizija in svetovanje Milena Gorjup s.p., 2013, str. 21). Skladno s priporočili revizije je Javni zavod Triglavski narodni park sestavil nov izkaz prihodkov in odhodkov. Popravki za leto 2011 so bili evidentirani kot popravek otvoritvenega stanja v letu 2012. Popravljen poslovni izid za leto 2011 je prikazan v Tabeli 4.

Tabela 4: Prikaz popravljenega poslovnega rezultata za leto 2011 (v evrih)

	2011
Celotni prihodki	2.436.677
Celotni odhodki	2.606.527
Presefek odhodkov nad prihodki	169.850

Vir: Porevizijsko poro ilo o izvedbi popravljanih ukrepov pri reviziji delovanja notranjih kontrol pri poslovanju Javnega zavoda Triglavski narodni park (2013).

Javnemu zavodu Triglavski narodni park zagotavlja večino sredstev za delovanje resorno ministrstvo – Ministrstvo za okolje in prostor. V letu 2015 je bilo teh sredstev 1.439.636 evrov, kar je znašalo 78 odstotkov vseh prihodkov (Poročilo o delu, poslovno in računovodsko poročilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2015).

Najvišjo postavko v odhodkih predstavljajo stroški dela. Ti so v letu 2015 znašali 1.288.303 evrov, kar znaša 72 odstotkov vseh odhodkov. Stroški blaga, materiala in storitev so v letu 2015 znašali 402.125 evrov oziroma 22 odstotkov celotnih odhodkov (Poročilo o delu, poslovno in računovodsko poročilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2015).

3 PREDSTAVITEV IN DELOVANJE SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V JAVNEM ZAVODU TRIGLAVSKI NARODNI PARK

Javni zavod Triglavski narodni park nima organizirane notranje revizijske službe, prav tako ni vključen v skupno notranje revizijsko službo večih uporabnikov proračuna. Skladno z določili 10. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (RS, št. 72/2002), Javni zavod Triglavski narodni park enkrat letno zagotavlja notranjo revizijo z zunanjim izvajalci

3.1 Ra unovodstvo Javnega zavoda Triglavski narodni park

Računovodstvo v Javnem zavodu Triglavski narodni park opravlja računovodske in finančne funkcije. Računovodska služba je organizirana kot samostojni oddelek – oddelek za finančne zadeve. Oddelek vodi računovodja. Organiziranost računovodske službe, računovodska odgovornosti in računovodska opravila so podrobneje določena v Pravilniku o računovodstvu Javnega zavoda Triglavski narodni park (v nadaljevanju Pravilnik o računovodstvu). Skladno s Pravilnikom o računovodstvu oddelek za finančne zadeve opravlja naloge:

- računovodstva glavne knjige,
- računovodstvo terjatev in obveznosti,
- računovodstvo stroškov in učinkov,
- materialnega računovodstva,
- računovodstva osnovnih sredstev,
- računovodstva plač,
- plačilnega prometa in
- blagajniškega poslovanja.

Računovodstvo se ukvarja tudi z vrednostnim spremljanjem gospodarskih kategorij o katerih poroča notranjim (vodstvo, organi upravljanja, zaposleni) in zunanjim (ministrstva, posojilodajalci, dobavitelji, kupci, javnost) uporabnikom računovodskih informacij. Priprava teh informacij je naloga računovodje.

Računovodstvo je zadolženo za pripravo računovodskega dela letnega poročila in v povezavi z ostalimi službami oziroma oddelki sodeluje pri pripravi načrta finančnega poslovanja v prihodnjem letu. Računovodstvo javnega zavoda mora pri svojem delu spoštovati določbe Zakona o računovodstvu, Zakona o javnih financah, predpise izdane na njihni podlagi, predpise, ki urejajo področje delovanje zavoda, druge predpise, ki vplivajo na obravnavanje računovodskih kategorij in Slovenske računovodske standarde.

Računovodsko poročilo obsega računovodske izkaze (bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov), priloge k izkazu in pojasnila.

Javni zavod Triglavski narodni park je posredni uporabnik državnega proračuna in kot tak zavezan k uporabi enotnega kontnega načrta. Za določene uporabnike enotnega kontnega načrta je značilno, da morajo poleg ostalih računovodskih izkazov, ugotavljati tudi izid poslovanja po načelu denarnega toka.

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov oseb javnega prava (Ur.l. RS, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006-ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010 in 97/2012) pravi, da se prihodek in odhodek pripozna po načelu denarnega toka, ko sta izpolnjena dva pogoja:

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

Računovodsko kontroliranje opravljajo vsi zaposleni v oddelku za finančne zadeve, ki s svojim podpisom na knjigovodski listini zagotavljajo, da je bila kontrola opravljena. Računovodska kontrola obsega preverjanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti.

Oddelek za finančne zadeve za svoje delo uporablja računalniški program podjetja Vasco d.o.o.. Računovodski programi so shranjeni na posebnem serverju, do katerega ima dostop le oddelek za finančne zadeve.

3.2 Notranje kontrole v procesu sistema pla

Javni zavod Triglavski narodni park je dolžan pri sistemu plač (določitev, obračun in izplačilo plače javnega uslužbenca) upoštevati določbe Zakona o delovnih razmerjih, Kolektivne pogodbe za negospodarske dejavnosti, Kolektivne pogodbe za javni sektor, Kolektivne pogodbe za dejavnost okolja in prostora, Zakona o sistemu plač v javnem sektorju, Zakona o minimalni plači, Zakona o kolektivnem dodatnem pokojninskem zavarovanju za javne uslužbenca, Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, Zakona o dohodnini, Zakona prispevkih za socialno varnost in predpise, ki so izdani na podlagi teh zakonov.

Sistem plač ne zajema le obračunavanje plač, temveč vključuje tudi ostale dejavnosti, kot so (Ojsteršek, 2007, str. 6):

- zaposlovanje in določanje osnovne plače,
- določanje delovne uspešnosti in napredovanje,
- obračun plače in izplačilo,
- prenehanje delovnega razmerja.

Prvi dve dejavnosti (zaposlovanje in določanje osnovne plače ter določanje delovne uspešnosti in napredovanje) sta z vidika posledic morebitnega vnosa napačnih vhodnih podatkov zaposlenih zelo pomembni. Morebitni napačni vhodni podatki, ki se nahajajo na pogodbi o zaposlitvi bi imeli za posledico napačen obračun plač in celotno izplačilo stroškov dela.

3.2.1 Zaposlovanje in določanje plače

Kadrovske odločitve v Javnem zavodu Triglavski narodni park sprejema direktor. Po nalogu direktorja kadrovske naloge vrši zaposleni zadolžen za področje kadrov (v nadaljevanju kadrovik). To delovno mesto je sistemizirano v skupni splošni službi.

Morebitne potrebe po novih zaposlitvah javnih uslužbencev Javni zavod Triglavski narodni park se opredeli v kadrovskem načrtu za vsako posamezno leto. Kadrovski načrt je del programa dela Javnega zavoda.

Pred postopkom zaposlovanja direktor izda Sklep o potrebi po sklenitvi pogodbe o zaposlitvi. S tem sklepom imenuje tudi tričlansko komisijo, ki je zadolžena za izvedbo izbirnega postopka med prijavljenimi kandidati.

Javni zavod Triglavski narodni park je delodajalec javnega sektorja, zato mora skladno z določbami Zakona o urejanju trga dela, vsako prosto delovno mesto javno objaviti pri Zavodu za zaposlovanje.

Po zaključku roka za prijavo kandidatov komisija preveri popolnost prispelih vlog in izpolnjevanje pogojev prijavljenih kandidatov. Kandidate, ki so posredovali popolno vlogo in ki izpolnjujejo pogoje komisija obravnava v nadaljnjem postopku (podrobna obravnava vlog, razgovori, ipd.). Po zaključenem postopku komisija direktorju predlaga v sprejem v delovno razmerje enega kandidata, za katerega presodi, da se je izkazal kot najbolj strokovno usposobljen za zasedbo prostega delovnega mesta.

Direktor se na podlagi dokumentacije in predloga komisije odloči ali bo zaposlil s strani komisije predlaganega kandidata, izbral kandidata po lastni presoji, razveljavil razpis ali ponovil razpis. V primeru izbire se kandidatu izda Sklep o izbiri. Po izdaji sklepa kadrovik pripravi pogodbo v zaposlitvi, ki jo pregleda pravnik. Neizbranim kandidatom se posreduje obvestilo o neizbiri. S sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi, ki se sklepa v treh izvodih, nastane delovno razmerje. Po sklenitvi pogodbe o zaposlitvi kadrovik prijavi javnega uslužbenca v obvezno pokojninsko, invalidsko, zdravstveno zavarovanje in ga zavaruje za primer brezposelnosti. Prijavo se opravi elektronsko na portalu eVEM z obrazcem M-1.

Pogodba o zaposlitvi mora zajemati vse sestavine, ki jih predpisuje ZDR-1 in mora biti kandidatu posredovana v podpis vsaj tri dni pred pričetkom opravljanja dela. S pogodbo o zaposlitvi se med drugim določi tudi plačni razred, s tem pa tudi plača javnega uslužbenca. Pri določitvi plačnega razreda je potrebno upoštevati določila ZSPJS. Plačni razred javnega uslužbenca, ki je določen v pogodbi mora biti usklajen s sistemizacijo delovnih mest in s številom že doseženih napredovanj javnega uslužbenca.

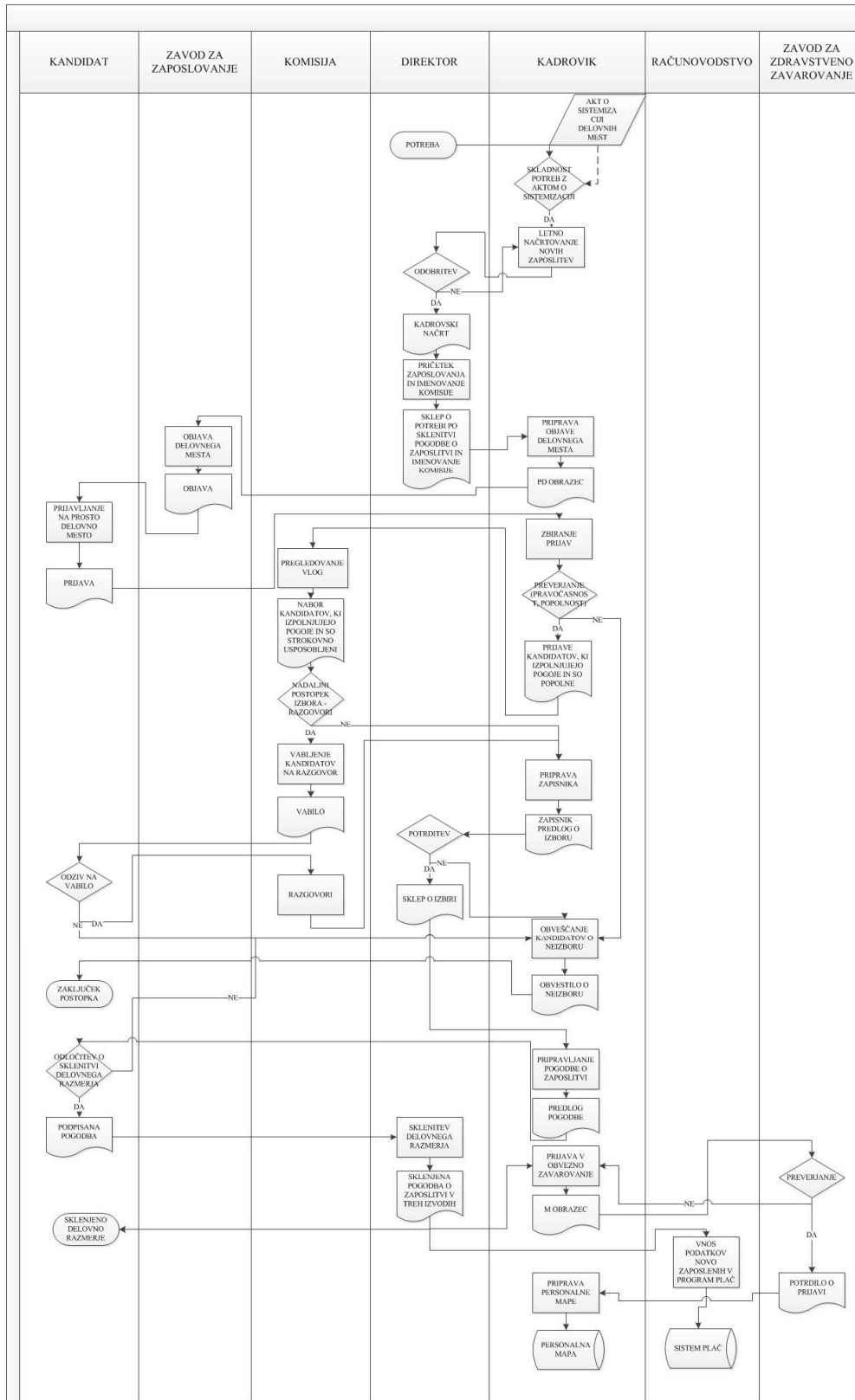
Kadrovik en izvod pogodbe o zaposlitvi, podpisane s strani obeh pogodbenih strank, posreduje računovodji, ki podatke iz pogodbe vnese v kadrovske evidenco, ki je del računalniškega programa za obračun plač. Računovodja preveri podatke iz pogodbe o zaposlitvi, ti morajo biti točni, popolni in pravilni.

V dejavnost zaposlovanja in določanja plač so vključeni:

- direktor,
- kadrovik,
- komisija,
- pravnik in
- računovodja.

Postopek zaposlovanja in določitev plač prikazuje Slika 4.

Slika 4: Procesni diagram o zaposlovanje in dolo itev pla e



Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 5.

Tabela 5: Razmejitev nalog v procesu sistema plač o dejavnost: zaposlovanje in določanje osnovne plače

Namen notranjih kontrol Naloge		Direktor	Ra unovodja	Kadrovik	Komisija	Pravnik
1.1	Opredelitev potreb po kadrih	x				
1.2	Usklajevanje potreb z odobrenim proračunom in priprava zaposlitvenega načrta		x	x		
1.3	Odobritev zaposlitvenega načrta	x				
1.4	Objava javnega natečaja			x		
1.5	Imenovanje komisije za izbor	x				
1.6	Prijave kandidatov in prvi izbor			x		
1.7	Drugi izbor in določanje kandidatov za razgovor				x	
1.8	Izbor kandidata	x				
1.9	Sestavljanje osnutka pogodbe			x		x
1.10	Podpis pogodbe	x				
1.11	Obveščanje kandidatov o neizbiri			x		
1.12	Novo zaposleni je uvrščen v pravilni plačilni razred			x		
1.13	Vsi novo zaposleni so pravočasno vneseni v sistem plač		x			

3.2.2 Določanje delovne uspešnosti in napredovanja

Javni uslužbenec lahko pridobi del plače iz naslova:

- redne delovne uspešnosti,
- delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela in
- delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Redna delovna uspešnost se financira iz sredstev za opravljanje temeljne dejavnosti proračunskega uporabnika. Kolektivna pogodba za javni sektor omejuje skupni obseg sredstev ter največji možni obseg izplačila posameznemu javnemu uslužbencu. Do redne delovne uspešnosti je upravičen javni uslužbenec, ki dosega nadpovprečne delovne rezultate po naslednjih kriterijih: znanje in strokovnost, kakovost in natančnost, odnos do dela in delovnih sredstev, obseg in učinkovitost dela, inovativnost. Oceno za izplačilo redne delovne uspešnosti v Javnem zavodu Triglavski narodni park, za posamezni mesec, določi direktor.

Delovna uspešnost iz naslova povečanega obsega dela se financira iz prihrankov sredstev za plače (nezasedenost delovnih mest ali odsotnost javnih uslužbencev) ali iz sredstev za izvajanje posebnih projektov. Do delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela je upravičen tisti javni uslužbenec, ki povečan obseg opravi pri opravljanju rednih nalog ali projekta načrtovanega v okviru sprejetega finančnega načrta oziroma v okviru izvajanja posebnega projekta, ki ga določi vlada in za katerega so zagotovljena dodatna sredstva. Ne ZSPJS in ne Uredba o delovni uspešnosti iz naslova povečanega obsega za javne uslužbence (Ur.l. RS, št. 53/2008, 89/2008, 98/2009-ZIUZGK, 94/2010-ZIU) ne določata meril za dodelitev te uspešnosti. O delu plače za plačilo delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela javnega uslužbenca s sklepom odloči direktor.

Delovna uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu se financira iz razlike med prihodki in odhodki, ki je dosežena s prodajo blaga in storitev na trgu.

Predpisi, ki določajo izplačevanje dodatkov za delovno uspešnost so le te v zadnjih letih omejili oziroma določili, da se ne izplačujejo.

V postopek dodeljevanja dodatka za delovno uspešnost sta vključena:

- direktor in
- računovodja.

Napredovanje in pogoje za napredovanje javnih uslužbencev določa Uredba o napredovanju javnih uslužbencev v plačne razrede (Ur.l. RS, št. 51/2008, 91/2008 in 113/2009, v nadaljevanju Uredba), ki je izdana na podlagi ZSPJS. Javni uslužbenci v Javnem zavodu Triglavski narodni park na podlagi Uredbe napredujejo na istem delovnem mestu v višji plačni razred. Javni uslužbenci lahko napredujejo na podlagi pridobljenih ocen. Ocenjuje se rezultate dela (strokovnost, obseg dela, pravočasnost), samostojnost, ustvarjalnost in natančnost pri opravljanju dela, zanesljivost pri opravljanju dela, kvalitete sodelovanja in organizacije dela ter drugih sposobnosti z opravljanjem dela. Javne uslužbence se oceni enkrat letno.

V Javnem zavodu Triglavski narodni park direktor za ocenjevanje pooblasti vodje služb in vodje oddelkov, da ti ocenijo svoje podrejene. Direktor ocenjuje le tiste javne uslužbence, katerim je direktno nadrejen. Ocenjevalec javnega uslužbenca seznanjen z oceno in en izvod ocene posreduje kadroviku.

Kadrovik izpolni evidenčne liste in preveri pogoje za napredovanje, ki so:

- javni uslužbenec lahko napreduje vsake tri leta in

- javni uslužbenec je pridobil tri ocene in je zbral zadostno število točk.

V kolikor javni uslužbenec izpolni pogoje za napredovanje se mu izda aneks k pogodbi. En izvod podpisanega aneksa prejme računovodja, ki podatke iz aneksa vnese v računalniški program za obračun plač.

V postopek napredovanja so vključeni:

- direktor,
- pooblaščen ocenjevalci - vodje,
- kadrovik in
- računovodja.

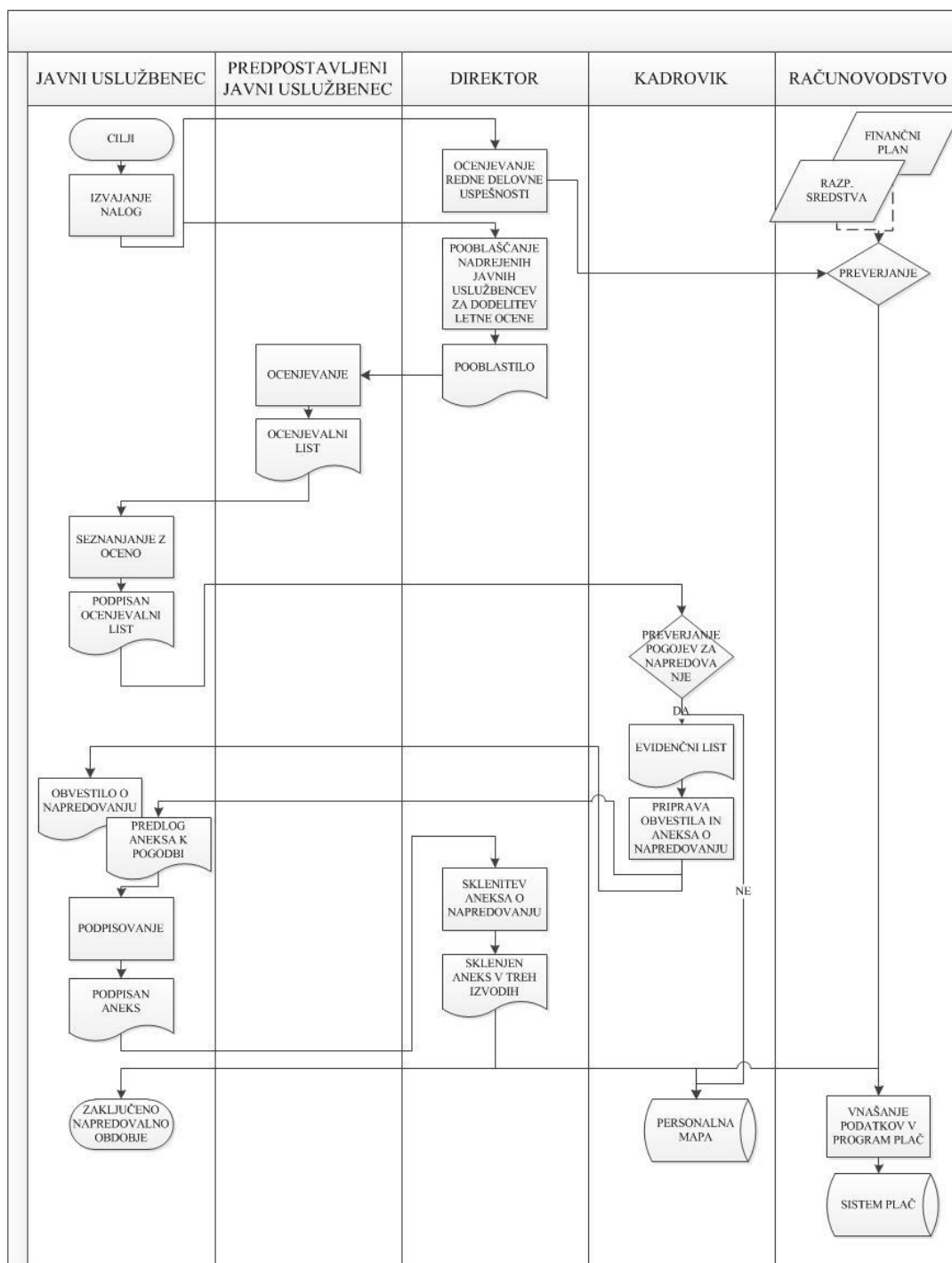
Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 6.

Tabela 6: Razmejitev nalog v procesu sistema plačo dejavnost: določitev delovne uspešnosti, napredovanja in nagrad

Namen notranjih kontrol Naloge		Direktor	Računovodja	Kadrovik	Vodja	Pravnik
2.1	Izvajanje nalog in preverjanje doseženih rezultatov				x	
2.2	Ocena delovne uspešnosti				x	
2.3	Seznanitev javnega uslužbenca z oceno				x	
2.4	Skupen obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti skladen z zakonskimi predpisi		x			
2.5	Potrditev in odobritev delovne uspešnosti, ki jo je uslužbenec pokazal pri prodaji blaga in storitev	x				
2.6	Preverjanje pogojev za napredovanje			x		
2.7	Sestavljanje aneksa			x		x
2.8	Podatki o delovni uspešnosti, nagradah in napredovanju so pravilno in pravočasno vneseni v sistem plač in so redno preverjeni		x			

Postopek določanja delovne uspešnosti in napredovanja prikazuje Slika 5.

Slika 5: Procesni diagram ó dolo itev delovne uspešnosti in napredovanje



3.2.3 Obračun plač in izplačilo

Osnova za obračun plač v Javnem zavodu Triglavski narodni park so podpisane pogodbe o zaposlitvi. V Javnem zavodu Triglavski narodni park so vsi zaposleni dolžni individualno voditi mesečno evidenco opravljenih ur na obrazcu, ki je določen s Pravilnikom o

delovnem času. Izpolnjen obrazec zaposleni ob zaključku meseca posredujejo v tajništvo. Tajništvo pripravi zbir podatkov za izplačilo plač. Ta zbir vključuje:

- podatek o številu dni in datumih koriščenja letnega dopusta,
- podatek o številu dni in datumih bolniških odsotnosti,
- opravljeno število ur po dvo ali več urni prekinitvi,
- število ur opravljenih na praznik,
- število ur opravljenih na nedeljo,
- število popoldanskih ur in
- število prevozov na delo.

Tajništvo ob pripravi zbira podatkov opravi tudi kontrolo sprotne napovednih odsotnosti (dopusti in koriščenje ur) s tistimi, ki jih zaposleni poročajo na mesečnem poročilu o opravljenem delu. Ta zbir podatkov se posreduje računovodji. Računovodja pripravi predpripravo za vnos podatkov v program za obračun plač, podatkom iz zbira doda še podatke o: morebitnih kreditih in drugih odtegljajih, stroške prevoza na delo (kilometrina oziroma povračilo stroškov mesečne vozovnice javnega prevoza), dnevnice, nadomestila, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, bonitete, število obračunanih povračil za prehrano. Ko ima računovodja zaključeno predpripravo podatkov začne podatke vnašati v računovodski program za obračun plač. Hkrati računovodja preveri tudi podatke, ki se lahko iz meseca v mesec spreminjajo: podatke o delovnih dnevih (število delovnih dni in število praznikov), povprečna mesečna plača vseh zaposlenih v RS, minimalna plača, dohodninska lestvica in davčne olajšave, znesek povračil za prehrano, višina obračunanih premij kolektivnega pokojninskega zavarovanja.

Ko so vsi potrebni podatki za obračun plač vneseni v program za obračun plače, se izvede postopek obračuna. Obračun mora potekati skladno z Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 14/2009, 23/2009, 48/2009, 113/2009, 25/2010, 67/2010, 105/2010, 45/2012, 24/2013, 12/2014, 24/2014, 52/2014 in 59/2014), to se kontrolira pred in med samim obračunom. Kontrole pri samem obračunu se vršijo s strani računovodja, ki preverja komulativo s seštevki v predpripravi in spremljajočimi dokumenti (računi oz. seznam zavarovalnic, obvestila bank, obvestila Finančne uprave, ipd.). Istočasno se vršijo tudi računalniške kontrole, ki so vgrajene v računalniški program za obračun plač (npr. opozorila, če ima kateri od zaposlenih obračunanih preveč ur, če kateri podatki niso vneseni, če ima kdo od zaposlenih obračunano plačo nižjo kot je znesek minimalne plače, ipd.).

V nadaljevanju računovodja preveri:

- ali obračun zajema vse postavke, ki so določene v Uredbi o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju;
- ali so vse dajatve pravilno obračunane;
- ali so premije za kolektivno pokojninsko zavarovanje pravilno obračunane.

Sledi priprava nalogov, izplačilo plač zaposlenim, plačilo obveznih dajatev (davki in prispevki) in plačilo premij kolektivnega pokojninskega zavarovanja. Nakazilo obveznih dajatev je potrebno izvesti skladno s Pravilnikom o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov (RS, št. 103/2010, 48/2011, 51/2011-popr., 102/2012 in 110/2013). V pravilniku so za vsako dajatev določeni podračuni in sklici, ki jih je potrebno navesti pri plačilu. Podračuni in potrebni sklici so že predhodno vneseni v računalniški program, ki samodejno generira plačilni nalog.

Po opravljenem izplačilu računovodja (ročno) pripravi temeljnico, določi se konte evidentiranja in stroškovna mesta. Vsaka postavka v zvezi s stroški dela se ob pravilnem določilu konta zapira z evidentiranjem izplačil plač v glavni knjigi.

Računovodja mora naslednji dan po izplačilu plač oziroma najkasneje do 18. dne v mesecu oddati mesečno **poročilo o izplačanih plačah pri pravnih osebah** skladno s Pravilnikom o metodologiji za posredovanje in analizo podatkov o plačah, drugih izplačilih in številu zaposlenih v javnem sektorju (RS, št. 28/2014 in 52/2014), ki določa, da se podatki posredujejo v Informacijski sistem za posredovanje in analizo podatkov o plačah, drugih izplačilih in številu zaposlenih v javnem sektorju - ISPAP. V ISPAP se poroča podatke o plači po virih financiranja in poročilo o izvajanju kadrovskega načrta (o kadrovskem načrtu se poroča štirikrat v letu). Računalniški program za obračun plač sam generira XML datoteko za oddajo, na voljo je tudi direktna oddaja na portal. Računovodja pred oddajo preveri v obrazec vpisane podatke, preveri tudi ustreznost oblike in sestavo datoteke. Sistemske kontrole na strani ISPAP opozarjajo na prisotnost morebitnih napak, v primeru prisotnosti napak sistem datoteko zavrne.

Na dan izplačila plač mora računovodja oddati **obračun davčnih odtegljajev** z obrazcem REK-1, skladno z Zakonom o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZdavNepr, 111/2013, 25/2014-ZFU, 40/2014-ZIN-B in 90/2014). Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu (Ur.l. RS, št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010, 109/2010, 107/2012, 32/2013, 85/2013, 108/2013, 22/2014 in 93/2014) določa vrsto, obliko in načinu predložitve podatkov o obračunu davčnih odtegljajev, ki so potrebni za izračun in nadzor pravilnosti izračuna davčnega odtegljaja, za dohodke, za katere se izračunava akontacija dohodnine. Obrazec REK-1 je potrebno predložiti v elektronski obliki preko sistema eDavki. Računalniški program za obračun plač omogoča pripravo podatkov v XML datoteki, ki jo je možno uvoziti v sistem eDavki. Pred oddajo obrazcev računovodja

preveri pravilnost, točnost in popolnost poročenih informacij. Preveriti je potrebno tudi individualne REK obrazce, ali se podatki na obrazcu ujemajo s podatki na plačilni listi. Po oddaji računovodja shrani elektronsko povratnico, kot dokaz o oddaji obrazcev. Spletni portal e-Davki ima vgrajene računске in logične kontrole, ki ne omogočajo oddajo obrazca, ki vsebuje večje oziroma kritične napake.

Na dan izplačila plač mora računovodja elektronsko poročati tudi o obračunanih in vplačanih premijah dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev. Podatke se poroča preko spletne storitve Kapitalske družbe pokojninskega in invalidskega zavarovanja. Roke, obliko in način posredovanja podatkov določa Navodilo o rokih, obliki in načinu posredovanja podatkov ter načinu določitve premij (Ur.l. RS, št. 15/2007). Ob vsakem izplačilu računovodja preveri zneske zaračunanih in vplačanih premij.

Enkrat letno (do 30. aprila za predhodno leto) računovodja pripravi in odda podatke o osnovah, nadomestilih, plačanem prispevku in obdobjih zavarovanja v pokojninsko zavarovanje. To stori z obrazcem M4 na spletnem portalu Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ). Po oddaji aplikacija ZPIZ preveri pravilnost obrazca. Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje preveri ujemanje prijav in odjav s tistimi, ki so sporočeni z obrazcema M1 in M2, ki jih pripravlja kadrovik ob sklenitvi in prenehanju delovnega razmerja. Preveri se tudi zneske plačanih prispevkov.

V ta proces sta vključena:

- tajništvo in
- računovodja.

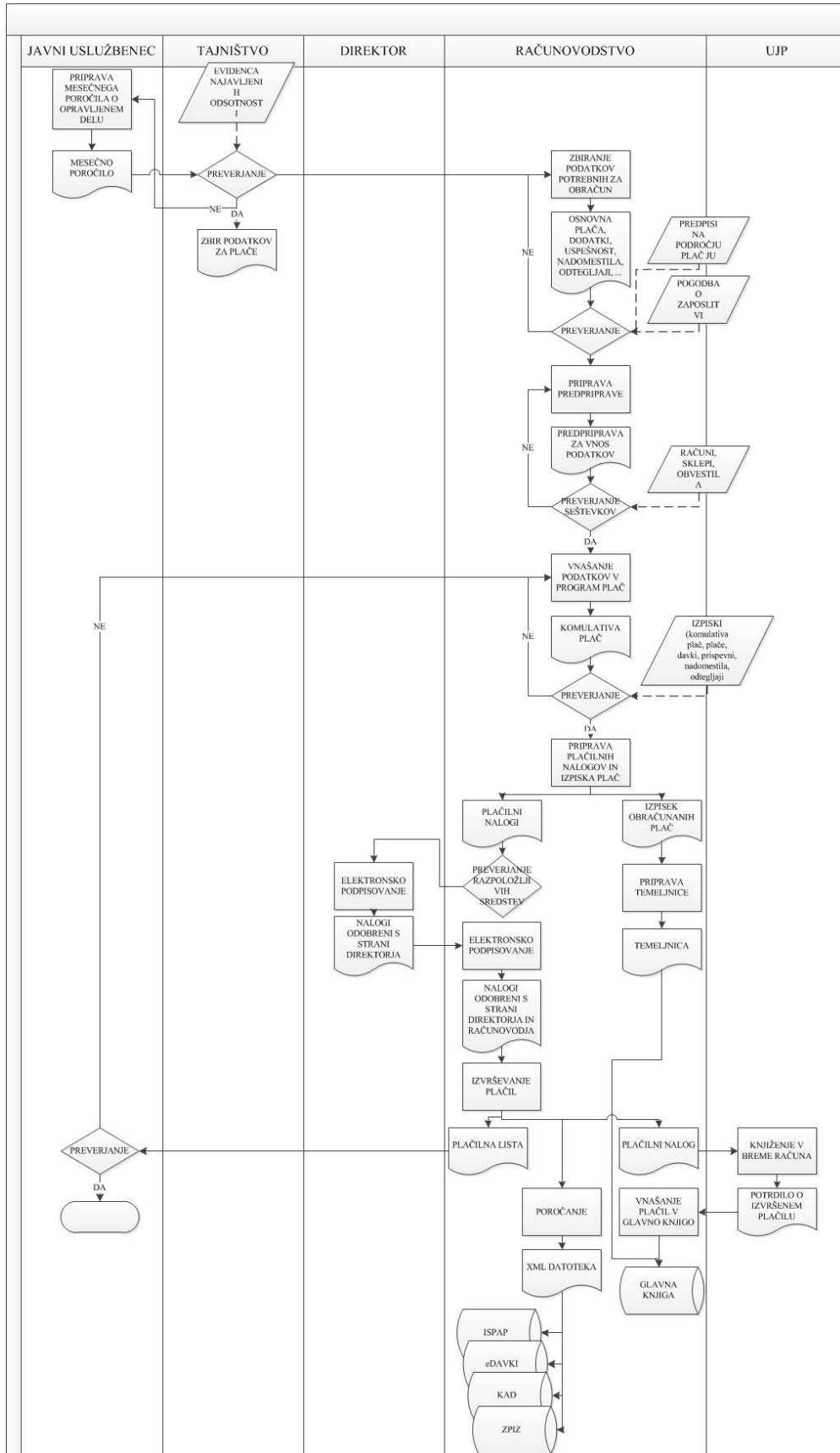
Kako so naloge porazdeljene na posamezna zaposlena prikazuje Tabela 7.

Tabela 7: Razmejitev nalog v procesu sistema plač o dejavnost: obračun plače in izplačilo

Namen notranjih kontrol		Računovodja	Tajništvo
Naloge			
3.1	Zbrati podatke potrebne za obračun plač	x	x
3.2	Obračun bruto plače	x	
3.3	Obračun davkov in prispevkov	x	
3.4	Sestavljanje plačilnega naloga	x	
3.5	Potrditev plačilnega naloga	x	
3.6	Izvedba plačila	x	

Postopek obračuna plač prikazuje Slika 6.

Slika 6: Procesni diagram obra un pla



3.2.4 Prenehanje delovnega razmerja

Načini prenehanja delovnega razmerja so različni in so odvisni o tega, ali gre za:

- pogodbo o zaposlitvi za določen čas ali nedoločen čas oziroma ali gre za
- sporazumno razveljavitev ali odpoved pogodbe o zaposlitvi.

Pogodba o zaposlitvi za določen čas preneha veljati s potekom časa, za katerega je bila sklenjena. Kadrovik zaposlenega opozori na datum prenehanja pogodbe. Zaposlenemu izda obvestilo o prenehanju delovnega razmerja, ker bi v primeru nadaljevanja z delom s strani zaposlenega lahko pomenilo spremembo pogodbe o zaposlitvi v nedoločen čas.

Pogodba o zaposlitvi lahko preneha veljati na podlagi pisnega sporazuma med zaposlenim in delodajalcem ali z odpovedjo ene od pogodbenih strank. Ob prenehanju delovnega razmerja, katerega podlaga je pisni sporazum, mora delodajalec zaposlenega pisno obvestiti o pravicah iz naslova zavarovanja za primer brezposelnosti.

Po ZDR-1 je odpoved pogodbe o zaposlitvi lahko:

- redna ali
- izredna.

V primeru redne odpovedi je potrebno upoštevati z zakonom določeni in dogovorjeni odpovedni rok. Zaposleni lahko redno odpove pogodbo o zaposlitvi brez obrazložitve. Za redno odpoved s strani delodajalca mora obstajati odpovedni razlog (ZDR-1):

- poslovni razlog - prenehanje potreb po opravljanju dela pod pogoji iz pogodbe o zaposlitvi,
- razlog nesposobnosti - nedoseganje pričakovanih delovnih rezultatov ali neizpolnjevanje predpisanih pogojev za opravljanje dela,
- krivdni razlog - kršenje obveznosti iz delovnega razmerja,
- nezmožnost opravljanja dela zaradi invalidnosti v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- neuspešno opravljeno poskusno delo.

Delavec in delodajalec lahko ob upoštevanju zakonskih pogojev in razlogov, ki jih predpisuje ZDR-1, odpovesta pogodbo brez odpovednega roka. V takem primeru, gre za izredno odpoved pogodbe o zaposlitvi.

V vseh primerih je potrebno upoštevati predpise, predvsem ZDR-1, ki predpisujejo pogoje in postopke za prenehanje pogodbe o zaposlitvi, ki jih je potrebno pravilno voditi in pravilno speljati.

Pogodba o zaposlitvi lahko preneha tudi zaradi upokojitve, ki v ZDR-1 ni samostojno določena kot eden od načinov prenehanja pogodbe o zaposlitvi. Iz tega izhaja, da je upokojitev samo razlog za prenehanje pogodbe o zaposlitvi, način prenehanja pa ni določen. Glede na to, da poznamo različne vrste upokojitve, so tudi načini prenehanja pogodbe lahko različni. Pri starostni in predčasni upokojitvi gre lahko za sporazum med delavcem in delodajalcem ali pa za redno odpoved pogodbe o zaposlitvi s strani delavca. Pri invalidski upokojitvi pa pogodba o zaposlitvi preneha na podlagi področnega zakona. Delodajalec načeloma delavca ne more prisiliti k upokojitvi, tako da do pobude za odpoved pogodbe o zaposlitvi iz razloga upokojitvi načeloma pride s strani delavca, razen v javnem sektorju, kjer je ZUJF, določil, da zaposlenemu preneha pogodba o zaposlitvi, ko ta pridobi pravico do starostne pokojnine na podlagi določil Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. V takem primeru mora predstojnik izdati sklep o prenehanju delovnega razmerja.

ZDR-1 predpisuje v katerih primerih zaposlenemu ob prenehanju delovnega razmerja pripada odpravnina, ti so:

- v primeru redne odpovedi s strani delodajalca iz poslovnega razloga ali razloga nesposobnosti,
- v primerih izredne odpovedi s strani delavca, zaradi razlogov za katere je kriv delodajalec,
- v primeru upokojitve delavca,
- v primeru izteka pogodbe o zaposlitvi za določen čas.

Po prenehanju delovnega razmerja kadrovik odjavi javnega uslužbenca iz obveznega pokojninskega, invalidskega in zdravstvenega zavarovanja. Odjavo se opravi elektronsko na portalu eVEM z obrazcem M-2.

Vse akte v zvezi s prenehanjem delovnega razmerja (kot je na primer Obvestilo o prenehanju delovnega razmerja) se posreduje računovodji ki podatke vnese v program za obračun plač.

V ta proces so vključeni:

- direktor ali vodja,
- kadrovik in

- računovodja.

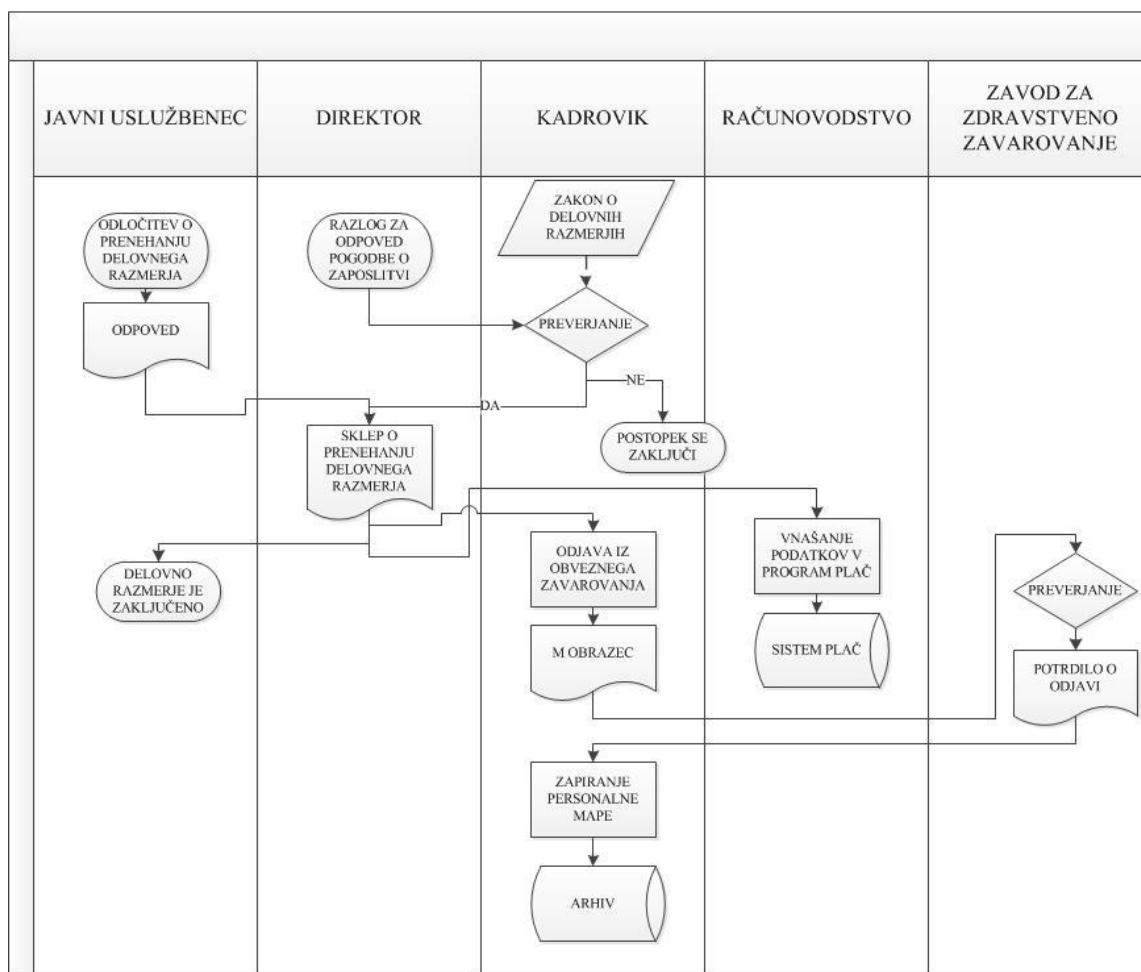
Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 8.

Tabela 8: Razmejitev nalog v procesu sistema plač o dejavnost: prenehanje delovnega razmerja

Namen notranjih kontrol		Direktor	Ra unovodja	Kadrovik	Vodja
Naloge					
4.1	Sprožiti postopek prenehanja delovnega razmerja	x			x
4.2	Prenehanje delovnega razmerja			x	
4.3	Podatki so pravočasno vneseni v sistem plač in redno preverjeni		x		

Postopek prenehanja delovnega razmerja prikazuje Slika 7.

Slika 7: Procesni diagram o prenehanje delovnega razmerja



3.2.5 Naloge in tveganja

Tabela 9 prikazuje naloge, ki se izvajajo znotraj posameznih dejavnosti v procesu sistema plač in nabor pričakovanih tveganj.

Tveganja so opredeljena na podlagi:

- usmeritev Urada RS za nadzor proračuna;
- ugotovitev vodstvenih delavcev v povezavi z drugimi zaposlenimi;
- poročil revizorke Milene Gorjup, priporočil Računskega sodišča, stališč Ministrstva za okolje in prostor, idr.;
- uresničenih že obravnavanih ali še neodkritih tveganj.

Tabela 9: Naloge in tveganja v procesu sistema pla

Proces - Pla e	Namen notranjih kontrol Naloge		Tveganja
1. dejavnost: Zaposlovanje in dolo anje osnovne pla e	1.1	Opredelitev potreb po kadrih	- nedoseganje poslovnih ciljev - navodila vodstva so v nasprotju s splošnimi usmeritvami in predpisi - nepoznavanje zakonodaje na področju zaposlovanja - sklepanje pogodbe s kandidatom, ki ne izpolnjuje pogojev - sklepanje več zaporednih pogodb za določen čas, katerih čas trajanje je daljše kot 2 leti - napačna določitev plačnega razreda javnega uslužbenca - napačni vhodni podatki v program za obračun plač
	1.2	Usklajevanje potreb z odobrenim proračunom in priprava zaposlitvenega načrta	
	1.3	Odobritev zaposlitvenega načrta	
	1.4	Objava javnega natečaja	
	1.5	Imenovanje komisije za izbor	
	1.6	Prijave kandidatov in prvi izbor	
	1.7	Drugi izbor in določanje kandidatov za razgovor	
	1.8	Izbor kandidata in njegova potrditev	
	1.9	Sestavljanje osnutka pogodbe	
	1.10	Podpis pogodbe	
	1.11	Obveščanje ostalih kandidatov o neizbiri	
	1.12	Novo zaposleni je uvrščen v pravilni plačilni razred glede na delovni položaj in delovno mesto	
	1.13	Vsi novo zaposleni so pravočasno vneseni v sistem plač	

Tabela 9: Naloge in tveganja v procesu sistema pla (nad.)

Proces ó Pla e	Namen notranjih kontrol Naloge		Tveganja
2. dejavnost: Delovna uspešnost, napredovanje in nagrade	2.1	Izvajanje nalog in preverjanje doseženih rezultatov	<ul style="list-style-type: none"> - nezadovoljstvo - nepoznavanje predpisov, ki urejajo delovno uspešnost in napredovanje - neustrezno vodeni postopki napredovanja - zamujanje rokov pri ocenjevanju
	2.2	Delovna uspešnost se oceni skladno z zakonskimi predpisi	
	2.3	Seznamitev javnega uslužbenca z oceno	
	2.4	Skupen obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti je v skladu z zakonskimi predpisi	
	2.5	Potrđitev in odobritev delovne uspešnosti, ki jo je uslužbenec pokazal pri prodaji blaga in storitev	
	2.6	Preverjanje pogojev za napredovanje	
	2.7	Podatki o delovni uspešnosti, nagradah in napredovanju so pravilno in pravočasno vneseni v sistem plač in so redno preverjani	
3. dejavnost: Obračun pla e in izpla ilo	3.1	Zbrati 3 vrste podatkov, potrebnih za obračun plače: <ul style="list-style-type: none"> - osnovna plača - delovna uspešnost - dodatki 	<ul style="list-style-type: none"> - goljufije in nepravilnosti - zaposleni ne odda mesečnega poročila pravočasno - napake pri obračunu in nakazilu plač, nadomestil, obveznih dajatev in drugih prejemkov - nepravočasno in nepravilno sporočanje predpisanih podatkov o izplačanih plačah ter drugih stroškov dela, skupaj s predpisanimi dajatvami - nepoznavanje predpisov, ki urejajo plače v javnem sektorju - neskladnost s predpisi - finančne težave
	3.2	Obračun bruto plače (osnovna plača, napredovanje, dodatki)	
	3.3	Obračun davkov in prispevkov	
	3.4	Sestavljanje plačilnega naloga (vključno s kumulativo plač, s seznamom bank, s kumulativo davkov in prispevkov)	
	3.5	Potrđitev plačilnega naloga	
	3.6	Izvedba plačila	
4. dejavnost: Prenehanje delovnega razmerja	4.1	Sprejeti ali sprožiti postopek prenehanja delovnega razmerja	<ul style="list-style-type: none"> - neskladnost s predpisi in pogodbami
	4.2	Prenehanje delovnega razmerja spremlja kadrovska služba v sodelovanju z nadrejenim uslužbenca, ki odstopi	

Musar Mišeljć (2009, str. 3) pravi takole: »[...] stroški dela ostajajo eno od področij z največjim tveganjem za obstoj nepravilnosti, z uvedbo novega plačnega sistema v letu

2008 pa se navedeno tveganje še povečuje.« V Tabeli 10 vidimo, da je stopnja tveganj na področju plač v Javnem zavodu Triglavski narodni park relativno visoka, predvsem na račun posledic, ki jih posamezna tveganja prinašajo.

Tabela 10: Register tveganj v procesu sistema pla

Dejavnost	Opis tveganja	Verjetnost (V) (1-4)	Posledica (P) (1-4)	Stopnja tveganja (ST) (V*P)	Kontrolne aktivnosti
1. Zaposlovanje in dolo anje pla e	Nedoseganje poslovnih ciljev	2	3	6	Kontroliranje doseženih rezultatov (primerjava med Programom dela in Poročilom)
	Navodila vodstva so v nasprotju s splošnimi usmeritvami in predpisi	3	3	9	Kontrola s programom dela in usmeritvami glede števila zaposlenih
	Nepoznavanje zakonodaje na področju zaposlovanja	1	3	3	Spremljanje zakonodaje in izobraževanje
	Sklepanje pogodbe s kandidatom, ki ne izpolnjuje pogojev	2	4	8	Kontrola z aktom o sistemizaciji
	Sklepanje več zaporednih pogodb za določen čas, katerih čas trajanje je daljše kot 2 leti	1	4	4	Kontrola pogodb o zaposlitvi in pisno opozarjanje na določbe ZDR-1
	Napačna določitev plačnega razreda javnega uslužbenca	1	4	4	Kontrola zakonodaje in podatkov iz pogodbe o zaposlitvi
	Napačni vhodni podatki v program za obračun plač	1	3	3	Usklajevanje osnovnih podatkov zaposlenih z verodostojnimi knjigovodskimi listinami

Tabela 10: Register tveganj v procesu sistema pla (nad.)

Dejavnost	Opis tveganja	Verjetnost (V) (1-4)	Posledica (P) (1-4)	Stopnja tveganja (ST) (V*P)	Kontrolne aktivnosti
2. Delovna uspešnost, napredovanje in nagrade	Nezadovoljstvo zaposlenih	1	2	2	Ocenjevanje na podlagi meril, ki so za vse enaki
	Nepoznavanje predpisov, ki urejajo delovno uspešnost in napredovanje	1	3	3	Spremljanje zakonodaje in izobraževanje
	Neustrezno vodeni postopki napredovanja	1	3	3	Preverjanje pogojev, izdaja jasnih navodil za ocenjevanje skupaj z roki za predložitev ocen
3. Obračun plače in izplačila	Goljufije in nepravilnosti, ki jih ni možno odkriti	2	4	8	Kontrola izplačil
	Napake pri obračunu in nakazilu plač, nadomestil, obveznih dajatev in drugih prejemkov	2	4	8	Spremljanje zakonodaje in kontrola izračunov in nakazil
	Nepravočasno in nepravilno sporočanje predpisanih podatkov o izplačanih plačah ter drugih stroškov dela, skupaj s predpisanimi dajatvami	3	3	9	Kontrola pravočasnosti, pravilnosti in popolnosti sporočanja zahtevanih podatkov
	Nepoznavanje predpisov, ki urejajo plače v javnem sektorju	1	3	3	Spremljanje zakonodaje in izobraževanje
	Neskladnost s predpisi	2	4	8	Spremljanje zakonodaje in izobraževanje
	Finančne težave	4	3	12	Spremljanje proračuna
4. Prenehanje delovnega razmerja	Neskladnost s predpisi in pogodbami	1	3	3	Spremljanje zakonodaje in kontrola pogodb o zaposlitvi

Najvišje stopnje tveganj se pojavljajo v dejavnostih obračuna in izplačila plač, kar pa pravzaprav ni čudno, glede na to, da se vse naloge te dejavnosti vršijo s strani ene osebe. Prav zaradi tega je velika možnost pojava napak in zelo majhna možnost odkrivanja le teh. Kljub vsem zgoraj naštetim pomanjkljivostim, pa je pogostost pojavljanja napak, glede na število zaposlenih, število podatkov in zahtevnost poslovnih dogodkov pri obračunu plač, majhna. To je potrdila tudi notranja revizija, ki je leta 2011 opravila pregled področja plač po novi plačni zakonodaji.

3.2.6 Kontrolne točke

V vsaki dejavnosti se vršijo kontrole, ki so prikazane v Tabeli 11. Kontrole se vršijo s preverjanjem podatkov, ki se nahajajo na dokumentih, ki nastajajo znotraj posameznih dejavnosti. Dokaz o opravljeni kontroli je lahko parafiran ali pa podpisan posamezen dokument.

Tabela 11: Kontrolne točke v procesu sistema pla

Dejavnost	Kontrolne točke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
1. Zaposlovanje in dolo anje osnovne pla e	Preverjanje skladnosti potreb z aktom o sistemizaciji - kadrovik	Sistemizacija delovnih mest in potrebe po kadrih	število delovnih mest, opis delovnega mesta, naziv, lokacija	Kadrovski načrt
	Preverjanje skladnosti potreb z odobrenim proračunom - računovodja	Kadrovski načrt, proračun in terminski načrt	osnovna plača, razpoložljiva sredstev za plače	Odobren kadrovski načrt
	Preverjanje skladnosti javne objave - kadrovik	Sistemizacija delovnih mest, objava in PD Obrazec	zahtevani pogoji, sestavine javne objave	/
	Odobritev imenovanja komisije - direktor	Predlog sklepa o imenovanju komisije	Podpis	Podpisan sklep o imenovanju komisije
	Preverjanje kandidatov - prvi izbor – kadrovik	Prijave kandidatov	pravočasnost, popolnost, izpolnjevanje pogojev	Ožji izbor kandidatov
	Preverjanje kandidatov - drugi izbor – komisija	Prijave kandidatov	točkovanje in rangiranje	Zapisnik 1
	Razgovori - komisija	Razgovori s kandidati	točkovanje in rangiranje	Zapisnik 2

Tabela 11: Kontrolne točke v procesu sistema plačil (nad.)

Dejavnost	Kontrolne točke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
1. Zaposlovanje in določanje osnovne plače	Potrditev izbora kandidata - direktor	Zapisnik 2 s prilogami (Zapisnik 1, prijave) in predlog sklepa o izboru	postopek, dokumentacija razpisa	Podpisan sklep o izboru
	Preverjanje podatkov iz pogodbe o zaposlitvi - pravna služba	Osnetek pogodbe	skladnost z zakonodajo	Parafirana pogodba
	Preverjanje podatkov iz pogodbe o zaposlitvi - računovodja	Podpisana pogodba	osebni podatki, uvrstitev na delovno mesto, plačni razred, upoštevana dosežena napredovanja	/
2. Delovna uspešnost, napredovanje in nagrade	Preverjanje doseženih rezultatov - vodja	Ocena javnega uslužbenca	Seznanitev z oceno	Ocena javnega uslužbenca
	Preverjanje pogojev za napredovanje - kadrovik	Ocenjevalni list	seštevek ocen, datum zadnjega napredovanja	Evidenčni list
	Preverjanje podatkov iz aneksov – računovodja	Podpisan aneks	osebni podatki, število napredovanj, plačni razred	/
3. Obračun plačil in izplačila	preverjanje podatkov za obračun plače - tajništvo	Mesečno poročilo zaposlenega in obrazci za napoved odsotnosti	skladnost med dokumenti in mesečnim poročilom	Zbir podatkov za obračun plač
	Preverjanje vnesenih podatkov - računovodja	Izpisek iz računalniškega sistema in kumulativa	ujemanje seštevkov v kumulativi s predpripravo podatkov	/
	Preverjanje likvidnosti - računovodja	Kumulativa davkov, prispevkov, nadomestil in odtegljajev, znesek vplačanih premij dodatnega pokojninskega zavarovanja, proračun	zneski, konto	/
	Odobritev plačilnega naloga - računovodja	Plačilni nalog	Znesek, datum	Elektronsko podpisan plačilni nalog

Tabela 11: Kontrolne točke v procesu sistema plač (nad.)

Dejavnost	Kontrolne točke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
4. Prenehanje delovnega razmerja	Preverjanje podatkov iz Obvestila o prenehanju delovnega razmerja - računovodja	Obvestilo o prenehanju delovnega razmerja	Osebni podatki, datum prenehanja	/

Kontrola dejavnosti zaposlovanja in določanja plač se vrši predvsem s strani:

- pravne službe, ki preverja skladnost pogodb, sklepov in aneksov z zakonodajo in
- računovodja, ki podatke iz pogodb, sklepov in aneksov preverja sprotno z vnosom v računalniški sistem za obračun plač.

Kontrola dejavnosti dodelovanja delovne uspešnosti, nagrad in napredovanja se vrši s strani:

- kadrovika, ki preverja izpolnjevanje pogojev za napredovanje in
- računovodja, ki podatke preverja sprotno z vnosom v računalniški sistem.

Kontrola dejavnosti obračuna in izplačila plač se vrši predvsem s strani:

- tajništva, ki preveri skladnost dokumentov, ki dokazujejo mesečno odsotnost z mesečnim poročilom o opravljenem delu in
- računovodja, ki skupaj z vnosom v računalniški program sprotno preverja podatke.

Kontrola dejavnosti prenehanja delovnega razmerja se vrši s strani računovodja, ki podatke preverja sprotno z vnosom v računalniški sistem za obračun plač.

3.2.7 Pomanjkljivosti notranjih kontrol v procesu sistema plač

Kontrolne točke so vzpostavljene na vseh štirih dejavnostih procesa sistema plač, kljub temu pa ne obstajajo dokazila o vseh kontrolah, ki so tekom izvedbe posameznega procesa izvedene (ni parafiranih listin, podpisanih izpiskov, ipd.).

Ni vzpostavljene kontrole po vnosu podatkov o zaposlenih iz pogodbe o zaposlitvi v računovodski program za obračun plač, čeprav je ta kontrola z vidika posledic morebitnega vnosa napačnih podatkov zelo pomembna. Vnos morebitnih napačnih podatkov bi povzročil napačen obračun plač in napačno izplačilo stroškov dela.

Z najvišjo stopnjo tveganja je ocenjena dejavnost obračuna in izplačila plač, vendar pa se vse naloge te dejavnosti vršijo s strani ene osebe – računovodja. Nadzora nad delom računovodje praktično ni, edina kontrola je po zaključku postopka, ko zaposleni sam preveri podatke na plačilni listi in kontrole, ki se vršijo s strani zunanjih inštitucij (banke, ISPAP, e-davki, KAD in ZPIZ), katerim se poroča podatke o izplačanih plačah.

3.3 Notranje kontrole v procesu sistema javnega naročanja

Proces javnega naročanja poteka v več fazah (Bajcar, 2007, str. 6):

- **na rtovanje nabavnih aktivnosti:** opredelitev potreb, priprava letnega načrta nabav, določitev terminskega načrta nabav in postopkov javnega naročanja, odobritev letnega načrta nabav, opredelitev načina spremljanja in poročanja o realizaciji nabav;
- **ocenjevanje ponudb in izbor dobaviteljev:** izbira postopka javnega naročanja (pričetek javnega naročanja, pripravo razpisne dokumentacije, postavitve rokov za oddajo ponudb, določitev pogojev in meril, priprava osnutka pogodbe), izbira dobavitelja (npr. vrednotenjem ponudb), priprava pogodbe glede na izbrano ponudbo, podpis pogodbe, vnos podatkov o javnem naročilu v register javnih naročil;
- **odobritev naročila:** odobritev naročila s strani odgovornega in preverjanje razpoložljivih sredstev;
- **potrditev prejema blaga oz. opravljene storitve:** preverjanje ali je dobavljeno blago ali opravljena storitev skladna s sklenjeno pogodbo in potrditev;
- **plačilo in knjiženje;**
- **spremljanje in poročanje.**

3.3.1 Na rtovanje nabavnih aktivnosti

V Javnem zavodu Triglavski narodni park v fazi priprave programa dela vodje služb oziroma oddelkov računovodji posredujejo nabor potreb po naročanju za prihodnje leto. Ta nabor vključuje vrsto blaga oziroma storitev in potrebne količine. Računovodja na podlagi nabora pripravi oceno finančnih sredstev potrebnih za nabavo. Direktor in računovodja nato uskladita potrebe z razpoložljivimi finančnimi sredstvi in jih vneseta v finančni načrt, ki je del programa dela. Program dela in finančni načrt sprejme Svet zavoda.

V ta proces so vključeni:

- vodje služb in oddelkov - naročniki,
- direktor in
- računovodja.

Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 12.

Tabela 12: Razmejitev nalog v procesu naročanja o dejavnost: letno na rtovanje nabav

Namen notranjih kontrol Naloge		Naročnik	Direktor	Raunovodja
1.1	Opredelitev potreb	x		
1.2	Usklajevanje potreb z razp. Sredstvi		x	x
1.3	Priprava letnega programa dela s fin. načrtom			x
1.4	Odobritev programa dela			

3.3.2 Ocenjevanje ponudb, izbor dobaviteljev in odobritev naročila

V tej fazi gre dejansko za sprožitev nabavnih aktivnosti. Te aktivnosti izvajajo posamezni zaposleni (v nadaljevanju naročnik), ki so zadolženi za izvedbo posamezne naloge.

Naročnik se na podlagi ocenjene vrednosti potrebovanega blaga ali storitve odloči kateri postopek javnega naročanja je potrebno voditi.

Pri javnih naročilih katerih vrednost je enaka ali višja od 20.000 evrov za blago in storitve oziroma 40.000 evrov za gradnje mora posameznik voditi postopek po ZJN-3. Javno naročilo se izvede po postopku oddaje naročila male vrednosti z objavo obvestila o oddaji naročila na Portalu javnih naročil.

Postopek se prične s pripravo sklepa o začetku postopka javnega naročanja, ki ga s svojim podpisom potrdi direktor. V njem so opredeljeni predmet javnega naročanja, ocenjena vrednost naročila, postavka v finančnem načrtu in komisija za izvedbo javnega naročanja.

Sledi priprava razpisne dokumentacije, ki vsebuje povabilo k oddaji ponudb, navodila ponudnikom za izdelavo ponudb, obrazec ponudbe, izjavo o izpolnjevanju pogojev in vzorec pogodbe. V tej fazi se določi tudi pogoje in merila za izbor dobavitelja.

Po preteku roka, določenega za oddajo ponudb sledi odpiranje ponudb, ki je javno. O postopku odpiranja ponudb se piše zapisnik.

Sledi preverjanje ustreznosti ponudb zahtevam in ocenitev ponudb v skladu z določenimi merili. Sprejme se odločitev za oddajo naročila in se pripravi obrazec o izbiri najugodnejšega ponudnika, ki ga podpiše direktor. O odločitvi se obvesti vse ponudnike. Nato se z izbranim dobaviteljem sklene pogodba. Po podpisu se pripravi končno poročilo o oddaji naročila.

Naročniku in komisiji celotni postopek pomaga voditi pravnik.

V ta proces so vključeni:

- naročnik,
- komisija,
- direktor in
- pravnik.

Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 13.

Tabela 13: Razmejitev nalog v procesu naročanja o dejavnost: ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila $\times 20.000$ evrov za blago in storitve in $\times 40.000$ evrov za gradnje

Namen notranjih kontrol		Naročnik	Komisija	Direktor
Naloge				
2A.1	Pričetek postopka	x		
2A.2	Priprava razpisne dokumentacije	x		
2A.3	Zbiranje ponudb	x	x	
2A.4	Postopek izbire dobavitelja	x	x	
2A.5	Sestava osnutka pogodbe	x		
2A.6	Podpis pogodbe z izbranim dobaviteljem			x
2A.7	Priprava končnega poročila o oddaji naročila	x		
2A.8	Vnos podatkov o javnem naročilu v register javnih naročil			

Za javna naročila katerih vrednost je nižja od 20.000 evrov za blago in storitve oziroma 40.000 evrov za gradnje naročnik vodi postopek po določbah Pravilnika o izvedbi javnega naročanja v Javnem zavodu Triglavski narodni park (v nadaljevanju Pravilnik o javnem naročanju). Pravilnik o javnem naročanju določa, da se javno naročanje v tem primeru izvede z uporabo naročilnice ali pogodbe. Naročilnica se izda na podlagi obrazca Predlog za izdajo naročilnice, pogodba pa na podlagi obrazca Predlog za sklenitev pogodbe.

Na obrazcih mora biti navedeno:

- naziv službe oziroma oddelka, ki podaja predlog,
- vrsta in količina blaga oziroma vrsta in obseg storitve,
- ime dobavitelja oziroma izvajalca,
- ocenjena vrednost naročila,
- naziv konta v finančnem načrtu,
- podpis predlagatelja in
- podpis direktorja.

V primeru naročanja nad 250 evrov za blago in storitve in nad 500 evrov za gradnje mora biti iz obrazca razvidno način preverjanja cene ali izvedbe ocenjevanja ter imena ostalih ponudnikov, pri katerih so se preverjale cene z morebitnimi pridobljenimi pisnimi ponudbami.

Izpolnjen obrazec naročnik odda v tajništvo, kjer se vpiše zaporedno številko in datum. Istočasno se na dan prejema obrazca predhodno izpiše naročilnica. Tajništvo oštevilčen obrazec posreduje računovodji, ki preveri priložene ponudbe, vpiše naziv konta in s podpisom potrdi razpoložljivost finančnih sredstev. Podpisan obrazec se vrne v tajništvo, ki ga skupaj z naročilnico posreduje v podpis direktorju. Naročilnica se izda v treh izvodih, enega tajništvo posreduje dobavitelju, en izvod prejme računovodstvo in en izvod ostane tajništvu za arhiv.

V ta proces so vključeni:

- naročnik,
- računovodja,
- tajništvo in
- direktor.

Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 14.

Tabela 14: Razmejitev nalog v procesu naročanja ó dejavnost: ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila <20.000 evrov za blago in storitve in <40.000 evrov za gradnje

Namen notranjih kontrol		Naročnik	Direktor	Računovodja	Tajništvo
Naloge					
2B.1	Zbiranje ponudb	x			
2B.2	Izbira dobavitelja	x			
2B.3	Priprava Predloga za izdajo naročilnice oz. Predloga za sklenitev pogodbe	x			
2B.4	Izpolnitev naročilnice				x
2B.5	Preveritev razpoložljivih sredstev			x	
2B.6	Podpis Predloga za izdajo naročilnice oz. Predloga za sklenitev pogodbe		x		
2B.7	Podpis pogodbe oz. naročilnice z izbranim dob.		x		
2B.8	Posredovanje pogodbe oz. naročilnice dob.				x

3.3.3 Potrditev prejema blaga oziroma opravljene storitve

Naročnik s podpisom na dobavnici oziroma delovnem nalogu potrdi, da je blago dostavljeno in ustreza naročenemu. V primeru storitev ali pa v primeru da dobavitelj naročniku ne izda dobavnice se potrditev opravi po prejemu računa. Naročnik s podpisom na računu potrdi, da je bilo naročeno blago ustrezno dobavljeno oziroma storitev ustrezno opravljena.

V ta proces je vključen naročnik, kar prikazuje Tabela 15.

Tabela 15: Razmejitev nalog v procesu naročanja o dejavnost: potrditev prejema blaga oz. storitev

Namen notranjih kontrol Naloge		Naročnik
3.1	Ali je prejeto blago /storitev točno in popolno oz. (količinska in kakovostna kontrola)	x
3.2	Izpolnitev in podpis dobavnice	x
3.3	Potrditev prejema blaga oz. Storitvev	x

3.3.4 Plačilo in knjigovodje

Javni zavod Triglavski narodni park je tako kot vsi proračunski uporabniki od 1. januarja 2015 dolžan prejemati le račune prejete v elektronski obliki – e-račune. Računovodja iz UJP uvozi prejete e-račune v računalniški program, knjigo prejetih faktur. Izpisane račune posreduje tajništvu, kjer se jih opremi z datumom prejema in zaporedno številko, istočasno se jih ročno vpiše v zvezek prejetih računov. Nato jih tajništvo posreduje nazaj računovodstvu.

Računovodstvo v naslednji fazi preverja skladnost naročilnice, dobavnice in prejetega računa. To nalogo opravi eden od zaposlenih v računovodski službi (v nadaljevanju knjigovodja1), načeloma to ni računovodja. Ko je račun opremljen z vsemi pripadajočimi dokumenti in podpisom naročnika, ga likvidira računovodja in posreduje v likvidacijo še direktorju.

Ko je račun opremljen z vsemi obveznimi prilogami in podpisi se ga vnese v računalniški program knjiga prejetih faktur. To opravi tretji zaposleni v računovodski službi (v nadaljevanju knjigovodja2), v primeru odsotnosti tretje osebe pa sam računovodja. Računi se v program vnašajo glede na datum prejetja, zaporedno številko določi računalniški program.

Računovodja s pomočjo računalniškega programa pripravi nalog za plačilo, ga elektronsko podpiše in posreduje UJP-u. Seznam nalogov poslanih na banko se izpiše in podpiše s strani računovodje in direktorja.

Po izvršitvi plačila s strani UJP se naredi izpis prometa na transakcijskem računu (za vsak dan posebej). Ta izpis je podlaga za knjiženje plačil v računovodski program glavna knjiga. Z evidentiranjem plačil se zapirajo konti obveznosti do dobaviteljev.

V ta proces so vključeni:

- knjigovodja1,
- knjigovodja2,
- računovodja,
- naročnik,
- tajništvo in
- direktor.

Kako so naloge porazdeljene na posamezne zaposlene prikazuje Tabela 16.

Tabela 16: Razmejitev nalog v procesu naročanja o dejavnost: plačilo in knjiženje

Namen notranjih kontrol Naloge		Računovodja	Tajništvo	Knjigovodja1	Knjigovodja2
4.1	Prejem in evidentiranje računa		x		
4.2	Preveritev računa z dobavnico in z naročilnico			x	
4.3	Vnašanje računa v računal. program				x
4.4	Priprava plačilnega naloga	x			
4.5	Odobritev in posredovanje plačilnega naloga	x			
4.6	Potrditev plačilnega naloga				
4.7	Plačilo	x			
4.8	Knjiženje računa na pravilni konto				x
4.9	Vodenje seznama transakcij	x			x

3.3.5 Spremljanje in poročanje

Naročniki oziroma skrbniki pogodb so zadolženi za sprotno spremljanje izvajanja posameznih pogodbenih določil.

Računovodja v polletnem poročilu in ob zaključku leta poroča o realizaciji finančnega načrta (Tabela 17).

Tabela 17: Razmejitev nalog v procesu naročanja o dejavnost: spremljanje in poročanje

Namen notranjih kontrol Naloge		Ra unovodja
5.1	Poročanje z namenom spremljanja izvajanja letnega načrta nabav in registra javnih naročil	x

3.3.6 Naloge in tveganja

Tabela 18 prikazuje naloge, ki se izvajajo znotraj posameznih dejavnosti v procesu javnega naročanja in nabor pričakovanih tveganj.

Tveganja v postopku javnega naročanja so opredeljena na podlagi:

- usmeritev Urada RS za nadzor proračuna;
- ugotovitev vodstvenih delavcev v povezavi z drugimi zaposlenimi;
- poročil revizorke Milene Gorjup, priporočil Računskega sodišča, stališč Ministrstva za okolje in prostor, idr.;
- uresničenih že obravnavanih ali še neodkritih tveganj.

Tabela 18: Naloge in tveganja v procesu naročanja

Proces - Nabava	Namen notranjih kontrol Naloge		Tveganja
1. dejavnost: Narčovanje nabav	1.1	Opredelitev potreb po naročilih	- nedoseganje ciljev javnega naročanja - pomanjkanje finančnih sredstev
	1.2	Usklajevanje potreb z razpoložljivimi sredstvi	
	1.3	Priprava letnega programa dela z vključenim finančnim načrtom	
	1.4	Odobritev programa dela	
2A. dejavnost: Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila v vrednosti × 20.000 evrov za blago in storitve in × 40.000 evrov za gradnje	2A.1	Pričetek postopka - Sklep o začetku	- neskladnost z zakonodajo - napačen postopek javnega naročanja - zamujanje rokov - nepoznavanje predpisov na področju javnih naročil - nabava ni vključena v finančni plan
	2A.2	Priprava razpisne dokumentacije	
	2A.3	Zbiranje ponudb	
	2A.4	Postopek izbire dobavitelja	
	2A.5	Sestava osnutka pogodbe	
	2A.6	Podpis pogodbe z izbranim dobaviteljem	
	2A.7	Priprava končnega poročila o oddaji naročila	
	2A.8	Vnos podatkov o javnem naročilu v register javnih naročil	

Tabela 18: Naloge in tveganja v procesu naročanja (nad.)

Proces ó Nabava	Namen notranjih kontrol Naloge		Tveganja
2B. dejavnost: Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila v vrednosti < 20.000 evrov za blago in storitve in < 40.000 evrov za gradnje	2B.1	Zbiranje ponudb	- neskladnost s Pravilnikom o javnem naročanju - slabo izvajanje postopka javnega naročanja - slab ugled - zamude - nabava ni vključena v finančni plan
	2B.2	Izbira dobavitelja	
	2B.3	Priprava Predloga za izdajo naročilnice oz. Predloga za sklenitev pogodbe	
	2B.4	Izpolnitev naročilnice	
	2B.5	Preveritev razpoložljivih sredstev	
	2B.6	Podpis naročilnice in Predloga za izdajo naročilnice oz. Predloga za sklenitev pogodbe	
	2B.7	Podpis pogodbe z izbranim dobaviteljem	
	2B.8	Posredovanje naročilnice dobavitelju	
3. dejavnost: Potrditev prejema blaga oz. Storitvev	3.1	količinska in kakovostna kontrola prejetega blaga oz. storitev	- spori z dobaviteljem - napake - blago je dostavljeno ali storitev opravljena postopek javnega naročanja pa ni izpeljan
	3.2	Izpolnitev in podpis dobavnice	
	3.3	Potrditev prejema blaga oz. storitev	
4. dejavnost: Plačilo in knjiženje	4.1	Prejem in evidentiranje računa dobavitelja	- nepravilno plačilo - plačilo ni izvedeno - dvojna plačila - problemi povezani z likvidnostjo - nezadovoljstvo ponudnika - finančne težave - slab ugled - tožbe - napake
	4.2	Preveritev računa z dobavnico in z naročilnico	
	4.3	Vnašanje računa v računovodski program	
	4.4	Priprava plačilnega naloga	
	4.5	Odobritev in posredovanje plačilnega naloga, zapiranje obveznosti	
	4.6	Preveritev in formalna potrditev plačilnega naloga	
	4.7	Pravočasna in pravilna izvršitev plačila	
	4.8	Knjiženje pravičnega računa na pravilni konto	
	4.9	Vodenje seznama transakcij	
5. dejavnost: Spremljanje in poročanje	5.1	Poročanje z namenom spremljanja izvajanja letnega načrta nabav in registra javnih naročil	- napake - nedoseganje ciljev

V Tabeli 19 vidimo, da je stopnja tveganja na področju naročil v Javnem zavodu Triglavski narodni park relativno visoka.

Tabela 19: Register tveganj v procesu nabav

Dejavnost	Opis tveganja	Verjetnost (V) (1-4)	Posledica (P) (1-4)	Stopnja tveganja (ST) (V*P)	Kontrolne aktivnosti
1. Letno na rtovanje nabav	Nedoseganje ciljev javnega naročanja	3	3	9	Planiranje skladno s finančnimi zmogljivostmi
	Pomanjkanje finančnih sredstev	4	3	12	Sprotno spremljanje porabe in ostanek planiranih sredstev
2A. Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila × 20.000 evrov za blago in storitve in × 40.000 evrov za gradnje	Neskladnost z zakonodajo	2	3	6	Seznanjanje z ZJN-3
	Napačen postopek javnega naročanja	2	2	4	Spremljanje v skladu z ZJN-3
	Zamujanje rokov	2	4	8	Spremljanje v skladu z ZJN-3
	Nepoznavanje predpisov na področju javnih naročil	2	2	4	Izobraževanje
	Nabava ni vključena v finančni plan	3	2	6	Spremljanje finančnega načrta v programu dela
2B. Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila < 20.000 evrov za blago in storitve in < 40.000 evrov za gradnje	Neskladnost s Pravilnikom o javnem naročanju	2	2	4	Spremljanje skladno s pravilnikom
	Slabo izvajanje postopka javnega naročanja	4	3	12	Skrajšanje časa postopka naročanja, sprotno vodenje evidenc javnih naročil
	Slab ugled	2	3	6	Pravočasno vodenje postopkov, vodenje postopkov za namenom zagotoviti temeljnim načelom javnega naročanja
	Zamude	3	3	9	Pravočasno vodenje postopkov
	Nabava ni vključena v finančni plan	3	3	9	Spremljanje finančnega načrta v programu dela

Tabela 19: Register tveganj v procesu nabav (nad.)

Dejavnost	Opis tveganja	Verjetnost (V) (1-4)	Posledica (P) (1-4)	Stopnja tveganja (ST) (V*P)	Kontrolne aktivnosti
3. Potrditev prejema blaga oz. storitev	Spori z dobaviteljem	2	3	6	Preverjanje zakonskih določil, postopkov in pogodbenih določil
	Napake	2	2	4	Nadzor nad dobavo blaga in opravljenimi storitvami
	Blago je dostavljeno ali storitev opravljena postopek javnega naročanja pa ni izpeljan	3	4	12	Dosledno zavračanje računov, ki nimajo vseh obveznih prilog
4. Pla ilo in knjifenje	Neppravilno plačilo	2	2	4	Preverjanje podatkov o dobaviteljih
	Plačilo ni izvedeno	3	2	6	Potrjevanje IOP-jev
	Dvojna plačila	2	2	4	Kontrola opravljenih plačil in odprtih terjatev
	Problemi povezani z likvidnostjo	4	3	12	Preverjanje razpoložljivih sredstev pred odobritvijo naročila
	Nezadovoljstvo ponudnika	3	3	9	Preverjanje razpoložljivih sredstev pred odobritvijo naročila
	Slab ugled	3	3	9	Preverjanje razpoložljivih sredstev pred odobritvijo naročila
	Tožbe	2	2	4	Preverjanje razpoložljivih sredstev pred odobritvijo naročila
5. Spremljanje in poro anje	Napake	2	2	4	Primerjanje poročila z evidenco javnih naročil
	Nedoseganje ciljev	3	3	9	Sprotno spremljanje porabe in ostanek planiranih sredstev

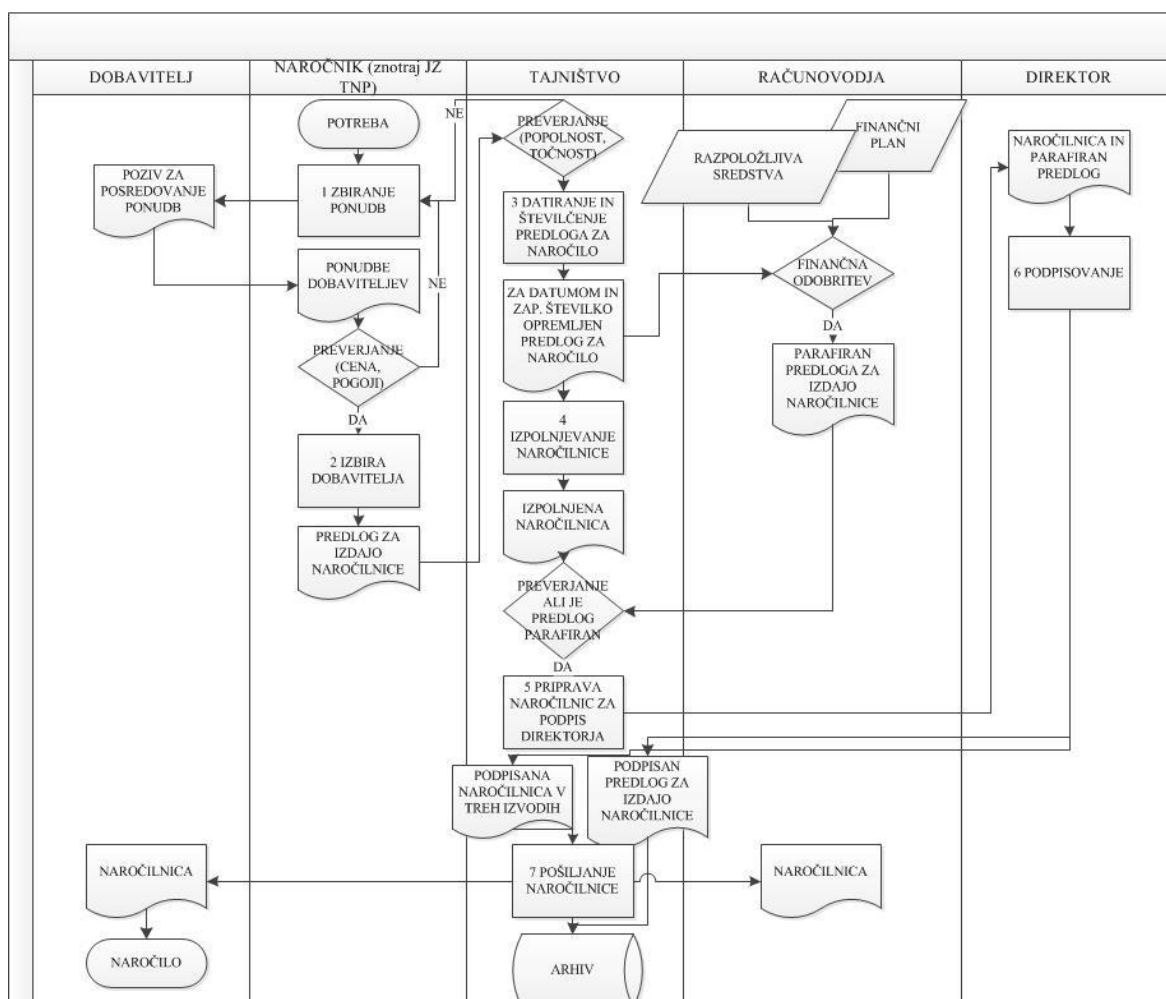
Predvsem visoka stopnja tveganja je v vodenju postopka naročanja z naročilnico torej za naročila blaga in storitev v vrednosti pod 20.000 evrov in gradnje pod vrednostjo 40.000 evrov – dejavnost 2B. Zato se bom v nadaljevanju naloge osredotočila predvsem na to vrstno naročanje, torej na naročanje na podlagi sklenjene naročilnice.

V letu 2014 je bilo v opazovanem obdobju (od 1. oktobra do 12. decembra) izdanih 75 naročilnic, kar predstavlja 33 odstotkov izdanih naročilnic celotnega leta. Od tega je bilo 10 naročilnic podpisanih s strani direktorja, ko je že prispel račun za blago oziroma za opravljeno storitev. V nekaterih primerih se je postopek naročanja sicer začel pravočasno, vendar je postopek od predloga za izdajo naročilnice pa do podpisa naročilnice trajal predolgo. V nekaterih primerih pa se je že sam postopek začel prepozno, ko je bilo blago oziroma storitev že naročena ali pa dobava blaga oziroma storitev že opravljena.

Postopek od oddaje predloga za naročilnico do podpisa naročilnice prikazuje Slika 8, poteka pa takole:

1. korak: Naročnik na podlagi potreb prične z zbiranjem ponudb in izbere najugodnejšega (merilo cena, pogoji, kvaliteta, ipd.) dobavitelja (proces 1 in 2).
2. korak: Naročnik izpolnjen predlog za naročilnico (v nadaljevanju predlog) posreduje tajništvu. Naročnik na obrazcu izpolni naslednje kategorije: ime službe oz. oddelka, vrsta in količina blaga oz. vrsta in obseg storitve, naziv in naslov dobavitelja oz. izvajalca, ocenjena vrednost, obrazložitev izbire ponudnika, podpis predlagatelja. Obrazcu predloži tudi morebitne ponudbe.
3. korak: Tajništvo preveri ponudbe in na predlog napiše datum prejema, zaporedno številko in datum podpisa, ki je enak datumu prejema. Istočasno napiše naročilnico. Na naročilnico se napiše naslednje podatke: kraj izdaje, številka, datum izdaje, dobavitelja, vrsta blaga oziroma storitve, številka predloga za naročilo, ocenjena vrednost in ime predlagatelja oziroma naročnika (proces 3 in 4).
4. korak: Tajništvo predlog posreduje računovodji.
5. korak: Računovodja predlog pregleda in ga potrdi (parafira), če so zagotovljena finančna sredstva. Izpolni tudi rubriko »opredelitev postavke – konta v finančnem načrtu, na katerem so zagotovljena sredstva za izvedbo naročila«.
6. korak: Računovodja parafiran predlog vrne v tajništvo.
7. korak: Tajništvo parafirane predloge in njim pripadajoče naročilnice posreduje direktorju v podpis (proces 5). Naročilnica se podpisuje v treh izvodih.
8. korak: Ko je naročilo odobreno s strani direktorja (proces 6), tajništvo arhivira predlog. Original podpisane naročilnice tajništvo pošlje (proces 7) dobavitelju, eno kopijo posreduje oddelku za finančne zadeve in eno kopijo zadrži za arhiv.
9. korak: Postopek naročanja se zaključi, ko dobavitelj prejme naročilnico.

Slika 8: Procesni diagram ó izdaja naro ilnic (obstoje e stanje)



Koliko znašajo najmanjši, največji in povprečni časi posameznih faz naročanja prikazuje Tabela 20. Čas od oddaje predloga za izdajo naročilnice v tajništvu pa do podpisa naročilnice s strani direktorja v povprečju znaša 17,27 dni. Največje časovne izgube se dogajajo pri računovodji saj v povprečju porabi 22,24 dni, da parafira predlog za izdajo naročilnice. Ta zamuda ne nastaja samo po krivdi s strani računovodje, pač pa je ta tudi na strani naročnika, saj le ti v velikih primerih ne oddajo popolnega predloga za izdajo naročilnice (manjka obrazložitev izbora dobavitelja, manjkajo protiponudbe, ipd.). Povprečni čas celotnega procesa je krajši od časa parafiranja s strani računovodje, ker v posameznih primerih, zaradi dogovorov z dobavitelji, ni mogoče čakati tako dolgo, zato direktor podpiše naročilnico že predhodno, predno pride parafiran predlog do njega.

Tabela 20: asi posameznih faz postopka od oddaje predloga za izdajo naročilnice do podpisa naročilnice

	MAX (dni)	MIN (dni)	Povpre je (dni)
Korak št. 3	4	0	0,10
Korak št. 5	112	0	22,24
Korak št. 7	6	0	1,01
Od koraka -t. 2 do -t. 8	82	0	17,27

3.3.7 Kontrolne točke

V vsaki dejavnosti se vršijo kontrole, ki so prikazane v Tabeli 21. Kontrole se vršijo s preverjanjem podatkov, ki se nahajajo na posameznih dokumentih, ki nastajajo znotraj posameznih dejavnosti. Dokaz o opravljeni kontroli je lahko parafiran ali pa podpisan dokument.

Tabela 21: Kontrolne točke v procesu nabave

Dejavnost	Kontrolne točke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
1. Letno naročanje nabav	Usklajevanje potreb z razpoložljivimi finančnimi sredstvi - računovodja, direktor	Povzetek potreb po nabavah in proračunska sredstva	vrsta in znesek predvidenega naročila, proračunska postavka	Program dela s finančnim načrtom
2A. Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila × 20.000 evrov za blago in storitve in × 40.000 evrov za gradnje	Preveritev pravočasnosti ponudbe – tajništvo	Ponudbe dobaviteljev	Datum in ura prispetja	Register prispelih ponudb
	Odpiranje ponudb - komisija	Ponudbe dobaviteljev in objava razpisa	Datum in ura prispetja, merilo izbire (npr. najnižja cena)	Podpisan zapisnik o odpiranju ponudb
	Preveritev ali ponudbe dobaviteljev izpolnjujejo formalne pogoje - komisija, direktor	Ponudbe dobaviteljev in objava razpisa	Dokazila o izpolnjevanju pogojev	S strani direktorja podpisana Obvestilo o oddaji javnega naročila
	Preveritev skladnosti pogodbe s predpisi – pravnik	Osnutek pogodbe, razpisna dokumentacija in predpisi	Zakonsko predpisani pogoji	Parafirana pogodba s strani pravne službe

Tabela 21: Kontrolne točke v procesu nabave (nad.)

Dejavnost	Kontrolne točke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
2A. Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila × 20.000 evrov za blago in storitve in × 40.000 evrov za gradnje	Pravočasen podpis pogodbe – komisija, direktor	Obvestilo o oddaji javnega naročila, najugodnejša ponudba	Datum prejema obvestila o oddaji javnega naročila, rok za vložitev revizijskega zahtevka	S strani direktorja podpisana pogodba
2B. Ocenjevanje, izbor dobavitelja in odobritev naročila < 20.000 evrov za blago in storitve in < 40.000 evrov za gradnje	Preverjanje ponudb in izbor dobaviteljev – naročnik	Ponudbe	Znesek, ustreznost ponudbe, datum prispetja	Izpolnjen in podpisan obrazec Predlog za izdajo naročilnice/pogodbe
	Proračunska odobritev – računovodja	Predlog za izdajo naročilnice, najugodnejša ponudba, finančni načrt	Ponudbena cena, obrazložitev izbora dobavitelja	Parafiran obrazec Predlog za izdajo naročilnice/pogodbe
	Odobritev naročila – direktor	Parafiran obrazec, predlog za izdajo naročilnice/pogodbe, naročilnica	Ali je naročilo odobreno s strani računovodja	Podpisana Predlog za izdajo naročilnice/pogodbe in naročilnica
	Preveritev skladnosti pogodbe s predpisi – pravnik	Osnutek pogodbe, predpisi	Zakonsko predpisani pogoji	Parafirana pogodba s strani pravne službe
	Odobritev pogodbe – direktor	Pogodba, predlog za izdajo pogodbe	Ali je naročilo odobreno s strani računovodja	S strani direktorja podpisana pogodba
3. Potrditev prejema blaga oz. Storitvev	Preveriti, ali je prejeta blago oziroma storitev točna in popolna (količinska in kakovostna kontrola) – naročnik	Dobavnica/delovni nalog, naročilnica	Količina, vrsta blaga/storitve, datum	Podpisana in datirana dobavnica/delovni nalog

Tabela 21: Kontrolne to ke v procesu nabave (nad.)

Dejavnost	Kontrolne to ke	Potrebni dokumenti za kontrolo	Podatki, ki jih je potrebno preveriti v dokumentu	Dokazila
4. Pla ilo in knjifljenje	Prejem in evidentiranje računa dobavitelja – računovodja	Evidenca prejetih računov, račun	Datum, zaporedna številka	parafa računovodje v evidenci prejetih računov
	Preveritev računa z dobavnico in z naročilnico - knjigovodja1	Dobavnica/delovni nalog, naročilnica, račun	Znesek, datum, cena, količina, podpis odgovorne osebe	Podpisan račun s strani odgovorne osebe - naročnika
	Odobritev računa - računovodja, direktor	Dobavnica/delovni nalog, naročilnica, račun	Znesek, datum, cena, količina, podpis odgovorne osebe	Podpisan račun s strani računovodje in direktorja
	Vnašanje prejetega računa v računovodski program in določanje konta - knjigovodja2	Baza prejetih računov, račun, kontni plan	Datum računa, datum sprejemne štampljke, podpis naročnika, podpis računovodje, podpis direktorja	/
	Potrditev odredbe o plačilu - računovodja	Račun, seznam plačilnih nalogov	Znesek, datum, rok plačila, proračunska postavka, konto	podpisan seznam plačilnih nalogov
	Preveritev konta – računovodja	Seznam odprtih postavk, seznam transakcij	Vknjižbe na kontih, odprte terjatve	/
5. Spremljanje in poro anje	Spremljanje realizacije finančnega načrta – računovodja	Finančni načrt	Realizacija	/

Kontrola dejavnosti letnega načrtovanja nabav se vrši predvsem s strani:

- računovodja, ki preverja skladnost potreb in razpoložljivih sredstev in
- direktorja, ki glede na razpoložljiva sredstva določi prioritete.

Kontrola dejavnosti naročanja blaga in storitev v vrednosti 20.000 evrov in več in gradenj z vrednostjo 40.000 evrov in več se vrši s strani:

- tajništva, ki sprejema ponudbe in jih evidentira,
- komisije, ki vodi celotni postopek,
- direktorja, ki odobri naročilo in z izbranim dobaviteljem sklene pogodbo in
- pravnika, ki nudi pomoč komisiji in pravno pregleda osnutek pogodbe.

Kontrola dejavnosti naročanja blaga in storitev pod vrednostjo 20.000 evrov in gradenj pod vrednostjo 40.000 evrov:

- naročnika, ki na trgu preverja ponudnike in izbere dobavitelja,
- računovodja, ki preveri ali je nabava planirana v finančnem načrtu in ali so razpoložena finančna sredstva,
- direktorja, ki odobri naročilo in
- pravnika, ki pravno pregleda osnutek pogodbe.

Kontrola dejavnosti prejema blaga oziroma opravljene storitve vrši naročnik.

Kontrola dejavnosti plačila in knjiženja se vrši s strani:

- računovodje, ki prevzema račune, likvidira račune, pripravlja plačilne naloge, odobri plačila in preverja odprte postavke,
- knjigovodja1, ki opravi kontrolo skladnosti prejetega računa s naročilnico/pogodbo in dobavnico/delovnim nalogom,
- knjigovodja2, ki pri vnosu v računalniški sistem preveri datum računa, datum prejema računa, podpise odgovornih oseb in določi konto knjiženja in
- direktor, ki likvidira račune.

3.3.8 Pomanjkljivosti notranjih kontrol v procesu naročanja

Po sprejetju programa dela ni povsem jasno katere potrebe so bile vključene v finančni del programa dela.

Proces od podaje predloga za izdajo naročilnice s strani naročnika do podpisa naročilnice traja predolgo, zato se dogaja da:

- so izdane naročilnice, pred preverbo razpoložljivih sredstev s strani računovodje in
- je blago dostavljeno oziroma storitev opravljena postopek javnega naročanja pa še ni izveden.

Ni povratne informacije naročniku, kdaj je naročilo odobreno in naročilnica podpisana.

3.4 Samoocena notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park

Ocena učinkovitosti sistema notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park je izvedena na podlagi vprašalnika. Ta metoda velja v praksi, kot ena najpogosteje uporabljenih.

Samoocena je bila izvedena za dva delovna procesa: obračun plač in postopek naročanja. S samoocenjevanjem sem želela ugotoviti, ali je sistem notranjih kontrol na opazovanih področjih vzpostavljen in ali je mogoče dati primerno zagotovilo o njegovi ustreznosti. V samoocenjevanje so bili vključeni zaposleni, ki sodelujejo v opazovanih procesih.

Vprašalnik je bil pripravljen na podlagi samooceničvenega vprašalnika, ki je sestavni del Metodologije za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, s tem da je bil prilagojen opazovanima delovnim procesoma. Vprašanja se nanašajo na vse sestavine notranjih kontrol: notranje kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje. Vprašalnik je omogočal pet možnih odgovorov, od 1 do 5, ki merijo stopnjo strinjanja, in sicer:

- 1- sploh ne drži
- 2- uvedene so začetne aktivnosti
- 3- na posameznih področjih poslovanje (do 40 odstotkov poslovanja)
- 4- na pretežnem delu poslovanja (od 40 odstotkov do 90 odstotkov poslovanja)
- 5- popolnoma drži (na več kot 90 odstotkov poslovanja).

Vprašalnik je bil sestavljen s pomočjo aplikacije 1KA. Posredovan je bil zaposlenim, ki sodelujejo v procesih obračuna plač in naročanja. Odgovori na vprašanja so bili anonimni, kar povečuje njihovo resničnost in zanesljivost. Vprašalnik so izpolnili 4 anketiranci.

3.4.1 Analiza odgovorov

Anketiranci so ocenjevali vseh pet medsebojno odvisnih sestavin notranjih kontrol: kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzor. Notranji nadzor javnih financ v Javnem zavodu Triglavski narodni park so anketiranci ocenili s povprečno oceno 2,8.

V nadaljevanju so predstavljeni rezultati ankete po posameznih sestavinah notranjih kontrol.

Prva sestavina sistema notranjih kontrol je notranje okolje oziroma klima organizacije. Anketiranci so ocenili primernost kontrolnega okolja s povprečno oceno 2,3.

V zvezi z notranjim (kontrolnim) okoljem so anketiranci ocenjevali 6 trditev. Najvišje so anketiranci ocenili trditev, da ima Javni zavod Triglavski narodni park sprejeto sistemizacijo delovnih mest, ki jo redno spreminja (povprečna ocena 4,5), najnižje pa trditev, da se zaposleni redno strokovno izpopolnjujejo (povprečna ocena 1,5). Tabela 22 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 22: Analiza notranjega (kontrolnega) okolja

I. Notranje (kontrolno) okolje	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. Odklon
1. Vsi zaposleni so seznanjeni s kodeksom ravnanja javnih uslužbencev	1	5	2,8	1,71
2. JZ TNP ima sprejeto sistemizacijo delovnih mest, ki jo redno posodablja	3	5	4,5	1
3. Organizacijska struktura, odgovornosti in pristojnosti zaposlenih so jasno opredeljena in opisane v ustreznih aktih in se tako tudi izvajajo	3	4	3,3	0,5
4. Zaposleni se redno strokovno izpopolnjujejo	1	3	1,5	1
5. JZ TNP ima sprejet načrt izobraževanja	1	5	2,5	1,73
6. Vodje posameznih organizacijskih enot se zavedajo, da upravljanje s tveganji, notranje kontrole in revidiranje pomembno vplivajo na uspešno doseganje ciljev	1	3	2	1,15

Druga sestavina sistema notranjih kontrol je upravljanje s tveganji. Proces upravljanja s tveganji v Javnem zavodu Triglavski narodni park so anketiranci ocenili s povprečno oceno 2,8.

Pri upravljanju s tveganji so anketiranci ocenjevali 6 trditev. Najvišje so ocenili trditev, da v Javnem zavodu Triglavski narodni park obstaja sistematičen način evidentiranja in spremljanja identificiranih tveganj (register tveganja) (povprečna ocena 4,8), najnižje pa je ocenjena trditev, da se redno preverja učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol (povprečna ocena 2,0). Tabela 23 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 23: Analiza upravljanja s tveganji

II. Upravljanje s tveganji				
	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. odklon
1. JZ TNP ima jasne in merljive cilje, ki jih redno spremlja in analizira vzroke za odstopanja	2	4	2,8	0,96
2. Tveganja za uresničitev ciljev so opredeljena	1	4	2,3	1,26
3. Tveganja za uresničitev ciljev so ocenjena	1	4	2,3	1,26
4. JZ TNP obstaja sistematičen način evidentiranja in spremljanja identificiranih tveganj - register tveganj	4	5	4,8	0,5
5. Register tveganj se redno preverja in posodablja	1	4	3	1,41
6. Učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol se redno preverja	1	3	2	0,82

Tretja sestavina sistema notranjih kontrol so kontrolne aktivnosti. Ustreznost notranjih kontrol so anketiranci ocenili s povprečno oceno 2,9.

V tem sklopu so anketiranci ocenjevali tri skupine kontrolnih aktivnosti:

- kontrolne aktivnosti na splošno na celotnem področju poslovanja (3 trditve),
- kontrolne aktivnosti pri procesu obračuna plač (4 trditve) in
- kontrolne aktivnosti pri procesu naročanja (4 trditve).

Pri splošnih kontrolnih aktivnostih so anketiranci najvišje ocenili trditev, da se v Javnem zavodu Triglavski narodni park vodi evidenco vseh notranjih pravilnikov, internih aktov, delovnih postopkov, ki se redno posodablja (povprečna ocena 4), najnižje pa je ocenjena trditev, da so vzpostavljene splošne računalniške kontrole tako, da se zagotavlja nadzor nad obdelavo podatkov in skrb za zaščito podatkov (povprečna ocena 2,5). Tabela 24 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 24: Analiza kontrolnih aktivnosti

III. Kontrolne aktivnosti				
	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. odklon
1. Vodi se evidenco vseh notranjih pravilnikov, internih aktov, delovnih postopkov, ki se redno posodablja	2	5	4	1,41
2. Informacijski sistem za podporo računovodskim funkcijam je zanesljiv in vključuje notranje kontrole	1	5	2,8	1,71
3. Vzpostavljene so splošne računalniške kontrole tako da se zagotavlja nadzor nad obdelavo podatkov in skrb za zaščito podatkov	1	5	2,5	1,91

Iz analize posameznih indikatorjev notranjih kontrol je razvidno, da so zelo nizko ocenjene trditve o kontrolnih aktivnostih na področju procesa obračuna plač. Anketiranci so najvišje ocenili trditev, da je z razmejitvijo nalog zagotovljeno, da ista oseba ne opravlja dveh ali več zaporednih nalog (povprečna ocena 3), najnižje pa je ocenjena trditev, da je za proces obračuna plač pripravljen podroben opis postopka z določenimi smermi poteka dokumentov, mesti odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami (povprečna ocena 1,5). Povprečna stopnja strinjanja pri vseh trditvah pa je relativno nizka. Tabela 25 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 25: Analiza kontrolnih aktivnosti pri procesu obračuna plač

III.a Kontrolne aktivnosti (proces obračuna plač)				
	najnižja ocena	najvišja ocena	povprečje	std. odklon
4. Za proces obračuna plač je pripravljen podrobni opis postopka z določenimi smermi pretoka dokumentov, mesti odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami	1	3	1,5	1
5. Delovni postopki so natančno predpisani in dostopni vsem zaposlenim	1	4	1,8	1,5
6. Za delo obstajajo operativna pisna pravila, ki vsebujejo tudi opise notranjih kontrol	1	4	1,8	1,5
7. Z razmejitvijo nalog, je zagotovljeno, da ista oseba ne opravlja dveh ali več zaporednih nalog (odobritev, izvedbo in evidentiranje poslovnega dogodka)	1	4	3	1,41

Anketiranci so z relativno visoko povprečno stopnjo strinjanja ocenili vse trditve v zvezi s kontrolnimi aktivnostmi pri procesu naročanja. Kar tri trditve so ocenjene s povprečno vrednostjo 3,8, in sicer:

- da je za proces naročanja pripravljen podrobni opis postopka z določenimi smermi pretoka dokumentov, mesti odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami,
- da so delovni postopki natančno predpisani in dostopni vsem zaposlenim in
- da je z razmejitvijo nalog zagotovljeno, da ista oseba ne opravlja dveh ali več zaporednih nalog.

Najnižje je ocenjena trditev (povprečna ocena 3,0), da za delo obstajajo operativna pisna pravila, ki vsebujejo tudi opise notranjih kontrol. Tabela 26 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 26: Analiza kontrolnih aktivnosti pri procesu naročanja

III.b Kontrolne aktivnosti (proces naročanja)				
	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. odklon
8. Za proces naročanja je pripravljen podrobni opis postopka z določenimi smermi pretoka dokumentov, mesti odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami	2	5	3,8	1,26
9. Delovni postopki so natančno predpisani in dostopnim vsem zaposlenim	1	5	3,8	1,89
10. Za delo obstajajo operativna pisna pravila, ki vsebujejo tudi opise notranjih kontrol	1	5	3	1,83
11. Z razmejitevjo nalog, je zagotovljeno, da ista oseba ne opravlja dveh ali več zaporednih nalog (predlaganje, odobritev, izvedbo in evidentiranje poslovnega dogodka)	2	5	3,8	1,5

Četrta sestavina sistema notranjih kontrol je informiranje in komuniciranje. Primernost sistema informiranja in komuniciranja so anketiranci ocenili s povprečno oceno 2,8.

Tu so anketiranci s stopnjo strinjanja ocenjevali 4 trditve. Najvišje (povprečna ocena 3,5) so ocenili trditev, da vodstvo prejema vse ustrezne informacije, da lahko sprejema odločitve, najnižje (povprečna ocena 2,5) pa so ocenili trditvi, da je vodstvu na voljo informacijski sistem, ki omogoča spremljanj zastavljenih ciljev in izvajanje nadzora nad poslovanjem ter trditev, da vodstvo konstruktivno odgovarja na pritožbe zaposlenih ali zunanjih strank. Tabela 27 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 27: Analiza informiranja in komuniciranja

IV. Informiranje in komuniciranje				
	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. odklon
1. Vodstvo prejema vse ustrezne informacije, da lahko sprejema odločitve	2	5	3,5	1,29
2. Vodstvu je na voljo informacijski sistem, ki omogoča spremljanje zastavljenih ciljev in izvajanje nadzora nad poslovanjem	1	4	2,5	1,29
3. V JZ TNP je zagotovljen uspešen in učinkovit sistem komunikacije, ki zagotavlja, da zaposleni dobijo vse informacije, ki jih potrebujejo za opravljanje svojega dela	2	3	2,8	0,5
4. Vodstvo konstruktivno odgovarja na pritožbe zaposlenih ali zunanjih strank	1	4	2,5	1,29

Peto sestavino sistema notranjih kontrol predstavlja nadziranje. Povprečna ocena za sistem nadziranja znaša 2,4.

V zvezi nadziranjem so anketiranci s stopnjo strinjanja ocenjevali 2 trditvi. Tabela 28 prikazuje najnižje in najvišje ocene posameznih trditev ter povprečje vseh ocen.

Tabela 28: Analiza nadziranja

V. Nadziranje	najnižja ocena	najvišja ocena	povpre je	std. odklon
1. V JZ TNP je vzpostavljen sistem rednega nadziranja upravljanja s tveganji oziroma notranjega kontroliranja	1	3	2,5	1
2. Samoocenjevalne kontrole se izvajajo pri vseh procesih	1	3	2,3	0,96

4 PREDLOG IZBOLJŠAV

V Javnem zavodu Triglavski narodni park je bilo v preteklih letih sprejetih kar nekaj ukrepov na področju delovanja notranjih kontrol, vendar pa ti ukrepi niso posledica nekega sistematičnega urejanja tega področja. Čeprav predstojnik vsako leto podpiše Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, do leta 2011 na tem področju ni bilo sprejetih nikakršnih ukrepov.

V letu 2011 se je s pripravo Načrta integritete takratno vodstvo pričelo zavedati tudi pomena notranjih kontrol. V tistem letu so bili na tem področju izvedeni naslednji ukrepi:

- pregled internih pravilnikov glede na transparentnost, posprotentnost, podnormiranost oziroma prenormiranost in odvečnost;
- v pogodbe o zaposlitvi javnih uslužbencev je bilo dodano besedilo, da so ob podpisu pogodbe, poleg aktov delodajalca, seznanjeni tudi s kodeksom ravnanja javnih uslužbencev;
- pripravljen je bil register tveganj na področju nedovoljenega sprejemanja daril, neupoštevanja nasprotja interesov, neupoštevanja omejitev poslovanja, nedovoljenega lobiranja, zaščite prijaviteljev, javnega naročanja, zaščita javnega interesa na področju okolja in upravljanje s finančnimi sredstvi;
- sprejet in uveljavljen je bil Protokol postopanja z listinami v postopku javnega naročanja.

Register tveganj je bil v letu 2014 nadgrajen na celotno področje delovanja Javnega zavoda Triglavski narodni park.

Z opazovanjem konkretnih postopkov (naročanje in obračun plač) je bilo ugotovljeno, da zaposleni postopke izvajajo rutinsko (kot so jim bili predani) brez posebnega zavedanja o

pomembnosti izvajanja notranjih kontrol, iz tega tudi izhaja, da o izvedenih notranjih kontrolah ne obstajajo dokazila oziroma so le ta redka. Navkljub vsemu pa je bilo ugotovljeno, da v obeh procesih obstajajo tako temeljne (npr. podatke se medsebojno primerja, preverja se pravilnosti podatkov, računovodski dokumenti so oštevilčeni in knjiženi po datumu dokumenta), kot tudi vodstvene kontrole (npr. delovne naloge so razmejene na različne zaposlene, dostopa do računovodskih programov je omejen, vrši se nadzor s strani predpostavljenih). Večina notranjih kontrol se izvaja pred evidentiranjem poslovnih dogodkov v računalniški program (predhodne notranje kontrole). Naknadne kontrole se izvaja ob ugotovljenih napakah, ko na njih opozori računalniški sistem. Vse te kontrole omogočajo hitro in sprotno odkrivanje morebitnih napak in odpravo le teh.

V fazi samoocenjevanja je bil vprašalnik o učinkovitosti sistema notranjih kontrol v Javnem zavodu Triglavski narodni park posredovan vsem zaposlenim, ki sodelujejo v preučevanih procesih. Notranji nadzor javnih financ v Javnem zavodu Triglavski narodni park so anketiranci ocenili s povprečno oceno 2,8, kar pomeni, da so anketiranci ocenili sistem notranjega nadzora kot ustrezno vzpostavljenega na posameznih področjih poslovanja. Ocena je nižja od skupne ocene notranjega nadzora javnih financ vseh oseb javnega prava v letu 2014, ko je povprečna ocena znašala 3,9 (Urad RS za nadzor proračuna, 2015, str. 16).

Na podlagi opazovanja delovnih procesov in na podlagi izvedene samoocene notranjih kontrol lahko ugotovimo naslednje:

- da so notranje kontrole sicer vzpostavljene, vendar ne obvladujejo v celoti tveganj, ki bi se pri poslovanju lahko pojavili in
- da cilji javnega zavoda niso doseženi s spremenljivim tveganjem.

Ocenjujem, da je v Javnem zavodu Triglavski narodni park, tako na strani posloводства kot tudi zaposlenih, premajhno zavedanje o pomembnosti vzpostavitve učinkovitega sistema notranjih kontrol.

V bodoče bi morali več vlagati v izobraževanje in usposabljanje zaposlenih, saj tovrstne investicije dolgoročno prinašajo večjo učinkovitost in uspešnost poslovanja. Javni zavod je od leta 2011, ko je zašel v finančne težave, povsem zmanjšal razpoložljiva sredstva namenjena izobraževanju zaposlenih.

Na območju Slovenije deluje deset naravnih parkov, ki jih je ustanovila oziroma soustanovila država. Večina teh parkov je upravljana s strani javnih zavodov, ki zaposlujejo okrog 175 zaposlenih. Iz proračuna Republike Slovenije je za delovanje narodnih parkov letno namenjeno okrog 3,8 mio evrov letno. Noben javni zavod nima

organizirano notranjo revizijo, zato bi bilo smotno ustanoviti skupno notranjo revizijsko službo za naravne parke, ki bi delovala pod okriljem resornega ministrstva.

4.1 Predlog za izboljšavo notranjih kontrol v procesu sistema plač

Vsak zaposleni, ki vrši kontrolo v procesu sistema plač bi moral pregledan dokument parafirati.

Uvesti bi bilo potrebno sistemsko preverjanje podatkov, ki so vneseni v program za obračun plač. Na izpisku iz računalniškega programa bi bilo potrebno preveriti osebne podatke, podatke o plači, davčne podatke, dodatek za delovno dobo, položajni dodatek in dodatke za specializacijo, magisterij in doktorat.

Razdelitev nalog vnosa podatkov, obračunavanja in izplačil plač na vse tri zaposlene v oddelku za finančne zadeve. Z razmejitvijo teh nalog bi razbremenili računovodja in posledično:

- zmanjšali tveganja za pojav nepravilnosti in goljufij;
- zmanjšali tveganje za pojav napak pri obračunu;
- zmanjšali tveganje za zamude oddaje poročil o izplačanih plačah.

Poslovodstvo bi moralo sprejeti navodila, kjer bi bile podrobno opisane naloge obračuna in izplačila plač, določeni izvajalci posameznih nalog in opise notranjih kontrol, ki jih je potrebno vršiti znotraj procesa.

4.2 Predlog za izboljšavo notranjih kontrol v procesu naročanja

Po sprejetju programa bi bilo potrebno pripraviti letni načrt nabav iz katerega bi vodje služb oz. oddelkov pridobili informacijo, katere potrebe so bile vključene v program dela in s kolikšno višino finančnih sredstev razpolagajo v tekočem letu.

V primeru, da računovodstvo prejme račun za blago ali storitev, za katerega ni bilo predhodno izveden postopek javnega naročanja, mora tak račun nemudoma zavrnil. Ne sme se dopuščati, da se postopki urejajo naknadno, saj to vodi v nekontrolirano porabo finančnih sredstev, likvidnostne težave in v nerealizacijo zastavljenih ciljev.

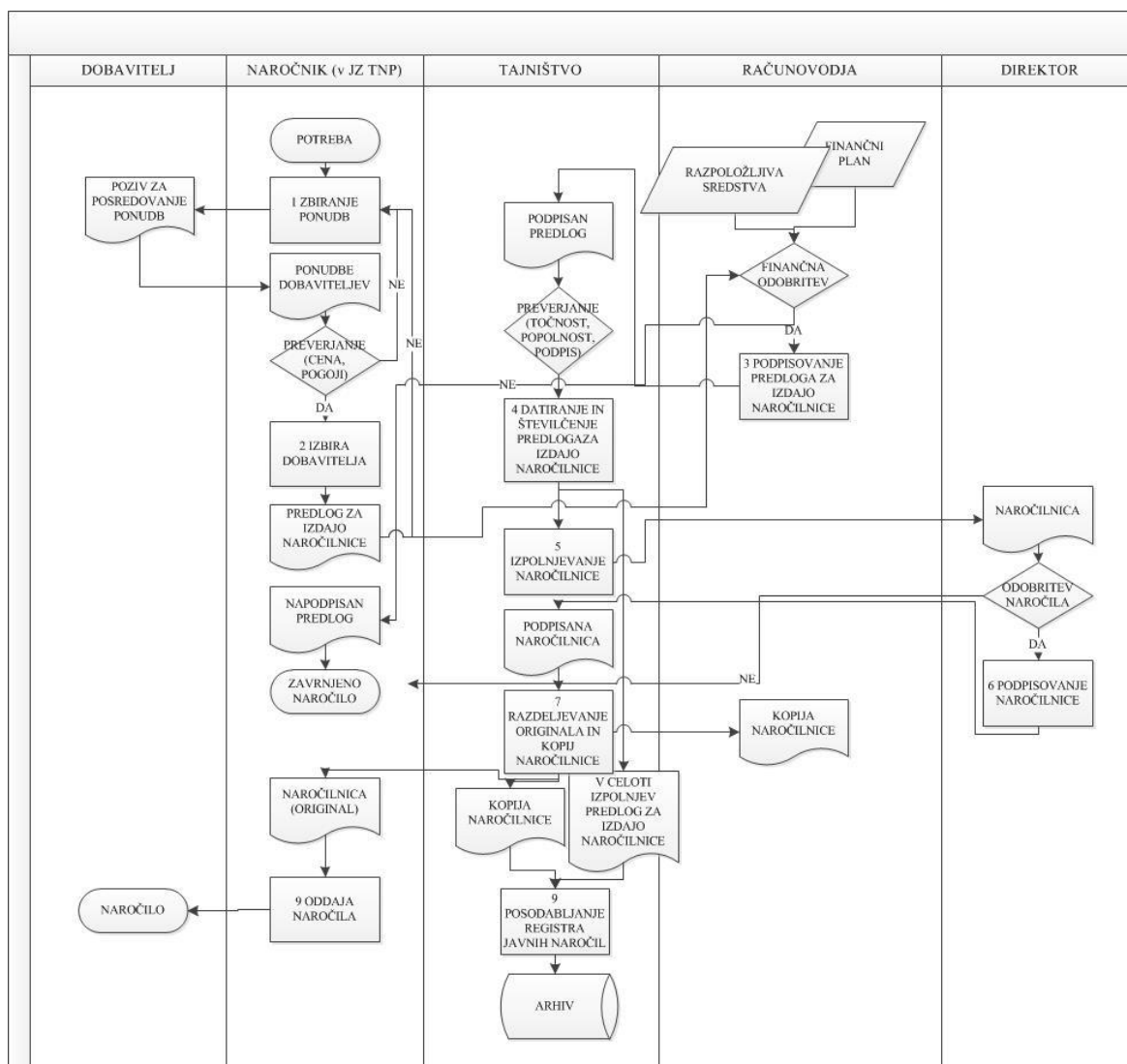
Zaradi velike verjetnosti pojavljanja napak v procesu naročanja z naročilnico predlagam prenovu samega procesa. S prenovitvijo samega procesa izdaje naročilnic, bi:

- skrajšali čas od podaje predloga za naročilnico s strani naročnika do podpisa naročilnice;
- zagotovili, da bi se izdajale samo tiste naročilnice, ki so predhodne odobrene s strani računovodje, saj bi tajništvo izpolnilo naročilnico šele po prejemu podpisanega obrazca Predlog za izdajo naročilnice s strani računovodje;
- zagotovili povratno informacijo naročniku, kdaj je odobreno naročilo in podpisana naročilnica, saj bi naročnik sam posredoval podpisano naročilnico dobaviteljem.

Prenovljeni proces od oddaje predloga za naročilnico do podpisa naročilnice prikazuje Slika 9, potekal pa bi po naslednjih korakih:

1. korak: Naročnik na podlagi potreb zbira ponudbe in izbere najugodnejšega dobavitelja (proces 1 in 2).
2. korak: Naročnik izpolnjen predlog za naročilnico (v nadaljevanju predlog) posreduje računovodstvu. Naročnik na obrazcu izpolni naslednje kategorije: ime službe oz. oddelka, vrsta in količina blaga oz. vrsta in obseg storitve, naziv in naslov dobavitelja oz. izvajalca, ocenjena vrednost, obrazložitev izbire ponudnika, podpis predlagatelja. Obrazcu predloži tudi morebitne ponudbe.
3. korak: Računovodstvo preveri ponudbe, predlog pregleda in preveri razpoložljiva sredstva in ali je nabava predvidena v finančnem programu (proces 3). V kolikor finančna sredstva niso zagotovljena, nepodpisan obrazec vrne naročniku. V tem primeru se postopek zaključi. V nasprotnem primeru obrazec podpiše in izpolni rubriko »opredelitev postavke – konta v finančnem načrtu, na katerem so zagotovljena sredstva za izvedbo naročila«. Podpisan obrazec posreduje tajništvu.
4. korak: Tajništvo preveri, če obrazec vsebuje vse predpisane podatke, vključno s podpisom računovodje in na obrazec napiše datum prejema in zaporedno številko (proces 4).
5. korak: Tajništvo na podlagi pridobljenih obrazcev napiše naročilnico (proces 5) in jo posreduje direktorju v podpis. Naročilnica se podpisuje v treh izvodih. Na naročilnico se napiše naslednje podatke: kraj izdaje, številka, datum izdaje, dobavitelja, vrsta blaga oziroma storitve, številka predloga za naročilo, ocenjena vrednost in ime predlagatelja oziroma naročnika.
6. korak: Direktor odobritev naročila (proces 6) potrdi s podpisom na naročilnico v nasprotnem primeru naročilnice ne podpiše. Podpisane in nepodpisane naročilnice vrne v tajništvo.
7. korak: Tajništvo o nepodpisu naročilnice obvesti naročnika in postopek se zaključi. Nepodpisano naročilnico (vse tri izvode) obdrži v arhivu.
8. korak: Tajništvo podpisano naročilnico in njene kopije posreduje (proces 7) naročniku (original), eno kopijo oddelku za finančne zadeve, eno kopijo zadrži za arhiv.
9. korak: Naročnik sklene dogovor z dobaviteljem in mu posreduje naročilnico (proces 8).
10. korak: Tajništvo predlog o izdaji naročilnice in eno kopijo naročilnice arhivira (proces 9).

Slika 9: Procesni diagram 6 postopek izdaje naročilnic (predlog izboljšave)



SKLEP

Vsi proračunski uporabniki morajo s sistemom notranjih kontrol vzpostaviti učinkovito izvajanje nazora javnih financ. O delovanju notranjega finančnega nazora morajo enkrat letno poročati Ministrstvu za finance. Za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol je odgovorno poslovodstvo. Dober sistem notranjih kontrol bo obvladoval tveganja, ki bi lahko preprečila doseg zastavljenih ciljev poslovanja, na eni ali različnih kategorijah: uspešno in učinkovito poslovanje, zanesljivo in točno finančno poročanje, skladnost z zakoni in predpisi ter varovanje premoženja.

Notranje kontrole so lahko temeljne, ki skrbijo za kontrolo pravilnosti poslovnih dogodkov, ali vodstvene, ki nadzirajo delovanje temeljnih kontrol. Notranje kontrole se

lahko izvajajo predno se posamezni poslovni dogodki evedentirajo v računalniški program, to so t.i. predhodne notranje kontrole, lahko pa so naknadne notranje kontrole, ki preverjajo poslovne dogodke, ko so ti že evedentirani v poslovnih knjigah.

V magistrskem delu sem preučila proces obračuna plač in javnega naročanja v Javnem zavodu Triglavski narodni park, ter preverila stanje notranjih kontrol znotraj teh dveh procesov. Želela sem ugotoviti, ali so notranje kontrole na teh dveh področjih vzpostavljene in ali delujejo tako, da pravočasno in uspešno preprečujejo pojavljanje napak in nepravilnosti. Analizo sem izvedla s pomočjo opazovanja procesov in s samoocnitvenim vprašalnikom, ki je bil posredovan vsem zaposlenim, ki sodelujejo v preučevanih procesih.

Rezultati analize so pokazali, da notranje kontrole na obeh področjih obstajajo vendar pa imajo nekaj pomanjkljivosti.

Največja pomanjkljivost v procesu sistema plač je, da se naloge obračuna in izplačila plač izvajajo s strani ene osebe. Te naloge (izplačilo in obračun plač) so v registru tveganja procesa sistema plač ocenjene z najvišjo stopnjo tveganja. Tudi iz analize samoocnitvenih vprašalnikov izhaja zelo nizka ocena kontrolnih aktivnosti, ki se izvajajo pri procesu obračuna plač. Za odpravo te pomanjkljivosti sem predlagala razdelitev nalog vnosa podatkov, obračunavanja in izplačil plač na vse tri zaposlene v oddelku za finančne zadeve.

Pri procesu javnega naročanja je največja pomanjkljivost v primerih naročanja z naročilnico, torej v primeru naročanja blaga in storitev do 20.000 evrov oziroma za gradnje do vrednosti 40.000 evrov. Postopek tovrstnega naročanja je opredeljen v Pravilniku o izvedbi javnega naročanja v Javnem zavodu Triglavski narodni park in opredeljen v Protokolu postopanja z listinami v Javnem zavodu Triglavski narodni park, navkljub temu, pa je v registru tveganj tovrstno naročanje ocenjeno z visoko stopnjo tveganja. Za zmanjšanje verjetnosti nastanka tveganj v procesu naročanja sem predlagala prenovitev postopka naročanja. S prenovitvijo postopka bi se skrajšali časi naročanj, omogočalo bi se sprotno spremljanje realizacije finančnega načrta in naročniki bi dobili povratno informacijo kdaj je njihovo naročilo odobreno. Ker bi naročniki sami posredovali naročilnico izvajalcu, bi zmanjšali verjetnost, da bi prejeli račune za blago in storitve, za katere ni bil predhodno izpeljan postopek javnega naročanja.

LITERATURA IN VIRI

1. Bajcar, A. (b.l.). *Delavnica Notranje kontrole in upravljanje s tveganji*. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. Najdeno 20. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor_javnih_financ/financno_poslovanje_in_notranje_kontrole/upravljanje_s_tveganji/
2. Bajcar, A. (2007). *Metodološko orodje za izdelavo revizijske sledi za proces javnega naročanja* (sestane notranjih revizorjev in proračunskih uporabnikov). Ljubljana: Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. Najdeno 24. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Metodolosko_orodje_izdelavo_revizijske_sledi_proces_sistema_plac_JS.pdf
3. Cukon Mavec, N. (2006). *Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednikih proračunskih uporabnikih*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije. Najdeno 20. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/priprava_samoocenitve_01.pdf
4. *Comments on Internal Control ó Integrated Framework (Public Exposure Draft)*. (b.l.). Najdeno 17. februarja 2014 na spletnem naslovu http://www.coso.org/documents/IC_COSO_COMMENTS/PREVIOUS/20-8c8bea86-963a-4a48-9ae3-59adbbb2b4b5_Comments%20on%20Internal%20Control.pdf
5. Gostiša, M. (2008). *Uvajanje registra tveganj*. Najdeno 24. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor_javnih_financ/financno_poslovanje_in_notranje_kontrole/upravljanje_s_tveganji/
6. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing*. 2. izd. b.k.: Pearson Education Limited.
7. Jagrič, M. (2004). *Razkritja in notranje kontrole* (seminar). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
8. Javni zavod Triglavski narodni park. (2009). *Pravilnik o delovnem času* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
9. Javni zavod Triglavski narodni park. (2010a). *Pravilnik o izvedbi javnega naročanja v Javnem zavodu Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
10. Javni zavod Triglavski narodni park (2010b). *Pravilnik o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
11. Javni zavod Triglavski narodni park (2011a). *Poročilo o delu, poslovanju in finančnem poslovanju Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2010* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.

12. Javni zavod Triglavski narodni park (2011b). *Statut Javnega zavoda Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
13. Javni zavod Triglavski narodni park (2012). *Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2011* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
14. Javni zavod Triglavski narodni park (2013a). *Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
15. Javni zavod Triglavski narodni park (2013b). *Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2012* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
16. Javni zavod Triglavski narodni park. (2013c). *Pravilnik o ra unovodstvu Javnega zavoda Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
17. Javni zavod Triglavski narodni park (2014a). *Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2013* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
18. Javni zavod Triglavski narodni park (2014b). *Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
19. Javni zavod Triglavski narodni park (2015). *Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2014* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
20. Javni zavod Triglavski narodni park (2016a). *Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Javnem zavodu Triglavski narodni park* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
21. Javni zavod Triglavski narodni park (2016b). *Poro ilo o delu, poslovno in ra unovodsko poro ilo Javnega zavoda Triglavski narodni park za leto 2015* (interno gradivo). Bled: Javni zavod Triglavski narodni park.
22. Kolektivna pogodba za dejavnost okolja in prostora – tarifni del. *Uradni list RS* št. 60/08 in 106/15.
23. Kolektivna pogodba za javni sektor. *Uradni list RS* št. 57/08, 23/09, 91/09, 89/10, 40/12, 46/13, 95/14 in 91/15.
24. Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji. *Uradni list RS* št. 18/91–I, 53/92, 13/93 – ZNOIP, 34/93, 12/94, 18/94 - ZRPJZ, 27/94, 59/94, 80/94, 64/95, 19/97, 37/97, 87/97 – ZPSDP, 3/98, 3/98, 39/99 – ZMPUPR, 39/99, 40/99 – popr., 99/01, 73/03, 77/04, 115/05, 43/06 – ZKoIP, 71/06, 138/06, 65/07, 67/07, 57/08 – KPJS, 67/08, 1/09, 2/10, 52/10, 2/11, 3/12, 40/12, 1/13, 46/13, 95/14 in 91/15.
25. Ministrstvo za finance (2002). *Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ*. *Uradni list RS* št. 72/02.

26. Musar Mišeljić, N. (2009). *Nadzor nad izvajanjem predpisov o plačah in drugih prejemkih javnih uslužbencev*. Najdeno 9. marca 2015 na spletnem naslovu http://www.planetgv.si/upload/files/delovno-pravo/MusarMiseljic_Natasa.pdf
27. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih rezultatih neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. *Uradni list RS* št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10.
28. Navodilo o rokih, obliki in načinu posredovanja podatkov ter načinu določitve premij. *Uradni list RS* št. 67/05 in 15/07.
29. Odar, M. (2006). Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. V: *Gradivo za izobraževanje in za strokovni naziv revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
30. Odar, M. (2013). Notranje računovodske kontrole, *IKS 08 09*, str. 45 - 49.
31. Ojsteršek, Z. (2007). *Metodološko orodje za izdelavo revizijske sledi za proces sistema plač v JS*. (sestane notranjih revizorjev in proračunskih uporabnikov). Ljubljana: AJPEŠ. Najdeno 24. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Metodolosko_rodje_izdelavo_revizijske_sledi_proces_sistema_plac_JS.pdf
32. Potočnik, V. (2002). *Nabavno poslovanje s primeri iz prakse*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. Potočnik, V., & Petrin, T. (1996). *Tržne poti*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Pravilnik o metodologiji za posredovanje in analizo podatkov o plačah, drugih izplačilih in številu zaposlenih v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 28/14 in 52/14.
35. Pravilnik o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov. *Uradni list RS* št. 103/10, 48/11, 51/11 – popr., 102/12 in 110/13.
36. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov 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 in 100/15.
37. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/02.
38. Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu. *Uradni list RS* št. 37/08, 64/08, 62/09, 22/10, 109/10, 107/12, 32/13, 85/13, 108/13, 22/14, 93/14 in 101/15.
39. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2013). *Revizijsko poročilo, Izvajanje nalog Javnega zavoda Triglavski narodni park*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
40. Revizija in svetovanje Milena Gorjup s.p. (2013a). *Porevizijsko poročilo o izvedbi popravljalnih ukrepov pri reviziji delovanja notranjih kontrol pri poslovanju Javnega zavoda Triglavski narodni park*. Ljubljana: Revizija in svetovanje Milena Gorjup s.p.
41. Revizija in svetovanje Milena Gorjup s.p. (2013b). *Revizijsko poročilo o delovanju notranjih kontrol pri poslovanju Javnega zavoda Triglavski narodni park*. Ljubljana: Revizija in svetovanje Milena Gorjup s.p.

42. Sidorovich, Y. (2011). Najpogostejše odkrite prevare in zlorabe pri posebnih izrednih revizijah. Turk, I. (ur.). *43. Simpozij o sodobnih metodah v ra unovodstvu, financah in reviziji*. str. 107 - 115. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
43. Sklep o ustanovitvi javnega zavoda Triglavski narodni park. *Uradni list RS* št. 60/11.
44. Statistični urad Republike Slovenije. (2010). Standardna klasifikacija dejavnosti 2008. (Št. 11). Najdeno 28. novembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/doc/pub/skd.pdf>
45. Suhadolnik, V. (2011). Kakšno je stanje na področju vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol v javnem sektorju?. Turk, I. (ur.). *43. Simpozij o sodobnih metodah v ra unovodstvu, financah in reviziji*. str. 107 - 115. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
46. Urad Republike Slovenije za javna plačila. *Seznami neposrednih in posrednih prora unskih uporabnikov 15.2.2015*. Najdeno 18. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=127>
47. Urad RS za nadzor proračuna. (2004). *Usmeritev za notranje kontrole*. Ljubljana: Urad RS za nadzor proračuna. Najdeno 18. oktobra 2013 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/usmeritve_notr_kontr.pdf
48. Urad RS za nadzor proračuna. (2015). *Poro ilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2014*. Ljubljana: Urad RS za nadzor proračuna. Najdeno 11. aprila 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/mediji/2015/porocilo_stanje_n otranji_nadzor_javnih_financ_RS_2014.pdf
49. Uredba o delovni uspešnosti iz naslova povečanega obsega za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 53/08 in 89/08.
50. Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. *Uradni list RS* št. 97/09 in 41/12.
51. Uredba o kriterijih za določitev višine položajnega dodatka za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 85/10.
52. 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, 12/14, 24/14, 52/14, 59/14, 24/15 in 3/16.
53. Uredba o napredovanju javnih uslužbencih v plačne razrede. *Uradni list RS* št. 51/08, 91/08 in 113/09.
54. Uredba o plačah direktorjev v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 73/05, 103/05, 12/06, 36/06, 46/06, 77/06, 128/06, 37/07, 95/07, 112/07, 104/08, 123/08, 21/09, 61/09, 91/09, 3/10, 27/10, 45/10, 62/10, 88/10, 94/10 – ZIU, 10/11, 45/11, 53/11, 86/11, 26/12, 41/12, 90/12, 24/13, 75/13, 79/13, 108/13, 15/14, 43/14, 6/15, 57/15, 98/15 in 15/16.
55. Vesel, T. (2002). *Javna nara ila, Pogoji in merila*. Ljubljana: Nebra.

56. Vesel, T., & Mužina, A. (2004). *Zakon o javnih naročilih s komentarjem*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
57. Vlada Republike Slovenije. (2011). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015*. Ljubljana: Vlada Republike Slovenije. Najdeno 23. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/.../Strategija_razvoja_NNJV_od_2011_do_2015.doc
58. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZdavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B in 90/14.
59. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 21/13, 78/13 – popr in 47/15 - ZZSDT.
60. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/12 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15.
61. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/11 - uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP in 96/15 – ZIPRS1617.
62. Zakon o javnem naročanju. *Uradni list RS* št. 91/15.
63. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS* št. 63/07 - uradno prečiščeno besedilo, 65/08, 69/08 - ZTFI-A, 69/08 - ZZavar-E, 65/08 in 40/12 - ZUJF.
64. Zakon o kolektivnem dodatnem pokojninskem zavarovanju za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 126/03 in 32/15.
65. Zakon o minimalni plači. *Uradni list RS* št. 13/10 in 92/15.
66. Zakon o ohranjanju narave. *Uradni list RS* št. 96/04 – UPB, 61/06 – Zdru-1, 8/10 – ZSKZ-B in 46/14.
67. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS* št. 96/12, 39/13, 99/13 – ZSVarPre-C, 101/13 – ZIPRS1415, 44/14 – ORZPIZ206, 85/14 – ZUJF-B, 95/14 – ZUJF-C, 90/15 ZIUPTD in 102/15.
68. Zakon prispevkov za socialno varnost. *Uradni list RS* št. 5/96, 18/96 – ZDavP, 34/96, 87/97 – ZDavP-A, 3/98, 7/98 – odl. US, 106/99 – ZPIZ-1, 81/00 – ZPSV-C, 97/01 – ZSDP, 97/01, 62/10 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 96/12 – ZPIZ-2, 91/13 – ZZVZZ-M, 99/13 – ZSVarPre-C in 26/14 – ZSDP-1.
69. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/99, 30/02 – ZJC-c in 114/06 – ZUE.
70. Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/01 in 109/12.
71. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 108/09-UPB, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11 – ORZSPJSa, 27/12 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13, 25/14 – ZFU, 50/14, 95/14 – ZUPPJS15 in 82/15.
72. Zakon o Triglavskem narodnem parku. *Uradni list RS* 52/10.
73. Zakon o urejanju trga dela. *Uradni list RS* št. 80/10, 40/12 – ZUJF, 21/13, 63/13, 100/13, 32/14 – ZPDZC-1 in 47/15 - ZZSDT.
74. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/91, 8/96, 36/00 in 127/06 – ZJZP.
75. 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, 56/13 – ZŠtip-1, 63/13 – ZOsn-I, 63/13 – ZJAKRS-A, 99/13 – ZUPJS-C, 99/13 – ZSVarPre-

C, 101/13 – ZIPRS1415, 101/13 – ZDavNepr, 107/13 – odl. US, 85/14, 95/14, 24/15 – odl. US, 90/15 in 102/15.

76. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2006). *Slovenski ra unovodski standardi 15*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.