

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NAČIN IZVEDBE
REVIDIRANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA**

Ljubljana, maj 2006

ZDENKA VIDOVIČ

IZJAVA

Študentka Zdenka Vidovič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Ivana Turka, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 11. maj 2006

KAZALO

1 UVOD	1
1.1 Opredelitev problematike, namena in cilja magistrskega dela	2
1.2 Metode preučevanja in zasnova magistrskega dela	5
2 REVIDIRANJE DRŽAVNEGA PRORAČUNA	6
2.1 Opredelitev temeljnih pojmov pri revidiranju državnega proračuna	6
2.2 Pravne in strokovne podlage revidiranja državnega proračuna	10
2.2.1 Pravne podlage	10
2.2.2. Strokovne podlage	11
2.3 Posebnosti revidiranja državnega proračuna	14
2.3.1 Proces revidiranja državnega proračuna	14
2.3.2 Predmet revidiranja državnega proračuna	22
2.3.3 Revizijski cilji	23
3 DRŽAVNI PRORAČUN	24
3.1 Oris zasnove državnega proračuna	24
3.1.1 Predstavitev proračunskih uporabnikov	24
3.1.2 Računovodski izkazi državnega proračuna	25
3.1.3 Finančni načrt proračunskega uporabnika	29
3.1.4 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih	31
3.2 Postopek priprave, sprejemanja in izvrševanja državnega proračuna	33
3.2.1 Priprava državnega proračuna	34
3.2.2 Sprejemanje državnega proračuna	35
3.2.3 Izvrševanje državnega proračuna	36
3.2.4 Zaključni račun državnega proračuna	37
3.3 Nadziranje državnega proračuna	37
3.3.1 Ravni nadziranja javne porabe	39
3.3.2 Notranje kontroliranje	42
3.3.3 Notranje revidiranje	43
3.3.4 Zunanje revidiranje	43
4 PRAKSA REVIDIRANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA	45
4.1 Možni načini izvedbe revizije državnega proračuna	45
4.1.1 Način izvedbe revidiranja z vidika predmeta revizije	45
4.1.2 Način izvedbe revidiranja z vidika obsega revizije	47
4.1.3 Način izvedbe revidiranja z vidika organizacije dela	48
4.1.4 Učinek izbire načina izvedbe revidiranja na trajanje revizije	49
4.2 Revidiranje državnega proračuna v Republiki Sloveniji	51
4.2.1 Splošni dejavniki revidiranja državnega proračuna	51

4.2.2 Samostojna revizija	62
4.2.3 Projektno vodena revizija	63
4.2.4 Zagotavljanje kakovosti revidiranja državnega proračuna	78
4.2.5 Pregled poročil o doseženih ciljih in rezultatih	78
4.3 Revidiranje državnega proračuna v nekaterih drugih državah	80
4.4 Revidiranje proračuna Evropske Skupnosti	82
5 PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE UČINKOVITOSTI IN USPEŠNOSTI REVIDIRANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA	88
5.1 Podpiranje razvoja in krepitve sistemov notranjega kontroliranja	88
5.2 Povečanje učinkovitosti revidiranja z ustrezno izbiro načina in metod revidiranja	89
5.3 Zagotavljanje sprejemljive kakovosti revidiranja z racionalno uporabo dejavnikov	91
5.4 Revidiranje državnega proračuna na način, ki daje večjo korist uporabnikom revizijskih poročil	92
5.5 Usmerjanje revizorjevih preiskovanj k ciljem in rezultatom	94
6 ZAKLJUČEK	95
7 LITERATURA IN VIRI	98
8 PRILOGE	
PRILOGA 1: Spremembe ekonomske klasifikacije	102
PRILOGA 2: Prejemniki revizijskih poročil in potek obravnave poročil v državnem zboru	103
PRILOGA 3: Mnenja o skladnosti izvršitve finančnega načrta ministrstev za leta od 1998 do 2004	104
PRILOGA 4: SLOVARČEK	105

KAZALO TABEL

Tabela 1	Vključevanje revizorjev v revidiranje državnega proračuna	52
Tabela 2	Model revizijskih zagotovil	55
Tabela 3	Lestvica pomembnosti pri reviziji državnega proračuna za leto 1998	56
Tabela 4	Višina odhodkov državnega proračuna in število vzorčnih enot v letih 1998 - 2004	58
Tabela 5	Struktura mnenj po vrstah v revizijskih poročilih, izdanih v letih 2002 - 2004	62

KAZALO SLIK

Slika 1	Proces revidiranja na Računskem sodišču Republike Slovenije	15
Slika 2	Hierarhija planskih ciljev	16
Slika 3	Ustroj zaključnega računa državnega proračuna	26
Slika 4	Državni organi in medsebojna razmerja, povezana z državnim proračunom	38
Slika 5	Ravni nadziranja javne porabe v Republiki Sloveniji	39
Slika 6	Obseg revizijskih poročil državnega proračuna za leta 1994 - 2004	48
Slika 7	Trajanje revidiranja državnega proračuna	50
Slika 8	Predložitev predloga zaključnega računa državnega proračuna v revidiranje	51
Slika 9	Faze revidiranja državnega proračuna v času	52
Slika 10	Zasnova revidiranja zaključnega računa državnega proračuna	53
Slika 11	Odstopanja proračunske porabe glede na sprejeti obseg proračuna za leto 1999	53
Slika 12	Grafični prikaz revizijskega tveganja	55
Slika 13	Cilji projekta izvedbe revizije državnega proračuna	64
Slika 14	Organizacija projekta revidiranja državnega proračuna za leto 1998	66
Slika 15	Organizacija projekta revidiranja državnega proračuna za leto 1999	67
Slika 16	Organizacija revidiranja državnega proračuna po letu 2000	69
Slika 17	Poročanje o rezultatih revidiranja državnega proračuna za leto 1998	73
Slika 18	Število in obseg dokumentov pri poročanju o reviziji državnega proračuna za leto 1998	74
Slika 19	Poročanje o rezultatih revidiranja državnega proračuna za leto 1999	74
Slika 20	Število in obseg dokumentov pri poročanju o reviziji državnega proračuna za leto 1999	75
Slika 21	Poročilo o reviziji državnega proračuna za leto 2000	75
Slika 22	Zasnova in tok dogodkov v Evropski skupnosti	84
Slika 23	Zasnova notranjega kontroliranja in zunanjega revidiranja evropskega proračuna	87

1. UVOD

Uvajanje uspešnih in sodobnih postopkov in metod za pripravo, izvrševanje in nadziranje proračuna je pomembno za vsako državo. Ključni dejavniki pri tem so proračunski zakoni, računovodski sistemi, klasifikacija proračuna, sistemi upravljanja z likvidnostnimi sredstvi, enotni zakladniški sistem¹ in finančni informacijski sistem ter sistemi nadziranja porabe proračunskih sredstev.

Javni sektor se vedno pogosteje srečuje z zahtevami po nenehnem izboljševanju javnih storitev in zmanjševanju stroškov poslovanja. Javnost želi imeti pravočasne in dovolj natančne informacije o tem, kako država porablja sredstva davkoplačevalcev. Državni zbor, vlada in Ministrstvo za finance so pristojni za postavitev sistemov kontroliranja nad celotno porabo javnih sredstev. Zagotoviti morajo, da so proračunska sredstva dodeljena v skladu s prednostmi, ki jih je določila vlada za izvajanje sprejetih ciljev, ter ustvariti pogoje za učinkovito poslovanje proračunskih uporabnikov in uresničevanje programov.

Vse demokratične države so razvile dva ključna mehanizma, ki pomagata državi pri uspešnem izvrševanju proračuna, in sicer poslovodsko kontroliranje in zunanje revidiranje. Poslovodsko kontroliranje lahko na kratko predstavimo kot organizacijo, usmeritve in postopke, ki se uporabljajo kot pomoč pri zagotavljanju, da vladni programi dosegajo želene rezultate, da je uporaba sredstev za izvedbo teh programov usklajena z zastavljenimi nameni, da so programi zavarovani pred izgubami, prevarami in napačnim vodenjem ter da se za sprejemanje odločitev zagotavljajo, ohranjajo, poročajo in uporabljajo zanesljive in pravočasne informacije. Proračunski cikel se zaključi s potrditvijo zaključnega računa proračuna v državnem zboru. Pred tem predlog tega dokumenta revidira vrhovna državna revizijska institucija (odslej: VRI). S pregledovanjem poslovnih dogodkov državni revizorji ugotavljajo točnost in pravilnost finančnega poslovanja in delovanja sistemov notranjega kontroliranja. V skladu z načeli učinkovitega revidiranja sodobne VRI porabijo zelo malo časa za preskušanje večjega obsega posamičnih poslovnih dogodkov. Namesto tega pregledujejo sisteme, postopke, organizacijsko zasnovo in delovno prakso, z namenom ugotoviti, ali so revidirani sistemi uspešni pri preprečevanju napak in nepravilnosti ter, ali pomagajo pri doseganju postavljenih ciljev in rezultatov. V svetu se ugotavlja, da lahko državni revizorji na tak način koristneje služijo parlamentu, kakor pa z razkrivanjem posamičnih napačnih poslovnih dogodkov in zbiranjem dokazov za obtožbe posameznikov.

Nadzor nad proračunom in drugimi javnimi financami se je pri nas skozi zgodovino spreminjal. Organiziran nadzor na območju današnje Republike Slovenije prvič zasledimo v obdobju vladanja cesarice Marije Terezije (1740 – 1780). S posebnim pismom je cesarica leta 1761

¹ Pojem »sistem enotnega zakladniškega računa« uvaža Zakon o javnih financah v 61. členu. Pri nas se uporablja, skupaj s pojmom »glavna knjiga zakladnice«, čeprav se na Ministrstvu za finance zavedajo, da sam izraz »zakladnica« z vidika slovenskega pravopisa ni pravilen. Sistem enotnega zakladniškega računa podpira upravljanje z državnim denarjem prek enega računa, to je enotnega zakladniškega računa, glavna knjiga zakladnice pa pri tem zagotavlja oblikovanje celovitega informacijskega sistema za upravljanje z državnim denarjem in usklajevanje likvidnosti proračuna (Cvikl, 2000, str. 225).

ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki je med drugim prevzela tudi nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države, katerega namen je bil predvsem preprečiti nepravilnosti pri porabljanju javnih sredstev. Zaradi sporov med državno upravo in revizijsko institucijo je postajalo nadziranje vse bolj omejeno in nazadnje je bila zbornica celo leta 1773 ukinjena, vendar le za eno leto. Med vladavino cesarja Jožefa II. je zbornica znova pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov.

Tudi po razpadu avstro-ogrske monarhije je za javno revidiranje vse do leta 1922 veljal avstrijski zakon iz leta 1892. Ustava Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 je določila Glavno kontrolo, kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov.

Po drugi svetovni vojni je nadzor nad delom Vlade Federativne ljudske Republike Jugoslavije, vladami posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov, državnimi in združenimi ustanovami in podjetji na novo uredil Zakon o splošni državni kontroli (sprejet leta 1946 in dopolnjen leta 1949). To so bili začetki nastanka Službe družbenega knjigovodstva, ki je, vse od ustanovitve leta 1959 dalje, opravljala več vrst dejavnosti. Med njene pomembne naloge so spadale različne oblike kontroliranja, pregledovanje zaključnih računov uporabnikov družbenih sredstev in ekonomsko-finančnega poslovanja ter revidiranje. Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije v celoti prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. V času delovanja te službe, pa tudi potem, ko je v letu 1994 prišlo do njenega preimenovanja v Agencijo Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje, je bilo nadziranje državnih računov precej zanemarjeno. Revidiranje državnega proračuna, kot celote, ne zasledimo, bilo je opravljeno le nekaj revizij poslovanja državnih organov.

Šele s sprejetjem Zakona o Računskem sodišču (v nadaljevanju: ZRacS) v Državnem zboru, 20. julija 1994, in imenovanjem prvih članov Računskega sodišča, 9. decembra 1994, smo v Republiki Sloveniji naredili prve korake za oblikovanje samostojne in neodvisne VRI ter postavili temelje za revidiranje državnega proračuna. Prvo leto delovanja Računskega sodišča je bila določena organizacija te institucije, sprejet je bil poslovnik o njenem delu ter notranji predpisi, vzpostavljeni so bili temeljni pogoji za delovanje, izdelani načrti za določene revizije ter zaposleni prvi revizijski delavci. Prvi rezultati dela te institucije so bili širši javnosti znani šele koncem leta 1995, ko so postali njeni prvi nadzori dokončni in s tem tudi dosegljivi za javnost. Prvo poročilo računskega sodišča o reviziji državnega proračuna je bilo izdano šele 17. januarja 1997, nanašalo pa se je na proračun Republike Slovenije za leto 1994. To revizijo so na podlagi pogodbe opravili revizorji gospodarske revizijske družbe.

1.1 Opredelitev problematike, namena in cilja magistrskega dela

Revizija državnega proračuna je ena najpomembnejših nalog vsake VRI. Uvajanje uspešnih in sodobnih načinov izvedbe lahko pomembno izboljša učinkovitost revidiranja in skrajša čas, ki ga VRI porabi za posamezno revizijo. Od dejavnikov okolja, v katerem nastaja in se izvršuje državni proračun, je odvisna izbira načina in metod revidiranja državnega proračuna.

Državni zbor, Vlada Republike Slovenije in Ministrstvo za finance so pristojni za ureditev ustreznega ustroja nadziranja javnih financ. Zagotoviti morajo, da so javna sredstva dodeljena in porabljena za doseganje prioritet in usmeritev, ki so jih določili državni zbor in vlada, ter da se javna sredstva uporabljajo v skladu z veljavno zakonodajo, ki ureja javne finance in področje delovanja posameznega uporabnika javnih sredstev. Preverjanje skladnosti poslovanja s predpisi je še vedno ena najpomembnejših nalog državnih revizorjev. Proračunska sredstva se lahko uporabijo le v višini in za namene, ki so določeni v proračunu, ter ob upoštevanju postopkov, ki jih določajo veljavni predpisi. Proračunski uporabniki so dolžni uskladiti svoje finančne načrte s sprejetim proračunom in jih izvrševati v skladu z veljavnimi predpisi.

Vse demokratične države so razvile notranje kontroliranje in zunanje revidiranje. Notranje kontrole so lahko umeščene v različne faze proračunskega cikla, na različnih ravneh ustroja proračunskih uporabnikov ter v različnih procesih in postopkih dejavnosti oziroma delovanja proračunskih uporabnikov. Pri reviziji državnega proračuna revizor v predhodni fazi prouči zasnovo notranjega kontroliranja, zazna obstoj kontrolnih aktivnosti in preizkusi učinkovitost njihovega delovanja.

Preden vlada predloži zaključni račun državnemu zboru, ga posreduje računskemu sodišču v revidiranje. S pregledovanjem poslovnih dogodkov revizorji ugotavljajo točnost in pravilnost podatkov in informacij v računovodskih izkazih državnega proračuna, pa tudi skladnost poslovanja vlade in drugih neposrednih proračunskih uporabnikov z veljavnimi predpisi. Zaradi omejenih dejavnikov za delo in v želji po čim večji učinkovitosti revidiranja, VRI vedno bolj usmerjajo svojo dejavnost v proučevanje ureditev, postopkov, organizacijskega ustroja in delovno prakso ter v zaznavanje in analizo tveganj. Magistrsko delo se ukvarja s proučevanjem domače in tuje prakse revidiranja državnega proračuna, analiziranjem različnih načinov revidiranja in iskanjem rešitev, ki bi lahko prispevale k izboljšanju revidiranja, predvsem povečanju učinkovitosti in uspešnosti revizije državnega proračuna. Temeljne rešitve učinkovitega revidiranja državnega proračuna izhajajo iz standardov revidiranja INTOSAI, z upoštevanjem veljavnega pravnega okvira, ki ureja področje javnih financ in državnega revidiranja.

V državnem proračunu se daje vedno večji poudarek doseganju ciljev in rezultatov. Tradicionalno revidiranje skladnosti s predpisi v novejšem času zmanjšuje svoj obseg in prepušča vedno več prostora revidiranju uspešnosti uporabe proračunskih sredstev, ki ga merimo z doseganjem ciljev in rezultatov. Prihaja do bistvenih sprememb pri razumevanju proračunske porabe, kjer je poslovodstvo odgovorno pred javnostjo za to, kar dela, in ne za to, kako to dela (OECD: Budget Reforms in OECD Member Countries, str. 8). Vedno bolj se v javnem sektorju preverja tudi gospodarnost, učinkovitost, pravičnost in uspešnost. Tem novim trendom mora slediti revidiranje državnega proračuna.

Revizija državnega proračuna je lahko zelo obsežna in kompleksna naloga. Računsko sodišče je, po nekajletnem izvajanju ene samostojne revizije zaključnega računa državnega proračuna, v letu 1999 prešlo na izvajanje revizije na način projekta. Magistrsko delo predstavlja načine revidiranja državnega proračuna v Republiki Sloveniji, od ustanovitve računskega sodišča do vključno revizije proračuna za leto 2004, ter posebej analizira projektni način izvedbe. Podana je ocena prednosti in slabosti različnih načinov izvedbe, uporabljenih metod in tehnik revidiranja.

Poročila, ki jih izdajajo VRI, niso namenjena le revidirani osebi, ampak so pomemben vir informacij vladi in parlamentu, ter preko javnih glasil tudi široki javnosti. Limska deklaracija, sprejeta na IX kongresu INTOSAI leta 1977 (INTOSAI, Lima Declaration, 1998, str. I 8-9), je načrtala smernice za odnose VRI s parlamentom, vlado in javno upravo. Člena 8 in 9 te deklaracije poudarjata veliko stopnjo neodvisnosti in avtonomije, ki jo parlament z zakonom dodeli VRI. Prav tako izpostavlja odgovornost vlade in njen odnos do revizije. Razmerje VRI do parlamenta v posamezni državi ureja v največ primerih ustava. Pri nas ustava v 150. členu postavlja Računsko sodišče kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe ter mu zagotavlja neodvisnost. Državni zbor je tudi pri nas najpomembnejši nadzornik nad javnimi financami. Pri izvajanju te funkcije mu je lahko v veliko podporo in pomoč računsko sodišče. Državni zbor lahko sooblikuje in kontrolira dejavnost države bodisi preko sprejemanja zakonov in drugih pravnih aktov, ali ob določanju vsakoletnega proračuna. S skupnim in odgovornim sodelovanjem lahko državni zbor in računsko sodišče uspešno delujeta v korist davkoplačevalcev. Magistrsko delo se dotika tudi obravnave poročil o revizijah državnega proračuna v državnem zboru in poskuša podati predloge, ki bi lahko pripomogli k večji uporabni vrednosti revizijskih poročil pri odločanju v državnem zboru.

Namen magistrskega dela je obravnavati in predstaviti revidiranje državnega proračuna na sistematični način ter združiti teoretična spoznanja in praktične izkušnje v ugotovitve in predloge, ki bodo lahko revizorju pomagali do učinkovite in uspešne izvedbe revizije državnega proračuna. S proučevanjem razpoložljive tuje in domače literature in virov s področja javnih financ in državnega revidiranja ter tuje in domače prakse revidiranja državnega proračuna so oblikovana izhodišča za predloge izboljšav revidiranja državnega proračuna.

Pri zasledovanju namena tega magistrskega dela avtorica izhaja iz hipoteze, da revidiranje državnega proračuna v Republiki Sloveniji ni učinkovito in da revizijska poročila po vsebini in načinu predstavitve informacij ne zadovoljujejo uporabnike tovrstnih poročil.

Magistrsko delo zasleduje dva temeljna *cilja*. Prvi cilj je ugotoviti stanje na področju revidiranja državnih proračunov v Sloveniji in v nekaterih drugih državah, ki so predmet proučevanja tega magistrskega dela. Predstavlja različne načine revidiranja državnih proračunov, podaja primerjavo nekaterih pomembnih dejavnikov pri revidiranju in ocenjuje njihove prednosti in pomanjkljivosti. Drugi temeljni cilj je raziskati možnosti, kako na učinkovit način revidirati državni proračun v bodoče in kako z uspešno opravljeno revizijo državnega proračuna pomagati vladi in državnemu zboru pri izvajanju njihovih nalog in uresničevanju namenov porabe javnih sredstev.

Temeljni cilja magistrskega dela se nadalje členita v več podrobnih ciljev, kot so: predstaviti pravne in strokovne podlage revidiranja državnega proračuna, orisati zasnove državnega proračuna, predstaviti možne načine revidiranja državnega proračuna ter dosedanje prakso revidiranja državnega proračuna v Republiki Sloveniji in v nekaterih drugih državah ter izdelati model revidiranja, ki bo prilagojen pravnim podlagam in zahtevam okolja, v katerem delujejo proračunski uporabniki in ki bo zadovoljil uporabnike revizijskega poročila. Končni cilj dela je oceniti prednosti in slabosti dosedanjih načinov revidiranja državnega proračuna ter na tej podlagi in na podlagi pridobljenih znanj iz tuje prakse izoblikovati predloge, na kakšen način bi bilo

možno uspešneje revidirati državni proračun in s kakšnimi metodami in tehnikami bi lahko povečali učinkovitost revidiranja državnega proračuna.

Cilj magistrskega dela je tudi vplivati na izboljšanje kakovosti obravnave zaključnega računa državnega proračuna v državnem zboru s pomočjo kakovostno in pravočasno izvedene revizije ter poročanjem o izsledkih revizije na način, ki bi povečal zanimanje za revizijsko poročilo med poslanci državnega zbora in v širši javnosti.

1.2 Metode proučevanja in zasnova magistrskega dela

V teoretičnem delu se uporablja več metod proučevanja in analiziranja. Osnovna metoda je splošna raziskovalna metoda spoznavnega procesa. Z njo so zbrane informacije, podatki in dejstva o načinu in vsebini revizij državnih proračunov, oblikah poročanja, vključno z izrečenimi mnenji, ter o času, porabljenem za izvedbo revizije, in drugih dejavnikih, ki so potrebni za izvedbo takšne revizije. Literature, ki bi celovito obravnavala revidiranje javnega sektorja, ni veliko. Teoretična znanja s področja revidiranja javnega sektorja in zlasti revidiranja državne uprave temeljijo predvsem na literaturi, ki jo je publiciral Inštitut pooblaščenih računovodij javnega sektorja iz Londona (CIPFA 1994 in 1996) ter knjigah, ki so jih izdali avtorji Gutherie (1990), Buttery (1993) in Jones (1994). Iz strokovne literature in virov, tako domačih kot tudi tujih avtorjev, so povzeta teoretična izhodišča postavljenim vprašanjem. Na tej osnovi so vzpostavljena medsebojna teoretična razmerja, ki služijo pri nadaljnjem proučevanju prakse revidiranja državnih proračunov.

Izsledke proučevanja strokovne literature dopolnjujejo rezultati raziskave o državnih proračunih in njihovem nadziranju v več državah, ki jo je leta 2003 opravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, rezultati ankete na temo revidiranja državnih proračunov, ki jo je v okviru priprav na kongres pripravila Evropska organizacija vrhovnih revizijskih institucij leta 2002, ter z izsledki analize dosedanje prakse revidiranja državnega proračuna pri nas in v nekaterih državah. Gre predvsem za povezovanje teoretičnih izhodišč in uveljavljene prakse Računskega sodišča Republike Slovenije in nekaterih drugih VRI.

Metodo spoznavnega procesa nadgrajuje širši proces spoznavanja z uporabo metode opisovanja. Pri omenjeni metodi gre za postopek splošnega opisovanja in opredeljevanje pojavov, ki jo bom uporabila predvsem pri opredeljevanju temeljnih pojmov revidiranja in javnih financ. S pojasnjevanjem posameznih pojavov se povečuje vrednost opisne metode. Ta metoda bo tudi služila pri predstavljanju ugotovitev in spoznanj, ki bodo rezultat uporabe metode analize, primerjalne metode in metode proučevanja primerov.

Metoda analize je uporabljena pri ugotavljanju posameznih dejavnikov, ki posredno ali neposredno vplivajo na revidiranje državnega proračuna. Predmet analiziranja so bili tudi uporabljeni načini izvedbe revizije ter ustroj in vsebina revizijskih poročil. Analizirana so bila vsa dokončna poročila revizij proračuna Republike Slovenije, od ustanovitve računskega sodišča do konca leta 2005.

Primerjalna metoda je bila uporabljena predvsem za potrebe primerjave različnih načinov revidiranja državnega proračuna pri nas in v izbranih državah. Dobljeni izsledki predstavljajo podlago za opredelitev prednosti in slabosti posameznih rešitev in načinov revidiranja. Prav tako predstavljajo podlago za oblikovanje predlogov izboljšav, ki bi naj pomagale povečati učinkovitost in uspešnost revidiranja državnega proračuna.

Revizije državnega proračuna in posamični dejavniki revizij so predstavljeni z metodo proučevanja primerov. Ta metoda prispeva k popolnejšemu in nazornejšemu prikazu problematike, ugotovitev in predlogov, ki so ključni in najpomembnejši del magistrskega dela.

Skozi celotno delo se uporabljala metoda sinteze, ki pomaga, da so posamezni pojavi in ugotovitve medsebojno ustrezno povezani. Njeni rezultati so vidni v prikazu zbirnih vsebin, ki se dobijo v postopku združevanja posameznih dejavnikov in so po potrebi prikazani v tabelah.

Pri revidiranju proračuna se v delu, ki se nanaša na preizkušanje podrobnosti podatkov, uporablja statistična metoda vzorčenja in revizijske metode analiziranja podatkov. Z uporabo posebne uporabniške računalniške rešitve se vsi podatki, evidentirani v glavni knjigi proračunskega uporabnika, podrobno pregledajo in analizirajo. Magistrsko delo zajema tudi računalniško obravnavo podatkov in predstavlja načine analiziranja in statističnega vzorčenja, kot podporo pri pridobivanju ustreznih in zadostnih dokazov za oblikovanje revizorjevega mnenja.

Ciljni skupini, kamor je usmerjeno proučevanje, sta Računsko sodišče Republike Slovenije in VRI, kjer je avtorica imela možnost podrobneje proučevati revidiranje državnega proračuna. S pomočjo ciljnih skupin je pridobljen boljši uvid v možne oblike in načina izvedbe revizije državnega proračuna. Glavni cilj izvedbe metode primerjave revidiranja državnih proračunov je pridobitev predlogov za izboljšanje učinkovitosti revidiranja državnega proračuna.

Pomemben del magistrskega dela temelji na proučevanju pisnih virov, analizi vsebine teh virov in razpoznavanju posebnosti, ki so značilne za revidiranje državnih proračunov. Ta del bogato dopolnjujejo praktične izkušnje revidiranja državnih proračunov v Republiki Sloveniji in v nekaterih drugih državah. Predvsem v zadnjem delu so predstavljene teoretične rešitve, ki bi naj prispevale k izboljšavam revidiranja in povečale učinkovitost revidiranja državnega proračuna.

2 REVIDIRANJE DRŽAVNEGA PRORAČUNA

2.1 Opredelitev temeljnih pojmov pri revidiranju državnega proračuna

Državni proračun je akt države, s katerim so predvideni *prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki*² države za eno leto. Pojem državni proračun se uporablja samo za pravni akt, ki je finančni

² Pojma »prejemki« in »izdatki« sta bila uvedena v proračun z novo ekonomsko klasifikacijo proračuna. Čeprav evidentiranje poslovnih dogodkov v proračunu temelji na denarnem toku, se poleg pojmov prejemki in izdatki, uporabljata tudi pojma prihodki in odhodki. Prejemki so v proračunu povezani s prihodki in predstavljajo obliko proračunskih prihodkov. V širšem smislu so prejemki opredeljeni kot (1) prihodki (prihodki iz bilance prihodkov

načrt države oziroma vseh njenih organov. Državni proračun ima več funkcij, med katerimi so za revidiranje najpomembnejše izvrševanje sprejetega proračuna, poročanje in nadzor po poteku proračunskega leta. Predstavimo ga lahko tudi kot v številkah izraženi program ukrepov države v določenem obdobju. Glavni namen proračuna je načrtovanje bodočega poslovanja, služi pa tudi pri naknadnem preverjanju doseženih rezultatov.

V revidiranje državnega proračuna se vključujejo tudi *neposredni uporabniki državnega proračuna*. To so tisti organi države, ki se neposredno financirajo iz državnega proračuna in niso samostojne pravne osebe. Subjekt, pri katerem računsko sodišče revidira, imenuje revidirana oseba oziroma skrajšano *revidiranec*. Predmet revidiranja pri neposrednem proračunskem uporabniku je njegov *finančni načrt*. To je akt, s katerim so predvideni njegovi prejemki in izdatki za eno leto. Finančni načrti neposrednih proračunskih uporabnikov so združeni v posebnem delu proračuna, ki je eden od najobsežnejših proračunskih dokumentov. Zbir podatkov iz finančnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov je predstavljen v splošnem delu državnega proračuna.

Pri poročanju o izvršitvi državnega proračuna dobi splošni del državnega proračuna ime *zaključni račun državnega proračuna*. To je akt države, v katerem so prikazani predvideni in doseženi prejemki in izdatki države za preteklo leto. Kadar govorimo o revidiranju državnega proračuna, imamo v mislih zaključni račun (splošni del), posebni del proračuna in načrt razvojnih programov. Revidiranje opravljamo z namenom zagotoviti, da so vlada in neposredni proračunski uporabniki izvršili proračun in delovali v skladu z nameni, načrtovanimi zneski, pravili in standardi.

Revidiranje državnega proračuna je ena najpomembnejših nalog, ki jo izvaja *vrhovna revizijska institucija*. VRI je javni organ, ki ne glede na način imenovanja, zasnove ali organiziranosti, izvršuje naloge zunanjega revizorja javnega sektorja v skladu z zakonom. V naši državi je to Računsko sodišče Republike Slovenije, ki je bilo ustanovljeno leta 1994. Med svoje naloge uvršča računsko sodišče več vrst revidiranja. Med temeljne naloge vseh revizorjev spada *revidiranje računovodskih izkazov*, ki je usmerjeno v računovodske izkaze in druga finančna poročila. Zajema preverjanje računovodskega sistema, knjigovodskih in poslovnih listin ter izkazov, ki jih sestavlja računovodstvo. V postopku revidiranja državni revizor pridobiva zagotovila, da so podatki v računovodskih izkazih resnični in pošteni oziroma popolni in pravilni ter da so bili pripravljeni v skladu z ustreznimi računovodskimi standardi, načeli in drugimi zahtevami v zvezi s poročanjem. V reviziji zaključnega računa državnega proračuna revizor potrjuje tri temeljne računovodske izkaze, ki so podrobneje predstavljeni v točki 3.1.2 tega dela.

Pri *revidiranju pravilnosti poslovanja* ali skladnosti poslovanja s predpisi se presoja spoštovanje zakonov in drugih predpisov. Državni revizor ugotavlja, ali revidiranec upošteva usmeritve, zakone in druge predpise, ki urejajo njegovo poslovanje. Pri revidiranju državnega proračuna je pravilnost poslovanja velikega pomena. Izraža odgovornost revidiranca oziroma predstojnika

in odhodkov), (2) sredstva od prejetih vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev (prejemki iz računa finančnih terjatev in naložb) in (3) sredstva iz naslova zadolževanja (prejemki iz računa financiranja). Izdatki so vsi odhodki, sredstva za dana posojila, sredstva za nakup kapitalskih deležev in sredstva za odplačila glavnice dolga. V tej magistrski nalogi se v povezavi s proračunom namesto pojma »prihodki in prejemki ter odhodki in izdatki« uporabljajo pojmi »prejemki in izdatki«.

organa in zagotavlja, da so proračunska sredstva uporabljena v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor, oziroma, da je revidiranec pri porabi sredstev upošteval veljavne predpise. Delovanje uporabnikov proračuna določajo številni predpisi, med katere štejemo temeljno zakonodajo (Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah, Zakon o izvrševanju proračuna), dopolnilno zakonodajo (zakone, ki urejajo posamezna področja), podzakonske akte (izvedbene predpise) ter navodila vlade, ministrstva, pristojnega za finance, in resornih ministrstev.

Revidiranje smotrnosti poslovanja opredeljujejo revizijski standardi INTOSAI (INTOSAI, 1994, str. 23 in 24), kot pregledovanje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti. Računsko sodišče Republike Slovenije je te tri pojme nadomestilo s pojmom »smotrnost«³. Vedno več VRI med naloge revidiranja vključuje revizijo smotrnosti poslovanja. Revizija temelji na obsežnih analizah in študijah. Glavni namen te vrste revidiranja je proučiti smotrnost poslovanja revidiranca. Revidiranje temelji na treh stebrih: gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, ki so v praksi bolj znani pod okrajšavo »3 E«. Pri ocenjevanju smotrnosti si revizorji pomagajo s primerjalnim presojanjem in kazalniki izvajanja nalog. Revizijska poročila lahko pomembno prispevajo k izboljšanju poslovanja in krepitvi zaupanja javnosti v delovanje države. S svojo neodvisno oceno in zanesljivimi informacijami lahko revizija smotrnosti predstavlja primerno podlago za bodoče odločitve o programih, investicijah ali drugi dejavnosti prejemnika javnih sredstev (Vidovič, 2005, str. 166).

Med obvezne postopke vsake revizije spada tudi pregled zasnove in preizkušanje delovanja sistema *notranjega kontroliranja*, ki ga je vzpostavilo poslovodstvo za obvladovanje tveganj in kot pomoč pri doseganju ciljev. Pri revidiranju državnega proračuna je od uspešnega delovanja sistemov notranjega kontroliranja odvisen obseg preizkušanja podrobnosti. V kolikor se revizor lahko zaneša na uspešnost delovanja teh sistemov, bo lahko zmanjšal število enot v vzorcu poslovnih dogodkov, ki jih namerava podrobno pregledati. Obseg preizkušanja pa ni odvisen samo od ocene *tveganja pri kontroliranju* (tveganje, da notranje kontroliranje v organizaciji ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo ter popravilo napačne navedbe, ki se lahko pojavi v uradni trditvi in je lahko posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna), temveč tudi od ocene *tveganja pri delovanju* (dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki utegne biti posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna, če predpostavimo, da ni ustreznih notranjih kontrol). Poleg omenjenih dveh vrst tveganj pa revizor pri načrtovanju revizije upošteva še *tveganje pri odkrivanju* (tveganje, da revizorjevi postopki ne bodo odkrili napačnih navedb v uradnih trditvah, ki so posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami lahko pomembne).

Določene odločitve revizorja v fazi načrtovanja in kasneje pri vrednotenju odkritih napak so odvisne od *pomembnosti, ki jo določi revizor*. Informacije so pomembne, če njih opustitev ali napačna navedba lahko vpliva na odločitve uporabnikov na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od velikosti postavke ali presoje napak. Pri revidiranju državnega proračuna, kot celote, je računsko sodišče praviloma določilo pomembnost z zneskom v višini 0,5 odstotkov

³ V drugi točki 8. člena Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije je navedeno: »izraz nesmotrnost v poslovanju je zbirni izraz za negospodarnost, neučinkovitost in neuspešnost poslovanja (nesmotrnost je negospodarnost, neučinkovitost ali neuspešnost).«

odhodkov državnega proračuna. Ocene tveganj in pomembnost so dejavniki, ki učinkujejo na *revizijsko vzorčenje*. V revizijski stroki je vzorčenje uporaba revizijskih postopkov za manj kot 100 odstotkov postavk v okviru salda na kontu ali večje skupine poslovnih dogodkov, pri čemer imajo vse enote možnost biti izbrane. Vzorec revizor določi (izbere) iz množice, o kateri želi priti do sklepov. Pri revidiranju državnega proračuna se vzorči na odhodkih neposrednih proračunskih uporabnikov, ki predstavljajo odseke v množici z imenom odhodki državnega proračuna.

S preizkušanjem podrobnosti na izbranem vzorcu pride revizor do *revizijskih razkritij*. S tem pojmom računsko sodišče označuje skupek ugotovitvenih in presojevalnih navedb o določenem delu revidirančevega poslovanja. Razkritje je lahko pozitivna potrditev, lahko pa tudi negativna ugotovitev, ki se lahko nanaša na *napako* (nenamerno napačna navedba v računovodskih izkazih, vključno z opustitvijo zneska ali razkritja), *nepravilnost* (neskladnost poslovanja s predpisi ali usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju), *negospodarnost* (zapravljivo ali potratno ravnanje; pridobiti majhno količino dejavnikov, slabe kakovosti, dobavljeno z zamudo in na napačno mestu, z visokimi stroški), *neuspešnost* (cilji niso doseženi, delovanje organizacije se ne ujema z nameni ali nameravanimi učinki tega delovanja), *neučinkovitost* (razmerje med uporabljenimi dejavniki in proizvedenimi izločki zato, da se dosežejo nameni, je neustrezno; uporabljeni so bili veliki vložki dejavnikov zato, da se doseže majhna količina in slaba kakovost izločka, oziroma da so doseženi majhni izločki z uporabo velikih vložkov) in *oporečnost* (kakovost ali stanje, za katerega so značilni nizka moralna načela, nepoštenost in neodkritost).

V primerih, kadar računsko sodišče z revizijo odkrije pomembne nepravilnosti ali nesmotrnosti v poslovanju revidiranca, zahteva sprejem *popravljalnih ukrepov*. Ta pojem označuje ukrep, ki ga uporabnik javnih sredstev uvede zato, da odpravi določeno nepravilnost ali nesmotrnost v svojem preteklem poslovanju ali zato, da zmanjša tveganje za pojav določene nepravilnosti ali nesmotrnosti v svojem prihodnjem poslovanju. Od leta 2001, ko je bil z novim Zakonom o računskem sodišču (v nadaljevanju: ZRacS-1) tudi formalno uveden t.i. porevizijski postopek, katerega del je omenjeno ukrepanje, so revizijska poročila državnega proračuna na koncu vsebovala številne zahteve po izdelavi in sprejemu popravljalnih ukrepov.

Kratko predstavitev najpomembnejših pojmov, ki se pojavljajo pri revidiranju državnega proračuna, zaključuje eden od izjemno pomembnih pojmov za javni sektor, to je *obveznost predložitve obračunov*. Gre za proces, s katerim so organi javnih služb in posamezniki v njih odgovorni za svoje odločitve in dejanja, za njihovo skrbništvo nad javnimi sredstvi in vsemi vidiki dosežkov. Ta pojem pomeni tudi dolžnost, vsiljeno revidirani osebi ali organizaciji, da pokaže, ali je upravljala in nadzirala sredstva, ki so ji bila zaupana, v skladu s pogoji, pod katerimi so bila sredstva dana.

2.2 Pravne in strokovne podlage revidiranja državnega proračuna

2.2.1 Pravne podlage

Pravni akt, ki določa temelje računskemu sodišču, je Ustava Republike Slovenije, ki jo je konec leta 1991 sprejela Skupščina Republike Slovenije. Opredelitev računskega sodišča, kot najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v 150. členu Ustave Republike Slovenije (1992) ter način imenovanja njegovih članov v 151. členu ustave, zagotavljata tej instituciji neodvisnost in status, ki ji daje dobro podlago za izpolnjevanje njenega poslanstva. Po sedmih letih delovanja računskega sodišča se je z uveljavitvijo ZRacS-1 pomembno spremenila vloga, pristojnost in organizacijska sestava te institucije ter postopki revidiranja. Po tem novem zakonu je računsko sodišče pristojno za revidiranje poslovanja vseh pravnih oseb javnega prava in njihovih enot ter pravnih oseb zasebnega prava in fizičnih oseb, ki so prejele pomoč iz proračuna Evropske skupnosti, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, in tistih pravnih oseb, ki izvajajo javno službo oziroma zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesije. Med pravne osebe zasebnega prava, podvržene revizijski pristojnosti računskega sodišča, sodijo tudi gospodarske družbe, banke in zavarovalnice, v katerih imata država in lokalna skupnost večinski delež.

Pri vseh naštetih uporabnikih javnih sredstev lahko računsko sodišče revidira, tako pravilnost, kot tudi smotrnost poslovanja, pa tudi akte o njihovem poslovanju v preteklem letu in akte o njihovem načrtovanem poslovanju. Po ZRacS-1 je revidiranje poslovanja pridobivanje ustreznih in zadostnih dokazov za izrek mnenja o poslovanju revidiranca. Pri revidiranju poslovanja revizor poda mnenje o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati vsak uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju, pri revidiranju smotrnosti poslovanja pa mnenje o gospodarnosti, mnenje o učinkovitosti ali mnenje o uspešnosti poslovanja uporabnika javnih sredstev.

Mnenje o poslovanju, ki ga poda računsko sodišče, je obvezujoče, zato ga mora spoštovati in upoštevati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti ali katerikoli drug uporabnik javnih sredstev, na katerega poslovanje se mnenje nanaša.

Zakon poleg revizijskih pristojnosti določa tudi revizijske obveznosti računskega sodišča, ki okvirno opredeljujejo letni obseg njegovega dela. Tako med obvezne revizije, ki jih računsko sodišče mora izvesti vsako leto, zakon uvršča tudi pravilnost izvršitve državnega proračuna oziroma pravilnost poslovanja držav (25. člen ZRacS-1).

Zahteva po vsakoletni obvezni reviziji zaključnega računa državnega proračuna pa je opredeljena tudi v Zakonu o javnih financah (v nadaljevanju: ZJF). 97. člen namreč zavezuje Ministrstvo za finance, da pripravi predlog zaključnega računa državnega proračuna in ga predloži v revidiranje računskemu sodišču do 31. marca tekočega leta. Po opravljeni reviziji Ministrstvo za finance predloži vladi predlog zaključnega računa državnega proračuna skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča v tridesetih dneh po prejemu tega poročila. Noben predpis ne določa rokov za izvedbo revizije oziroma za predložitev revizijskega poročila Ministrstvu za finance. ZJF zavezuje le vlado, da mora najpozneje do 1. oktobra tekočega leta določiti predlog zaključnega

računa državnega proračuna in ga skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča predložiti državnemu zboru v sprejem (četrty odstavek 97. člena ZJF).

Pri revidiranju državnega računa morajo državni revizorji izhajati iz opredelitve vsebine zaključnega računa proračuna, ki jo določata ZJF (11. in 96. člen) in Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. To navodilo med drugim tudi podrobneje določa, katere podatke morajo vsebovati izkazi državnega proračuna.

2.2.2. Strokovne podlage

Na kakšen način in v kakšnem obsegu bo računsko sodišče izpolnilo zakonsko obveznost, ki se nanaša na revidiranje državnega proračuna, je prepuščeno njemu samemu, seveda pa je dolžno pri tem upoštevati strokovna pravila in standarde. Predsednik računskega sodišča je, na podlagi druge točke drugega odstavka 12. člena ZRacS-1, maja 2001 sprejel *Napotilo za izvajanje revizij*, s katerim je določil, da računsko sodišče pri izvajanju revizij uporablja naslednje mednarodne revizijske standarde, objavljene v slovenskem jeziku:

- revizijske standarde, ki jih je junija 1992 sprejel INTOSAI – Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (Revizijski standardi, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1994),
- evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI (Revizor 7–8/99) ter
- Mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki jih sprejema IFAC – Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (zbirka Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2001, z dopolnitvami).

V letu 2002 so bile sprejete smernice, s katerimi je Računsko sodišče Republike Slovenije postavilo temeljne usmeritve revidiranja javnih financ za vsak posamezen postopek revidiranja posebej. Smernice temeljijo na ZRacS-1, poslovniku Računskega sodišča Republike Slovenije (2001) in Napotilu za izvajanje revizij. Predstavljajo okvir procesa revidiranja, ki ga podrobneje določa revizijski priročnik.

Računsko sodišče pri revidiranju še vedno uporablja revizijske standarde INTOSAI, ki jih je odobril Upravni odbor INTOSAI leta 1991, čeprav so bili na kongresu INTOSAI leta 2001 sprejeti novi, obnovljeni standardi. Slednji standardi še danes niso prevedeni v slovenski jezik, zato njihova uporaba uradno ni dovoljena. Novim standardom revidiranja je bil dodan kodeks etike revizorjev v javnem sektorju, ki ga je sprejel Upravni odbor INTOSAI na kongresu leta 1998. Kljub temu, da je bil ta kodeks kmalu po sprejetju preveden v slovenski jezik in javno objavljen (Revizor 2/99, str. 23-29), vse do danes ni bil uveljavljen na Računskem sodišču Republike Slovenije.

Standardi revidiranja INTOSAI, sprejeti leta 1991, nekoliko pomanjkljivo in nejasno opredeljujejo posamezne vrste revizij. Državno revidiranje delijo na naslednje tri temeljne vrste:

- »revizije pravilnosti (finančnega) poslovanja«, katerih namen je pridobiti »primerno zagotovilo za odkrivanje napak, nepravilnosti in nezakonitih dejanj, ki bi lahko neposredno in pomembno vplivala na zneske v računovodskih izkazih ali na izsledke revizije pravilnosti poslovanja« (INTOSAI, 1994, str. 47);
- »revizije izvajanja nalog«, katerih namen je »oceniti usklajenost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, kadar je to potrebno zaradi ciljev revizije« (INTOSAI, 1994, str. 48);
- »revizije pravilnosti poslovanja«, ki jih opredeljuje kot bistven vidik državnega revidiranja in nalogo VRI, da »zagotovi, da so državni proračun in obračuni popolni in nesporni« (INTOSAI, 1994, str. 48).

Nejasnost in prepletanje posameznih ciljev revidiranja v predhodno opisanih vrstah revizij so odpravili novi standardi revidiranja. Celovit obseg državnega revidiranja vključuje revidiranje pravilnosti in revidiranje dosežkov (Turk, 2002, str. 1003). Standardi jasno in dovolj podrobno določajo, kaj spada pod posamezno vrsto revizije. *Revizijo pravilnosti* opredeljuje standard revidiranja 1.0.39, ki vključuje (INTOSAI, 2001, str. 32-33):

- potrjevanje obveznosti predložitve finančnih obračunov s strani odgovornih organizacij, preiskovanje in vrednotenje finančnih razvidov in izrek mnenja o računovodskih izkazih;
- potrjevanje obveznosti predložitve finančnih obračunov celotne državne uprave;
- revidiranje sistemov financiranja in poslovnih dogodkov, vključno z vrednotenjem usklajenosti z veljavnimi statuti in predpisi;
- revidiranje notranjega kontroliranja in funkcije notranjega revidiranja;
- revidiranje pravičnosti (poštenosti) in primernosti upravnih odločitev, ki jih je sprejela revidirana organizacija;
- poročanje o vseh drugih zadevah, ki izhajajo iz revizije ali se nanjo nanašajo, in za katere je VRI ocenila, da jih je potrebno razkriti.

Revizijo dosežkov opredeljuje standard revidiranja 1.0.40 in je osredotočena na revidiranje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Vključuje (INTOSAI, 2001, str. 33):

- revidiranje gospodarnosti dejavnosti uprave glede na načela dobrega upravljanja in prakso ter poslovodske usmeritve;
- revidiranje učinkovitosti uporabe človeških, finančnih in drugih dejavnikov, vključno s preiskovanjem sistemov informiranja, meril za ocenjevanje dosežkov in spremljanje ureditev in postopkov, ki jih vodi revidirana organizacija za odpravo prepoznanih pomanjkljivosti;
- revidiranje uspešnosti izvedbe v razmerju do doseganja ciljev revidirane organizacije in revidiranje dejanskega učinka dejavnosti v primerjavi z želenim učinkom.

Standardi revidiranja Glavnega revizijskega urada Združenih držav Amerike (v nadaljevanju: GAO) razločujejo med državnimi revizijami in sprejemanjem poslov potrjevanja (GAO, 2003, str. 17-28). Standardi uvodoma poudarjajo, da se vsako sprejetje posla začne z nameni, ti pa

določajo vrsto dela in standarde revidiranja, ki jih je potrebno pri tem upoštevati. Naloga, ki jo sprejme revizor, ima lahko enega ali več namenov in s tem eno ali več vrst dela. Standardi revidiranja GAO poznajo štiri glavne vrste poslov, ki so na kratko predstavljene v nadaljevanju.

- *Finančne revizije* – dajejo razumno zagotovilo o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi. Finančne revizije lahko dajejo tudi zagotovila na različni ravni in lahko zajemajo različen obseg dela, ki lahko vključuje posebna poročila določenih računovodskih postavk, pregled medobdobnih finančnih informacij, izdajo pisma prevzemnika prodaje vrednostnih papirjev, poročanje o poslih, ki jih opravlja zunanja organizacija, in revidiranje skladnosti poslovanja s predpisi, ki se nanašajo na dodeljevanje javnih sredstev in državne pomoči (standard 2.05, GAO, 2003, str. 18-19).
- *Sprejemanje poslov potrjevanja* – nanašajo se na preiskovanje, pregledovanje ali izvajanje dogovorjenih postopkov o zadevnem predmetu ali uradni trditvi. Predmet potrjevanja je lahko finančne ali nefinančne narave, lahko pa je tudi del finančne revizije ali revizije dosežkov. Sprejemanje poslov potrjevanja lahko vključevaje poročanje o (1) notranjem kontroliranju, ki se v organizaciji nanaša na finančno poročanje, (2) skladnosti poslovanja organizacije z zakoni, drugimi predpisi, pravili, pogodbami ali dotacijami, (3) uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja nad usklajenim delovanjem s posebnimi zahtevami, kot so javni razpisi, obračun in poročanje o državnih podporah in pogodbah, (4) razpravah poslovodstva in predstavljenih analizah, (5) predračunskih računovodskih informacijah, (6) zanesljivosti meril za ocenjevanje dosežkov, (7) končnih pogodbenih stroških, (8) dopustnosti in sprejemljivosti predlaganega pogodbenega zneska in (9) posebnih postopkih, ki se izvajajo v določenih zadevah (standard 2.05, GAO, 2003, str. 19-20).
- *Revizije dosežkov* – sistematično preiskovanje dokazov z namenom, da se poda neodvisna ocena o dosežkih in o vodenju programa glede na nepristranska merila ter druge ocene. Nameni revizij dosežkov so različni, nanašajo pa se lahko na uspešnost in rezultate programov, gospodarnost in učinkovitost, notranje kontroliranje, skladnost poslovanja z zakonskimi in drugimi zahtevami, analize prihodnjih možnosti, navodila ali na zbirne informacije (standard 2.09, GAO, 2003, str. 21).
- *Nerevizijske storitve* – nanašajo se na druge naloge, ki jih lahko opravljajo revizorji, kot so razvoj ali uvajanje računovodskih sistemov, določanje računovodskih bilanc, razvijanje sistemov notranjega kontroliranja, obračunavanje plač, knjigovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov, ocenjevanje vrednosti sredstev, oblikovanje ali uvajanje informacijske tehnologije ali drugih sistemov, izvajanje aktuarskih študij. Revizorji lahko na zahtevo stranke dajejo tudi informacije ali podatke brez predhodne preveritve, analiz ali vrednotenja teh informacij ali podatkov, vendar takšno delo ne daje podlage za zaključke, priporočila ali mnenje o teh informacijah ali podatkih (standard 2.14, GAO, 2003, str. 25).

V nekaterih državah zasledimo, da VRI namesto standardne oblike revidiranja računovodskih izkazov opravlja posle potrjevanja zaključnega računa državnega proračuna. Podobno velja za proračun Evropske skupnosti, ki ga vsako leto potrjuje Evropsko računsko sodišče. O uradni potrditvi v okviru revidiranja računovodskih izkazov piše tudi avtor Taylor, ko pri opredeljevanju

pojma »revidiranje računovodskih izkazov« navaja, da je to vrsta revidiranja, ki uporablja postopek, ki se imenuje uradno potrjevanje (Taylor, 1996, str. 33).

Za revidiranje državnega proračuna Republike Slovenije, kot enovite revizije, ki izpolnjuje zahteve določb ZRacS-1 in ZJF, je možno zaključiti, da je v dosedanjem obsegu in praksi revidiranja računsko sodišče upoštevalo standard revidiranja 1.0.39 v celoti in le enega od treh sestavin revizije dosežkov, to je standard revidiranja 1.0.40 c.

Pri revidiranju javnega dolga si lahko državni revizorji pomagajo z Navodilom o poročanju o javnem dolgu, ki ga je leta 2000 sprejel Odbor INTOSAI za javni dolg. V njem je možno najti veliko koristnih napotkov o vlogi in nalogah VRI, povezanih z revidiranjem javnega dolga.

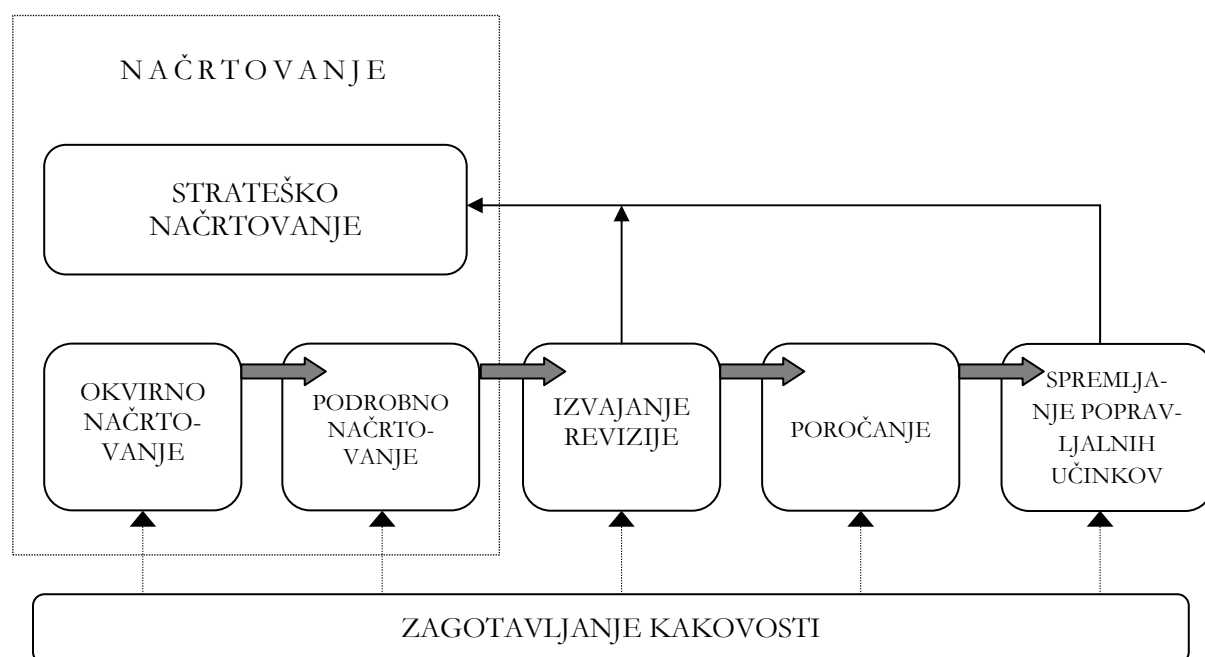
Okvire računovodskega poročanja v javnem sektorju postavljajo trije dokumenti, ki jih je v preteklih letih sprejel Odbor INTOSAI za računovodske standarde. Leta 1995 je INTOSAI izdal brošuro z naslovom »Okviri računovodskih standardov«, v kateri je opredelil uporabnike, cilje in kakovostne značilnosti finančnih poročil, ki jih pripravlja vlada. Tri leta pozneje je INTOSAI izdal »Priročnik za vrhovne revizijske inštitucije o izvedbi okvira računovodskih standardov: poročanje ministrstev in celovito državno finančno poročanje«. V njem je podal praktična navodila o tem, kako izvesti namene poročanja, ki jih zajema okvir. Nadgradnjo tega dokumenta predstavlja »Priročnik za vrhovne revizijske inštitucije o izvedbi okvira računovodskih standardov: poslovske razprave in analize o finančnih informacijah, informacijah o dosežkih in drugih informacijah«, ki ga je leta 2001 izdal Odbor INTOSAI za računovodske standarde. V njem najdemo predstavitev namenov poslovske razprave in analiz, ki je obogatena s številnimi primeri iz prakse. Državni revizorji v njih prepoznajo dobro prakso, ki jo lahko upoštevajo tudi pri presoji ustreznosti računovodskega poročanja v primeru državnega proračuna.

2.3 Posebnosti revidiranja državnega proračuna

2.3.1 Proces revidiranja državnega proračuna

Revidiranje je zaporedje dejavnosti, ki se pričnejo s prepoznavanjem in izbiro predlogov za revizijo, nadaljujejo pa z izdelavo podrobnega načrta revizije ter s pridobivanjem, analiziranjem in vrednotenjem revizijskih dokazov. Pomembnejši podatki in ugotovitve revizije, ki temeljijo na ustreznih in zadostnih revizijskih dokazih, so predstavljeni v revizijskem poročilu, katerega zaključni del je revizorjevo mnenje. Končno fazo v procesu revidiranja predstavlja preveritev, ali je revidiranec upošteval razkritja, opredeljena v revizijskem poročilu, in dana priporočila in ali je sprejel ustrezne popravilne ukrepe, h katerim je bil pozvan, oziroma ali je ukrepal zoper slabosti v poslovanju, ki so mu bile predstavljene v Pismu poslovodstvu. Informacije, ki jih revizor zbere v revizijskem in porevizijskem postopku, so eden od dejavnikov, na katerih temelji strateško načrtovanje. Proces revidiranja ponazarja slika 1.

Slika 1: Proces revidiranja na Računskem sodišču Republike Slovenije



Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije

Informacije, ki jih revizor pridobi med izvajanjem revizije in v fazi spremljanja popravljanih učinkov, so lahko pomemben vir za ideje in predloge, ki jih bo revizor upošteval pri strateškem in letnem načrtovanju. V vse faze revizijskega procesa so vgrajeni postopki kontroliranja kakovosti, katerih namen je zagotoviti, da bo revizija izvedena v skladu z mednarodno priznanimi standardi revidiranja ter pristojnostmi in letnim planom dela računskega sodišča.

Revidiranje državnega proračuna spada med prednostne naloge računskega sodišča, ki si zasluži posebno mesto v strateškem načrtu. Računsko sodišče do leta 2005 ni pripravilo svojega strateškega načrta.

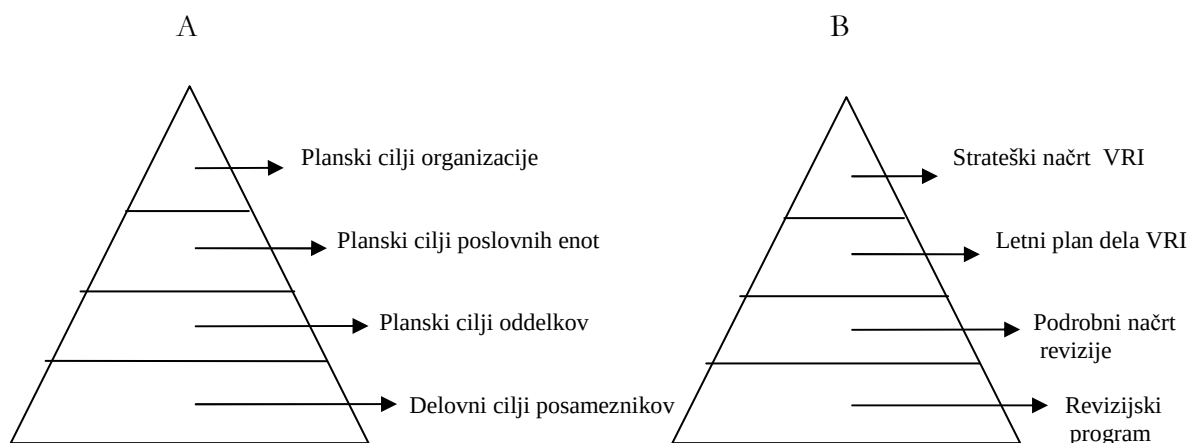
Za revizijo državnega proračuna se praviloma izdelata en okvirni načrt, v katerem so opredeljeni neposredni proračunski uporabniki, ki bodo revidirani v okviru te revizije. Podrobno načrtovanje, izvajanje revizije in poročanje v fazi osnutka in predloga je lahko pri reviziji državnega proračuna razdeljeno na več posamičnih delov. Vsak neposredni proračunski uporabnik, ki je vključen v to revizijo, lahko predstavlja samostojni del revizije, ali pa predstavlja del celote. Praksa revidiranja državnega proračuna v Republiki Sloveniji je podrobneje predstavljena v točki 4.2 tega dela. Postopki, ki jih vodijo državni revizorji v procesu revidiranja državnega proračuna, se razlikujejo od standardnih revizij. Način izvedbe je predvsem odvisen od odločitve, koliko posrednih proračunskih uporabnikov bo revidirano in kakšna bo oblika revizijskega poročanja. Revidiranje državnega proračuna je zapletena naloga in zahteva izjemno usklajeno in dobro vodenje posamičnih delov revizije. Učinkovitost in uspešnost izvedbe je v veliki meri odvisna od strogega nadziranja in stalnega spremljanja poteka revizije v vseh fazah revizijskega procesa.

Načrtovanje

Planiranje je ena najpomembnejših funkcij posloводства. Težko je organizirati, voditi in kontrolirati delo brez planiranja (Bohinc, 2005, str. 13). Podobno lahko trdimo za področje dela, ki ga opravljajo revizorji. Kaj in pri kom bo revizor revidiral, je določeno v letnem programu dela računskega sodišča, ki bi moral temeljiti na strateškem načrtu. V okvirnem načrtu revizije generalni državni revizor opredeli dejavnike, ki so potrebni za izvedbo revizije, roke za poročanje in določi odgovornega vrhovnega revizorja. Državni revizor za vsako revizijo izdela podrobni načrt revizije, v katerem opredeli predmet, obseg in cilj revizije ter način izvedbe. V fazi načrtovanja revizije revizor že dovolj dobro spozna revidiranca in podrobno določi metode pridobivanja revizijskih dokazov. Na podlagi analiz podatkov iz računovodskih izkazov in glavne knjige določi množico, ki jo bo preiskoval, opredeli odseke (segmente) in izbere vzorčne enote in poslovne dogodke za preizkušanje podrobnosti. K podrobnemu načrtu so praviloma dodani revizijski programi za vsako področje revidiranja (npr. oddaja javnih naročil) ali pomembno postavko računovodskega izkaza (npr. investicijski transferi zavodom).

V vsakem procesu planiranja nastaja hierarhija planskih ciljev. Hierarhijo planskih ciljev v organizaciji (A) lahko ustrezno uporabimo tudi pri načrtovanju državne revizije (B), kot prikazuje slika 2.

Slika 2: Hierarhija planskih ciljev



Vir: A – Bohinc, 2005, str. 19; B – lastna prilagoditev hierarhije ciljev za primer revidiranja

Obseg podrobnega načrtovanja pri reviziji državnega proračuna je odvisen od odločitve o številu revidiranih posrednih proračunskih uporabnikov. Za vsak del celovite revizije izdela državni revizor posebni podrobni načrt revizije. Tudi za revidiranje računovodskih izkazov državnega proračuna obstaja posebni načrt revizije, ki se nadalje deli na posamezne izkaze.

Podrobni načrt revizije državnega proračuna ima kar nekaj posebnosti, ki ga razlikujejo od drugih načrtov revizij. Poleg njegove obsežnosti posebej izstopa še raznolikost področij, ki so predmet revidiranja in za katere je potrebno izdelati posebne revizijske programe. Pri načrtovanju posameznih delov revizije je potrebno upoštevati dejstvo, da bodo rezultati preizkušanja podrobnosti na izbranih vzorcih služili najmanj dvojnemu namenu, in sicer jih bo revizor najprej uporabil pri oblikovanju revizorjevega mnenja o pravilnosti poročanja o odhodkih v posebnem delu proračuna in/ali izvršitve finančnega načrta neposrednega proračunskega uporabnika, nato

pa še, skupaj z rezultati preostalih revizij neposrednih proračunskih uporabnikov oziroma delov revizije državnega proračuna, za oblikovanje mnenja o pravilnosti bilance prihodkov in odhodkov državnega proračuna in/ali izvršitve celotnega državnega proračuna. Zaradi razmeroma zapletenega načina izvedbe revidiranja državnega proračuna je v fazi načrtovanja najzahtevnejša naloga revizorja statistično vzorčenje in upoštevanje rezultatov preizkušanja podrobnosti, kar je podrobneje predstavljeno v poglavju 4.2.1 tega dela.

Že v fazi načrtovanja mora revizor pravilno oceniti interes poslancev državnega zbora in drugih uporabnikov revizijskega poročila. Revizijsko poročilo o zaključnem računu državnega proračuna je v prvi vrsti namenjeno državnemu zboru pri potrjevanju zaključnega računa in pri določanju proračuna za naslednje leto. Pri izvedbi revizije in poročanju o njenih rezultatih bi morala VRI upoštevati tudi interes oseb, katerim je to poročanje namenjeno. Dejavniki, ki kažejo na takšen interes, so:

- veliko število člankov in drugačnih prispevkov o proračunskih uporabnikih v različnih medijih,
- precejšnje število poslanskih vprašanj, ki jih revizor najde predstavljene v publikaciji Državnega zbora in zapisnikih sej Državnega zbora,
- razne razprave državnozborskih komisij in odborov o proračunskih uporabnikih,
- v javnosti predstavljeni primeri suma ali dejanskih prevar in korupcije idr.

Poznavanje revidirancev, njihovega okolja kontroliranja in okolja, v katerem delujejo, uporabi revizor državnega proračuna pri opredeljevanju tveganj, s poudarkom na tistih dejavnikih, ki se nanašajo na posamezne postavke v računovodskih izkazih proračuna in v posebnem delu proračuna, kjer so predstavljeni finančni načrti posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov. Nobeden sistem notranjega kontroliranja, naj bo še tako izpopolnjen, ne more sam zase zagotavljati popolnosti in točnosti računovodskih razvidov, niti ne more biti dokaz, da ne more priti do človeške napake ali poneverbe. Zato revizor opredeli pomembnost, to je mejo, do katere so morebitne napake in nepravilnosti še dopustne.

Ocenjevanje pomembnosti je v bistvu stvar presoje, ki določa, kako natančna morajo biti računovodska poročila oziroma razvidi glede na bodočo uporabo. Glavni uporabnik revizije državnega proračuna je državni zbor, zato bo revizor v načrtovanje revizije vključil tudi izsledke, ki temeljijo na zanimanju poslancev Državnega zbora za podatke in informacije, predstavljene v revizijskem poročilu.

Izvajanje revizije – pridobivanje dokazov in poročanje

Revizija se začne z izdajo sklepa in konča z izdajo revizijskega poročila. V fazi izvajanja revizije se revidirane osebe vključujejo v postopke na različne načine. Nekateri postopki so predpisani z ZRacS-1, kot obveza revidiranca (npr. sodelovanje pri pridobivanju revizijskih dokazov ter sprejem osnutka, predloga in končnega revizijskega poročila), nekateri postopki pa so v zakonu opredeljeni le kot možnost, ki jo revidiranec lahko izkoristi, v kolikor v vseh pogledih ne soglaša z državnimi revizorji (npr. posredovanje pripomb na osnutek revizijskega poročila in izvedba

razčiščevalnega sestanka, posredovanje ugovora na revizijska razkritja v predlogu revizijskega poročila). V postopke revidiranja državnega proračuna je računsko sodišče v prvih letih vključevalo samo Ministrstvo za finance, kasneje pa je za glavnega revidiranca postavilo Vlado Republike Slovenije, ministrstva in druge neposredne proračunske uporabnike pa je vključevalo v revidiranje bodisi kot del enovite revizije državnega proračuna ali kot samostojne revidirance.

V fazi pridobivanja dokazov revizor išče zadostna in ustrezna zagotovila o tem, ali so računovodski izkazi brez pomembnih napačnih navedb, ali je revidiranec upošteval vsa pomembna zakonska določila, predpise in usmeritve, ter oceni uspešnost notranjega kontroliranja skozi preizkušanje kontrol, ki se lahko izvajajo vzporedno z ostalimi preizkusi, ali posebej v začetni reviziji. Pri izvajanju revizije zaključnega računa državnega proračuna bo revizor proučil:

- ali so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določbami ZJF, Zakona o računovodstvu in Navodilom o pripravi zaključnega računa, ki ga je izdal minister za finance;
- ali je v proračunskem letu prišlo do kakšnih sprememb v računovodskih usmeritvah in ali so te v skladu s strokovnimi pravili in veljavnimi predpisi;
- ali so podane vse zahtevane obrazložitve podatkov, pojasnila in podana ustrezna razkritja,
- ali so bila proračunska sredstva porabljena v višini in za namene, ki jih je določil državni zbor;
- ali je bilo izvrševanje državnega proračuna v skladu z veljavnimi predpisi, predvsem z določili ZJF in Zakona o izvrševanju proračuna, ki ga za vsako leto posebej določi državni zbor;
- ali so računovodski izkazi, kot celota, in informacije, predstavljene v njih, ustrezne in skladne z revizorjevim znanjem o proračunu in z rezultati izvedenih revizijskih postopkov.

Standardi revidiranja zahtevajo, da revizor pridobi ustrezne in zanesljive dokaze, ki so zadostni za oblikovanje mnenja. Pridobivanje dokazov v primeru revidiranja zaključnega računa državnega proračuna je usmerjeno predvsem v preizkušanje podatkov na izbranih primerih oziroma poslih. Državni revizorji so v preteklih letih premalo uporabljali način pridobivanja dokazov, ki bi temeljil na analitičnih postopkih, spoznavanju sistemov in oceni tveganj. Preizkušanje podatkov je praviloma zamudno, zlasti kadar se to nanaša na preveritve stroškov dela ali javnih naročil, zato je smiselno pridobivati revizijske dokaze tudi na druge načine.

Revizijski postopek se konča z izdajo poročila, v katerem je mnenje o poslovanju revidiranca (prvi odstavek 28. člena ZRacS-1). Pred izdajo dokončnega revizijskega poročila se revidirancu vroči osnutek poročila s povabilom na tako imenovani razčiščevalni sestanek (drugi odstavek 28. člena ZRacS-1). Na njem lahko revidiranec izpodbija revizijska razkritja in jih tudi dodatno pojasni. Pri revidiranju državnega proračuna se v obravnavo osnutka revizijskega poročila aktivno vključujejo le posamezni neposredni proračunski uporabniki, ki so vključeni v revidiranje oziroma pri katerih državni revizorji pridobivajo dokaze za oblikovanje mnenja o zaključnem računu in izvrševanju državnega proračuna. Revidirani neposredni proračunski uporabnik prejme le tisti del osnutka revizijskega poročila državnega proračuna, ki se nanaša na njegov finančni načrt oziroma poslovanje.

Pojasnila, dana na razčiščevalnem sestanku, državni revizorji ustrezno upoštevajo in jih vključijo v revizijsko poročilo. Po razčiščevalnem sestanku pristojni vrhovni državni revizor izdela predlog revizijskega poročila in ga ponovno pošlje revidirancu (deseti odstavek 28. člena ZRacS-1). Vsak revidiranec ima možnost izpodbijati revizijska razkritja podana v predlogu revizijskega poročila (enajsti odstavek 28. člena ZRacS-1). Predlog celovitega revizijskega poročila, ki vključuje rezultate revidiranja državnega proračuna več ministrstev in vladnih služb, računsko sodišče posreduje vsem revidirancem, tudi vladi, ki se v tej fazi poročanja aktivno vključuje v obravnavo revizijskega poročila. Vlada praviloma pozove vsa ministrstva, da ji posredujejo predloge svojih ugovorov zoper revizijska razkritja. Te predloge nato združi v enoviti dokument, ki ga posreduje računskemu sodišču. O spornih razkritjih v predlogu poročila odloča senat, sestavljen iz predsednika in dveh namestnikov (11. člen ZRacS-1). Dokončno poročilo v vseh primerih podpiše in izda predsednik računskega sodišča v vlogi generalnega državnega revizorja. Delo senata pri obravnavanju in odločanju o ugovorih zoper razkritja v revizijskem poročilu o pravilnosti računovodskih izkazov in izvršitve državnega proračuna je običajno zelo dolgotrajno in naporno. Na vsa poročila, ki sestavljajo revizijo državnega proračuna, prejme računsko sodišče preko sto ugovorov, ki jih je vse potrebno ponovno temeljito proučiti in pripraviti predloge za odločanje članov senata.

Dvostopenjski postopek obravnave revizijskega poročila do njegove izdaje v dokončni različici, zagotavlja, da so v revizijskem poročilu, ki ga računsko sodišče pošlje državnemu zboru in javnosti, predstavljene samo ugotovitve, ki predstavljajo dejansko stanje ter so podprte z zadostnimi in ustreznimi dokazi.

Spremljanje popravljalnih učinkov

Pojem »učinek« je v knjižnem jeziku pojav, ki nastane zaradi učinkovanja česa na kaj, nekaj, kar izhaja iz določenega dejanja ali dejstva oziroma zaželeno, pričakovano posledica kakega dela ali prizadevanja (Ahlin, 1994, str. 1441). V porevizijskem postopku se ta pojem nanaša na odpravo nepravilnosti ali nesmotrnosti, odpravo slabosti in pomanjkljivosti v zasnovi ali delovanju notranjega kontroliranja, zmanjšanje tveganj za pojav napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti, izboljšanje smotrnosti poslovanja ter večjo varnost sredstev in podatkov. Popravljalni ukrep torej označuje aktivnost, ki jo uporabnik javnih sredstev uvede zato, da odpravi določeno nepravilnost ali nesmotrnost v svojem preteklem poslovanju, ali zato, da zmanjša tveganje za pojavljanje določenih nepravilnosti ali nesmotrnosti v svojem prihodnjem poslovanju (8. člen Poslovnika o računskem sodišču).

Pomembna naloga državnih revizorjev je dajanje priporočil. Priporočilo:

- je smer dejanja ali ukrepanja, ki ga revidirancu ali drugi osebi predlaga revizor in se nanaša na cilje revizije,
- izraža mnenje, da je nekaj koristno ali za koga dobro,
- pomeni predlog za izboljšave v poslovanju, vključno izboljšave pri vodenju,
- napotuje na reševanje sprotih in bodočih problemov.

Opredelitev priporočil je možno najti v naslednjih standardih revidiranja INTOSAI:

- splošni standard državne revizije št. 64 - »... poročila VRI pomagajo izvršni oblasti tako, da jo opozarjajo na pomanjkljivosti v upravi in *priporočijo* izboljšave.« (INTOSAI, 1994, str. 32);
- standard poročanja pri državnih revizijah št. 166 – »Ta poročila se lahko po obsegu in naravi med seboj zelo razlikujejo, saj na primer vsebujejo ugotovitve o tem, ali so bila denarna sredstva pravilno porabljena, pojasnjujejo vplive usmeritev in programov ali pa *priporočajo* spremembe, s katerimi naj bi poslovanje izboljšali« (INTOSAI, 1994, str. 61);
- standard poročanja pri državnih revizijah št. 182 - »Poročila o nepravilnostih ... so zelo kritična, vendar pa se morajo, da bi spodbudila ustvarjalnost, lotevati tudi nadaljnjega dela za odpravo napak in vanje je treba vključiti tudi izjave revidiranih enot ali revizorja, vključno s sklepi in *priporočili*.« (INTOSAI, 1994, str. 67).

Tudi obnovljeni standardi revidiranja INTOSAI dajejo velik poudarek ukrepanju revidiranja na podlagi opravljene revizije in dajanju priporočil. Tako v standardih poročanja pri državnem revidiranju zasledimo med drugim tudi naslednje standarde:

- št. 4.0.20 – »O nepravilnostih se lahko poroča ne glede na kvalifikacijo revizorjevega mnenja. Po svoji naravi poročila težijo k temu, da vsebujejo določeno kritiko, vendar pa, če želijo biti ustvarjalna, se morajo ukvarjati tudi z bodočimi popravljivimi ukrepi tako, da vključijo izjave revidirane organizacije ali pa revizor vključi zaključke in *priporočila*.« (INTOSAI, 2001, str. 65);
- št. 4.0.24 – »Prav tako lahko obstaja potreba po vključitvi odziva revidirane organizacije na zadeve, ki so bile izpostavljene bodisi ustno ali v povzetku, predvsem tam, kjer VRI predstavi svoje poglede ali *priporočila*.« (INTOSAI, 2001, str. 66);
- št. 4.0.25 – »Revizorjevi zaključki in *priporočila* so pomemben vidik revizije in tam, kjer je to primerno, se zapišejo kot navodilo za ukrepanje. V splošnem ta *priporočila* bolj predlagajo, kakšne izboljšave je potrebno narediti, kot pa, kako jih doseči, čeravno se včasih pojavijo tudi okoliščine, ki upravičujejo posebna *priporočila*, kot na primer, naj se popravi zakon z namenom, da se doseže izboljšanje delovanja uprave.« (INTOSAI, 2001, str. 66);
- št. 4.0.26 – »Pri oblikovanju in spremljanju *priporočil* mora revizor ohraniti objektivnost in neodvisnost ter se osredotočiti na to, ali so bile zaznane slabosti odpravljene, kot pa na to, ali so bila določena *priporočila* sprejeta.« (INTOSAI, 2001, str. 66).

Državni revizor bo z revidirancem preveril primernost in izvedljivost predlaganih priporočil. Priporočila morajo zagotavljati pozitivni napredek v poslovanju. Revidiranec mora vedeti, da bo revizor spremljal uresničevanje priporočil in zahteval poročanje o njihovem uresničevanju. Učinke revidiranja in uresničevanje priporočil spremlja računsko sodišče v porevizijskem postopku, ki je del revizijskega procesa. Poteka po končani reviziji v obliki zahtevka revidirancu za predložitev odzivnega poročila o ukrepih za odpravo nepravilnosti ali nesmotnosti v poslovanju, pridobivanja informacij o uresničevanju priporočil. Spremljanje popravilnih učinkov je pomembno za doseganje izboljšav v poslovanju uporabnikov javnih sredstev, za načrtovanje prihodnjih revizij, za oceno uspešnosti in učinkovitosti dela računskega sodišča ter za uvajanje dobre revizijske prakse.

V porevizijski postopek spada odpravljanje nepravilnosti in nesmotnosti v poslovanju, odkritih pri izvajanju revizije. Na koncu revizijskega poročila je vselej navedeno, ali je revidiranec dolžan sprejeti popravljalne ukrepe. Revidirana oseba, pri kateri so bile z revizijo razkrite nepravilnosti ali nesmotnosti, mora preložiti tako imenovano odzivno poročilo, v katerem poroča o ukrepih za odpravo razkritih nepravilnosti in nesmotnosti (prvi odstavek 29. člena ZRacS-1). Odzivno poročilo ni potrebno, če revidiranec sprejme ustrezne ukrepe za odpravo nepravilnosti in nesmotnosti že med revizijo in so predstavljeni v revizijskem poročilu. Če računsko sodišče presodi, da v odzivnem poročilu ni izkazano zadovoljivo odpravljanje razkritih nepravilnosti ali nesmotnosti, se šteje, da uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja (peti odstavek 29. člena ZRacS-1). Posebnost porevizijskega postopka je izjemno velika odgovornost revidiranca za ukrepanje in prenos odgovornosti za ukrepanje tudi na državni zbor in druge organe.

Porevizijski postopek ima velik pomen za revidiranca, računsko sodišče in državni zbor. Revidiranec je z zahtevo po predložitvi odzivnega poročila prisiljen, da sprejme ustrezne ukrepe in o tem poroča računskemu sodišču. S tem revizija pridobi kakovost, saj so učinki revizije znani v zelo kratkem času (do največ 90 dni od izdaje poročila), računsko sodišče pa lahko sproti spremlja rezultate svojega dela. Državni zbor lahko prek porevizijskih poročil, v katerih računsko sodišče poroča o nepravilnostih in nesmotnostih, predstavi sprejete ukrepe, oceni njihovo zadovoljivost in izreče mnenje, spremlja delo VRI in poslovanje revidiranih oseb.

Z uvedbo porevizijskega postopka je računsko sodišče pomembno povečalo učinkovitost dela državne revizije, saj uporabniki javnih sredstev takoj pričnejo odpravljati nepravilnosti in nesmotnosti ter uvajajo nekatere dejavnosti, zlasti na področju notranjega kontroliranja, in s tem prispevajo k učinkovitemu odkrivanju morebitnih nepravilnosti v poslovanju in preprečujejo, da bi se nepravilnosti pojavljale tudi v prihodnje.

Pri ocenjevanju zadovoljivosti ukrepov za odpravljanje razkritih nepravilnosti ali nesmotnosti se računsko sodišče srečuje z nekaterimi težavami, saj gre za razmeroma nov postopek in skromne izkušnje, tako revizorjev, ki ocenjujejo zadovoljivost ukrepov, kakor tudi uporabnikov javnih sredstev, ki jih je računsko sodišče pozvalo k ukrepanju. Slednji imajo težave zlasti z iskanjem ustreznih ukrepov, s katerimi bi lahko odpravili v revizijskem poročilu ugotovljene nepravilnosti ali nesmotnosti, zaradi katerih morajo računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo. Pogosto sprejemajo ukrepanje kot formalni postopek, ki so ga dolžni izvesti, in ne kot niz dejavnosti, s katerimi odpravljajo pomanjkljivosti in slabosti v poslovanju. Ukrepi bi bili lahko ustrezni in zadovoljivi le, če bi revidiranec najprej proučil razloge za nepravilnosti ali nesmotnosti v poslovanju in šele na podlagi tako pridobljenih spoznanj izpeljal ukrepe.

Pri izpolnjevanju zahtev za sprejem popravljalnih ukrepov na podlagi revizij državnega proračuna je vlada izbrala dokaj preudarno pot, saj je predloge ministrstev zbrala in jih najprej dala v presojo revizorjem Urada za nadzor proračuna in jih šele nato posredovala računskemu sodišču. Za odpravo nepravilnosti je računsko sodišče zahtevo po ukrepanju pri reviziji proračuna za leto 2002 naslovilo na 13 neposrednih proračunskih uporabnikov, od tega je 12 ministrstev, in v primeru proračuna za leto 2003 na vlado in še posebej na 9 ministrstev. V obeh primerih so bili sprejeti ukrepi ocenjeni zadovoljivo. V revizijskem poročilu proračuna za leto 2004 je bila prav

tako podana zahteva po ukrepanju za odpravo ugotovljenih nepravilnosti. Računsko sodišče jo je naslovilo na 11 neposrednih proračunskih uporabnikov, od tega na osem ministrstev. Porevizijsko poročilo v januarju 2006 še ni bilo javno objavljeno.

2.3.2 Predmet revidiranja državnega proračuna

V javnem sektorju je predmet revidiranja in z njim povezana področja revidiranja raznolik, saj revidiranje ne pokriva le računovodske izkaze in preverjanje skladnosti poslovanja s predpisi, temveč tudi doseganje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Kot predmet revidiranja oseb javnega prava, so najpogostejše opredeljeni računovodski izkazi, ali skladnost poslovanja s predpisi, ali pa kar oboje hkrati. Mednarodni standard revidiranja 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov predstavlja izraz »področje revizije«, kot revizijske postopke, ki so v danih okoliščinah domnevno potrebni za doseganje namenov revizije (IFAC, 2001, standard 200.7). Kaj je potrebno pri izvajanju revizije, določi revizor glede na zahteve organov, zakonov in drugih predpisov ter strokovnih standardov.

Pri revidiranju državnega proračuna med najpomembnejše področje revidiranja štejemo računovodske izkaze. Zaključni račun sestavljajo trije proračunski izkazi: bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb, ter račun financiranja. Z revidiranjem si revizor pridobiva zagotovila o popolnosti in veljavnosti državnega proračuna in postavk v njegovih računovodskih izkazih. Drugo, prav tako pomembno področje, se nanaša na skladnost poslovanja s predpisi. Pri državnem proračunu gre za pravilnost pri izvrševanju proračuna, ki je zelo obsežno področje. Revizor ga razdeli na več podpodročij (npr. izpolnjevanje pogojev pri zaposlovanju novih javnih uslužbencev, določanje plač, oddaja javnih naročil, prerazporejanje pravic porabe sredstev med postavkami, programi in proračunskimi uporabniki, dodeljevanje državnih pomoči in subvencij, sofinanciranje posrednih proračunskih uporabnikov, zadolževanje države, dajanje poroštev države, uporaba sredstev proračunske rezerve idr.).

Kot predmet revidiranja, se lahko opredeli tudi finančni načrt neposrednega proračunskega uporabnika oziroma finančno poročilo o izvršitvi finančnega načrta, ki je sestavni del posebnega dela zaključnega računa državnega proračuna in podlaga za zbirne podatke o odhodkih v bilanci prihodkov in odhodkov državnega proračuna.

V okviru revizije državnega proračuna bo revizor pregledal tudi poslovno poročilo. To sestavljajo:

- poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika,
- ocena učinkov poslovanja proračunskega uporabnika na drugih področjih,
- ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja ter
- ocena delovanja sistema notranjega finančnega nadzora.

V zadnjih letih je računsko sodišče začelo pregledovati tudi poročila o doseženih ciljih in rezultatih, vendar ugotavlja, da so vlada in posamezna ministrstva naredili premalo za kakovostno načrtovanje ciljev in rezultatov, zato ta poročila še ne dosegajo pričakovane kakovosti.

2.3.3 Revizijski cilji

Vsaka naloga se začne z opredelitvijo cilja oziroma namena revizije. Cilji določajo vrsto revizorjevega dela, ki mora biti opravljeno v skladu s standardi revidiranja. Revizija lahko ima le en cilj ali pa vključuje kombinacijo več ciljev. Mednarodni standard revidiranja 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov navaja, da je namen revizije računovodskih izkazov omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh bistvenih pogledih pripravljeni v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja (IFAC, 2001, standard 200.2).

Temeljna načela državnega revidiranja št. 1.0.19 dopuščajo uporabo standardov revidiranja, ki veljajo za zasebni sektor, tudi pri revidiranju javnega sektorja (INTOSAI, 2001, str. 29). Splošni standard državnega revidiranja 3.0.3 (d) izpostavlja revidiranje pravilnosti kot bistveni vidik državnega revidiranja in mu za pomemben namen določa pridobivanje zagotovil o tem, da so državni proračun in računovodski razvidi popolni in veljavni. Za dosego tega namena standard napotuje VRI, da prouči računovodske razvide in izkaze uprave z namenom, da se prepriča, ali je bilo celotno poslovanje pravilno izvedeno, zaključeno, dovoljeno, plačano in evidentirano (INTOSAI, 2001, str. 50).

Vse aktivnosti revizorja torej težijo k temu, da izrazi mnenje. Revidiranje v zasebnem sektorju se zaključi z revizorjevim poročilom, ki je dejansko le izrečeno mnenje, praviloma zapisano na eni strani papirja. Revidiranje v javnem sektorju se prav tako zaključi z mnenjem, vendar je to podprto z več ali manj obsežnim revizijskim poročilom. Po INTOSAI standardu poročanja pri državnem revidiranju št. 4.0.2 pojem »poročanje« poleg mnenja vključuje tudi druge pripombe o računovodskih izkazih, ki so predmet revidiranja pravilnosti, in revizijsko poročilo o izvedbi revidiranja dosežkov (INTOSAI, 2001, str. 60). Pojem »mnenje« po standardu 4.0.6 praviloma pomeni revizorjeve zaključke, kot rezultat revizije (INTOSAI, 2001, str. 60).

Pri zaključnem računu državnega proračuna računsko sodišče v podanih mnenjih ne uporablja pojem »pošteno«, saj mu računovodenje po načelu denarnega toka, na katerem temelji evidentiranje prihodkov in odhodkov proračuna, ne daje ustreznih zagotovil za tovrstno predpostavko. Ta pojem se praviloma uporablja pri izreku mnenja o izkazih, ki izhajajo iz računovodenja, po načelu nastanka poslovnega dogodka. Namesto pojma »pošteno« išče računsko sodišče ustreznice v pojmih »pravilno«, »verodostojno«, »popolno« ipd.

V do sedaj izvedenih revizijah državnega proračuna so državni revizorji zastavili naslednje cilje:

- izrek mnenja o resničnosti in verodostojnosti izkazov zaključnega računa državnega proračuna,
- izrek mnenja o pravilnosti izvršitve državnega proračuna, kot celote,
- izrek mnenja o pravilnosti odhodkov v zaključnem računu v delu, ki se nanaša na finančni načrt proračunskega uporabnika,

- izrek mnenja o pravilnosti izvršitve finančnih načrtov revidiranih proračunskih uporabnikov in državnega proračuna, kot celote,
- ocena pravilnosti in učinkovitosti izvajanja izbranih podprogramov revidiranih proračunskih uporabnikov,
- ocena poročil o doseženih ciljih in rezultatih izbranih podprogramov ministrstev,
- ocena izpolnjevanja standardov notranjega revidiranja.

Državni proračun daje veliko možnosti za revidiranje. Poleg že omenjene celovite revizije zaključnega računa, je možno opraviti tudi vrsto manjših samostojnih revizij, katerih cilj je izdelati posebno poročilo o porabi sredstev na določeni proračunski postavki ali programu, poročanje o transferu proračunskih sredstev končnemu koristniku ipd.

3 DRŽAVNI PRORAČUN

3.1 Oris zasnove državnega proračuna

3.1.1 Predstavitev proračunskih uporabnikov

Neposredne in posredne uporabnike proračuna je določil minister za finance s posebnim pravilnikom. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razlikuje med neposrednimi in posrednimi uporabniki proračunov. Neposredni uporabniki državnega proračuna so državni organi in organizacije, ki so ustanovljeni z zakonom ali drugim pravnim aktom. Posredni uporabniki državnega proračuna pa so pravne osebe:

- ki so organizirane v pravno organizacijski obliki javni zavod, javna agencija ali javni sklad,
- katerih ustanovitelj in lastnik je država,
- ki izvajajo javno službo ali drugo javno funkcijo,
- ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega proračuna,
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
- Javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki,
- Samoupravne narodnostne skupnosti,
- Kmetijsko gozdarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanoviteljica je Kmetijsko gozdarska zbornica.

Za revidiranje državnega proračuna so pomembni neposredni uporabniki, ki so v posebnem delu državnega proračuna navedeni kot nosilci proračunskih postavk. Ti sestavljajo tri glavne skupine uporabnikov: nevladni proračunski uporabniki (npr. državni zbor, ustavno sodišče, računsko sodišče), vladni proračunski uporabniki (vladne službe, ministrstva in organi v sestavi, upravne enote) in pravosodni organi (razna sodišča, tožilstva, pravobranilstvo, sodniki za prekrške). Odkar računsko sodišče revidira državni proračun celovito v obliki projekta, ki združuje več revizij, so ministrstva subjekt revidiranja vsako leto. Njihovo število je od leta 1994 naprej znašalo približno 14.

Ob spremembah vlad se je kakšno ministrstvo ukinilo ali združilo z drugim ministrstvom. Ta ugotovitev pa ne velja za vladne službe. Njihovo število se je v desetih letih povečalo za 50 odstotkov. Poleg ministrstev se v revidiranje vselej vključi še manjše število drugih neposrednih proračunskih uporabnikov, pretežno vladnih služb in le redko tudi pravosodni organi. Pravosodne organe in posredne uporabnike proračuna je možno najti kot subjekte drugih samostojnih revizij, ki jih izvaja računsko sodišče zunaj revizije državnega proračuna.

V prvih letih revidiranja državnega proračuna so bili v revizijsko poročilo državnega proračuna vključeni tudi rezultati drugih revizij pravilnosti porabe proračunskih sredstev v revidiranem proračunskem letu. Tako so bili na primer v revizijskem poročilu državnega proračuna za leto 1996 predstavljeni rezultati petnajstih revizij, izvedeni na sedmih ministrstvih in eni vladni službi. Te revizije so se nanašale le na eno ali več proračunskih postavk uporabnika proračuna, za katere so državni revizorji ocenili, da jih je potrebno revidirati. Ugotovljeno je bilo, da se je teh petnajst revizij nanašalo na porabo 2,4 odstotkov takratnega letnega proračuna, kar je bilo za namene revizije državnega proračuna razmeroma malo. Ker so druge revizije pokrivale nadzor nad porabo proračuna minimalno, je bila kasneje ta praksa opuščena in uspešno zamenjana s projektnim načinom izvedbe revidiranja državnega proračuna.

3.1.2 Računovodski izkazi državnega proračuna

Proračun je akt države, ki ga sprejme državni zbor po predpisanem postopku. Državni proračun je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike. Avtor Gerhard Steger je zapisal, da je proračun v številkah izražena vladna politika in da gre pri proračunu za dajanje in jemanje ter s tem za osrednje vprašanje moči (Steger, 2002, str. 5). Vlada je odgovorna za pravilno izvrševanje državnega proračuna. Zagotoviti mora, da so proračunska sredstva porabljena v okvirih in za namene, kot je bilo določeno s proračunom. Omogočiti mora njegovo pravočasno prilagajanje spremenjenim okoliščinam in poskrbeti za uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev.

Proračun države sestavljajo naslednji trije deli: (1) splošni del proračuna (računovodski izkazi na ravni državnega proračuna, kot celote), (2) posebni del proračuna (finančni načrti neposrednih uporabnikov) in (3) načrt razvojnih programov (letni načrti oziroma plani razvojnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov).

Za tri temeljne računovodske izkaze iz splošnega dela proračuna, ki predstavljajo zaključni račun državnega proračuna, je možno zaključiti, da gre za izkaz denarnih tokov, pripravljen po nesposredni metodi, v primeru premoženjske bilance države pa za bilanco stanja države. Oba računovodska izkaza bi naj bila medsebojno povezana (Duhovnik, 2005, str. 55). Povezave, na način, kot ga je možno zaznati med izkazom poslovnega izida in bilanco stanja pri gospodarskih družbah pri državnem proračunu, ni. Opraviti imamo z dvema vsebinsko različnima izkazoma. Premoženjska bilanca države je konsolidiran izkaz premoženja države in občin, izkazi državnega proračuna pa vključujejo le neposredne proračunske uporabnike in tisti del sredstev, ki jih država s transferi namenja financiranju oziroma sofinanciranju dejavnosti ostalega javnega sektorja.

ZJF v 96. členu opredeljuje zaključni račun proračuna kot »akt države oziroma občine, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za preteklo leto«. Zaključni račun, poleg računovodskih izkazov, zajema tudi obrazložitev zaključnega računa, katere sestavni del so podatki iz bilance stanja ter pojasnila o odstopanjih. Ustroj zaključnega računa proračuna države predstavlja slika 3.

Slika 3: Ustroj zaključnega računa državnega proračuna



Vir: Ministrstvo za finance

Dokumente *zaključnega računa proračuna* (splošni del proračuna) predstavljajo trije računovodski izkazi, ki jim pravimo tudi bilance, in sicer:

- A bilanca – Bilanca prihodkov in odhodkov,
- B bilanca – Račun finančnih terjatev in naložb in
- C bilanca – Račun financiranja.

V *bilanci prihodkov in odhodkov* se izkazujejo:

- prihodki, ki obsegajo tekoče prihodke, kapitalske prihodke, prejete donacije ter transferne prihodke iz drugih blagajn javnega financiranja;
- odhodki, ki zajemajo tekoče odhodke, tekoče transfere, investicijske odhodke ter investicijske transfere.

Račun finančnih terjatev zajema:

- tokove izdatkov, ki za državo nimajo značaja odhodkov, temveč imajo značaj danih posojil finančnih naložb oziroma kapitalskih vlog države v javna in zasebna podjetja, banke oziroma druge finančne institucije. Plačila imajo za rezultat nastanek finančne terjatve države do prejemnika teh sredstev ali pa vzpostavitev oziroma povečanje kapitalskega deleža države v lastniški strukturi prejemnikov teh sredstev. V tem računu se izkazujejo tudi plačila zapadlih jamstev države finančnim institucijam ali drugim upnikom, s čimer nastane terjatev države (regresna pravica) do glavnega dolžnika (osebe, za katero je država jamčila).
- tokove prejemkov, ki nimajo značaja prihodkov, pač pa so to sredstva iz naslova prejetih vračil posojenih sredstev države oziroma prejetih sredstev iz naslova prodaje kapitalskih deležev države v podjetjih, bankah in drugih finančnih institucijah.

V računu financiranja se izkazujejo tokovi zadolževanja in odplačil dolgov, povezanih s servisiranjem dolga države, oziroma s financiranjem proračunskega deficita, to je salda bilance prihodkov in odhodkov ter računa finančnih terjatev in naložb. Zadolževanje je razčlenjeno na najemanje domačih in tujih kreditov ter na sredstva, pridobljena z izdajo državnih vrednostnih papirjev na domačem in tujem trgu. Odplačila dolga pa so razčlenjena na odplačila domačih in tujih kreditov ter odplačila glavnice zapadlih državnih vrednostnih papirjev. V računu financiranja se kot saldo izkazujejo tudi spremembe stanja denarnih sredstev na računih med proračunskim letom.

Posebni del proračuna predstavlja vsebino porabe javnofinančnih sredstev v finančnih načrtih posameznih proračunskih uporabnikov oziroma skupin proračunskih uporabnikov in vključuje izdatke delovanja, predstavljene po področjih proračunske porabe, glavnih programih in podprogramih. Podprogrami so razdeljeni na proračunske postavke, te pa na podskupine kontov. Proračunska postavka je del podprograma, ki zajema celoto aktivnosti ali projekta, ali del aktivnosti ali projekta, ki ga izvaja posamezni neposredni uporabnik.

Proračun Republike Slovenije sledi kodeksu dobre prakse preglednosti javnih financ, ki je bil pripravljen v okviru Mednarodnega denarnega sklada. Kodeks določa štiri glavna načela, ki ob doslednem izpolnjevanju zagotavljajo preglednost javnih financ (IMF, 2001, str. vii-x). Ta načela so:

- *jasnost vlog in odgovornosti* – državni sektor je potrebno ločiti od ostalega javnega sektorja in od ostalega gospodarstva, politične in vodstvene vloge znotraj javnega sektorja pa je treba jasno in javno razkriti. Za poslovanje javnih financ mora obstajati jasni pravni in upravni okvir.
- *javna dostopnost do informacij* - javnost mora dobiti celovite informacije o preteklih, tekočih in predvidenih dejavnostih vlade na področju javnih financ. Obstajati mora obveza za pravočasno izdajanje informacij o javnih financah.
- *odprta priprava, izvrševanje in poročanje o proračunu* – proračunska dokumentacija mora podrobno predstaviti namene usmeritev javnih financ, makroekonomski okvir, podlage usmeritev za proračun in zaznana največja javnofinančna tveganja. Informacije o proračunu morajo biti

predstavljene tako, da podpirajo analize usmeritev in pospešujejo obveznost javne predložitve obračunov. Jasno morajo biti določeni postopki izvrševanja in spremljanja odobrenih odhodkov ter za zbiranje prihodkov. Uvedeno mora biti redno poročanje o javnih financah zakonodajni oblasti in javnosti.

- *zagotavljanje neoporečnosti* – javnofinančni podatki morajo dosegati raven sprejetih standardov za kakovost podatkov. Javnofinančne informacije morajo biti predmet podrobne neodvisne preiskave.

Slednje načelo, ki je po mnenju Mednarodnega denarnega sklada temeljna zahteva za preglednost javnih financ, se nanaša na neodvisno revidiranje, neodvisno ocenjevanje makroekonomskih napovedi in na neoporečnost javnofinančne statistike. Državni revizijski organ lahko prispeva k večji preglednosti javnih financ s pravočasnim poročanjem zakonodajni veji oblasti in javnosti o finančni neoporečnosti državnih računov. Prav tako je zaželeno, da neodvisni strokovnjaki ocenijo javnofinančne napovedi, to so makroekonomska predvidevanja, na katerih temelji proračun.

Tudi članice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj so oblikovale dobro prakso preglednosti proračuna. Pojem preglednost proračuna so opredelili kot popolno razkritje vseh ustreznih javnofinančnih informacij pravočasno in na sistematični način. Svojo dobro prakso so zasnovali v treh delih, v katerih so podrobneje predstavili seznam načel in zahtev, ki bi jih naj izpolnjevale vlade z namenom, da zagotovijo primerno preglednost proračun (OECD, 2002, str. 195-201). Ti deli so:

- *proračunska poročila* – v tem delu so podani napotki glede oblike in vsebine proračuna, poročil, ki jih pripravi vlada pred izdelavo proračuna, mesečnih poročil, polletnega poročila, zaključnega poročila, predvolilnega poročila in dolgoročnega poročila;
- *posebna razkritja* – ta del vsebuje navodila, kaj se naj razkriva in kako so naj predstavljena razkritja, ki se nanašajo na gospodarske predpostavke, davčne odhodke, finančne obveznosti in finančne naložbe, opredmetena osnovna sredstva in drugo premoženje, obveznosti za delavske pokojnine in pogojne obveznosti;
- *neoporečnost, nadzor in obveznost predložitve obračunov* – v tem delu so podane zahteve, kako so naj predstavljeni računovodske usmeritve, sistemi notranjega kontroliranja in odgovornosti pri poročanju, revidiranje ter javna in parlamentarna preiskava.

V teoriji proračuna v javnem sektorju se pojavlja novi pojem. Gre za »proračun odgovornosti«, ki se šteje med temeljne inštrumente poslovodskih kontrol, vključuje pa pripravo proračuna in njegovo izvrševanje (Khan, 2002, str. 140). Proračun odgovornosti je bolj organizacijska tehnika in ne oblika stroškovnega računovodstva. Če za stroškovno računovodstvo trdimo, da je računovodstvo notranjega področja poslovanja, lahko proračun odgovornosti orišemo kot ureditev, kjer so naloge porazdeljene na upravne službe po poslanstvu, funkcijah in področjih dejavnosti. Za njegovo uvedbo je potrebno oblast in odgovornost pripisati posameznikom v organizaciji ter zagotoviti, da sama določi strategijo in decentralizira organizacijo. Proračun vodstva se spremeni v proračun po mestih odgovornosti. Nadziranje nad stroški in odgovornosti za nastale stroške je že dalj časa uvedeno v sodobnih podjetjih, kjer se daje ustrezen pomen

računovodskim informacijam za potrebe nadziranja poslovanja po mestih odgovornosti. Tako kot so deli podjetja razdeljeni po mestih odgovornosti, je možno tudi proračun razdeliti tako, da vsak njegov del pripada nekemu mestu odgovornosti. Takšno razdelitev proračuna po odgovornosti dopuščata institucionalna in programska klasifikacije proračuna, ki sta podrobneje predstavljeni v točki 3.1.3 tega dela.

3.1.3 Finančni načrt proračunskega uporabnika

Finančni načrt neposrednega uporabnika je sestavni del posebnega dela proračuna. Podatki v njem so razčlenjeni na:

- *glavne programe* – to so splošni, širše definirani programi za izvajanje strateških ciljev (navadno srednjeročnih in dolgoročnih), za katere je bila izoblikovana določena usmeritev oziroma strategija;
- *podprograme* – to so sestavni deli glavnega programa, ki imajo jasno določene specifične cilje in kazalce učinkovitosti (merila). Vsak podprogram je v pristojnosti samo enega proračunskega uporabnika;
- *proračunske postavke* – kjer poznamo (1) podskupine kontov (trimestni konto) kot del proračunske postavke, ki v skladu s predpisanim kontnim načrtom okvirno določa ekonomske namene proračunskih izdatkov postavke, ter (2) konto (štirimestni konto) kot del proračunske postavke, ki v skladu s predpisanim kontnim načrtom natančno določa ekonomski namen izdatkov postavke, in je temeljna enota za izvrševanje proračuna.

Takšna členitev številčnega dela proračuna, skupaj s pisnim delom proračuna, pomaga državnemu revizorju pri preverjanju namenskosti porabe proračunskih sredstev.

Pri izdelavi računovodskih izkazov proračuna je upoštevana le ekonomska *klasifikacija*, med tem ko je posebni del proračuna, kjer so predstavljeni finančni načrti neposrednih uporabnikov, pripravljen na podlagi institucionalne, programske in ekonomske klasifikacije. *Institucionalna klasifikacija* pove, kateri proračunski uporabniki uporabljajo proračunska sredstva. *Programsko - funkcionalna klasifikacija* kaže, kaj se financira iz proračuna oziroma na katerih področjih država izvaja svoje naloge in programe. Razčlenjena je na tri ravni funkcionalnih namenov porabe: (1) področja funkcionalnih dejavnosti, kjer je deset področij, (2) oddelki funkcionalnih dejavnosti, ki jih določa 69 skupin, in (3) pododdelki funkcionalnih dejavnosti, kjer je 111 podskupin (Cvikl, 2000, str. 11). Tretja oblika klasifikacije je *ekonomska klasifikacija* javnofinančnih tokov, ki je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko spremljanje, evidentiranje in načrtovanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Določa jo Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Leta 1998 je Ministrstvo za finance izvedlo temeljito prenovo takratnih proračunskih in računovodskih klasifikacij javnofinančnih tokov. Želelo je priti do primerljive metodologije za izkazovanje javnofinančnih tokov v vseh blagajnah javnega financiranja in povečati preglednost javnega financiranja. Uvedena je bila nova ekonomska klasifikacija javnofinančnih tokov, usklajena s standardi, ki jih je za izkazovanje javnofinančnih računov uporabljal Mednarodni

denarni sklad. Tako so se skupine kontov v proračunu za leto 1999 pomembno spremenile. Prejšnjih 14 različnih ekonomskih namenov na strani odhodkov se je preoblikovalo v šest ekonomskih kategorij, katerim se je po vstopu Republike Slovenije v Evropsko skupnost pridružila še ena nova kategorija, to so plačila sredstev v proračun Evropske skupnosti. Sprememba v klasifikaciji je zahtevala, da se spremeni način izvedbe revidiranja državnega proračuna. Potrebno je bilo oblikovati nove revizijske programe in korenito spremeniti način pridobivanja dokazov za potrjevanje pravilnosti odhodkov proračuna. Premiki v opredelitvi nove ekonomske klasifikacije so predstavljeni v prilogi 1.

Danes se za posamezne bilance oziroma računovodske izkaze proračuna uporablja naslednja ekonomska klasifikacija:

A. Bilanca prihodkov in odhodkov:

- 70 Davčni prihodki
- 71 Nedavčni prihodki
- 72 Kapitalski prihodki
- 73 Prejete donacije
- 74 Transferni prihodki
- 78 Prejeta sredstva iz Evropske unije
- 40 Tekoči odhodki
- 41 Tekoči transferi
- 42 Investicijski odhodki
- 43 Investicijski transferi
- 45 Plačila sredstev v proračun Evropske unije

B. Bilanca finančnih terjatev in naložb:

- 75 Prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev
- 44 Dana posojila in povečanje kapitalskih deležev

C. Račun financiranja:

- 50 Zadolževanje
- 55 Odplačila dolg

Reforma javnih financ je poleg nove ekonomske klasifikacije prinesla tudi pomembne premike v obravnavanju porabe javnih sredstev. V prejšnjem proračunu, ki ga je sestavljalo okrog 2000 proračunskih postavk, porazdeljenih med neposredne uporabnike proračuna, je bilo glavno vprašanje revizorjev, ali so bila proračunska sredstva porabljena v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor. Nova zasnova proračuna s tremi vrstami klasifikacij daje več možnosti, tako pri pripravi, kakor tudi nadziranju proračuna. Po vsebini so cilji in elementi reforme javnih financ povezani z odgovori na tri ključna vprašanja porabe javnih sredstev, in sicer (Cvikl, 2000, str. 9): *kdo* (katere institucije) porablja(jo) proračunska sredstva, t.j. javna sredstva oziroma sredstva davkoplačevalcev (institucionalna klasifikacija), *kako* jih porablja (ekonomska klasifikacija), oziroma *kaj* se plačuje iz javnih sredstev in *za kaj* se porabljajo javna sredstva (funkcionalna in klasifikacija in programsko načrtovanje). Ravno programski način priprave državnega proračuna je prinesel pomembne premike pri pojmovanju porabe javnih sredstev. Navedene spremembe so učinkovale tudi na delo računskega sodišča. Način izvedbe revidiranja državnega proračuna se je

od tradicionalnega preizkušanja skladnosti poslovanja s predpisi začel vedno bolj usmerjati v ocenjevanje doseženih ciljev in rezultatov.

Neposredni uporabniki so na podlagi prvega odstavka 97. člena ZJF dolžni pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta in letno poročilo za preteklo leto in ga predložiti Ministrstvu za finance, najpozneje do 28. februarja tekočega leta. Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskih proračunov ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v 8. členu določajo zasnovo obrazložitve realizacije finančnega načrta neposrednega uporabnika. Ta mora zajemati poročilo o realizaciji finančnega načrta in poslovno poročilo, ki vključuje poročilo o doseženih ciljih in rezultatih. Podrobno vsebino obeh navedenih poročil določata člena 9 in 10 omenjenega navodila.

3.1.4 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih

Smeri reform finančnega poslovanja narekujejo spremembe tudi na področju revidiranja javnega sektorja. Prvotno revidiranje računovodskih izkazov in skladnosti poslovanja s predpisi je preraslo v preiskovanje nekaterih vprašanj primernosti in gospodarnosti porabe javnih sredstev in se nazadnje dopolnilo še z revidiranjem dosežkov. Merjenje dosežkov javnega sektorja ni novo področje, saj so že proti koncu devetnajstega stoletja v Združenih državah Amerike in v Veliki Britaniji obstajali primeri merjenja dosežkov učiteljev v državnih šolah (Pollitt, 2004, str. 90). Mnoge države so razvile ustrezne sisteme za merjenje dosežkov. Pri nas smo to področje ustrezno uredili s predpisi, v praksi pa še ne ni povsem uveljavljeno. Za uspešno merjenje dosežkov sta potrebna najmanj še dva ključna dejavnika, to je ustrezno načrtovanje ciljev in pričakovanih rezultatov ter opredelitev meril, brez katerih ni možno ocenjevati dejansko doseženih rezultatov.

V teoriji proračuna zasledimo pojem »proračun po rezultatih«, ki je predstavljen kot sistem proračuna, osredotočen na rezultate financiranih dejavnosti (Khan, 2002, str. 247). Ta pojem se ne ukvarja toliko z vprašanji izločkov, gospodarnosti in uspešnosti, temveč z rezultati in uspešnostjo.

Teorija javnih financ opredeljuje javni interes z izrazom »4 E« (Bailey, 2004, str. 27). S strateškega vidika so javne finance usmerjene v doseganje večjih možnosti (equity) ter večjo učinkovitost, gospodarnost in uspešnost poslovanja. Zadnje tri pojme poznamo, saj so ključni pri revidiranju izvajanja nalog, čeprav imajo v teoriji javnih financ nekoliko drugačen pomen. Tako na primer tržna učinkovitost zahteva kar največje družbene in gospodarske koristi, ki neposredno izvirajo iz uporabe javnih sredstev, za gospodarnost pa sta značilni večja konkurenčnost pri sklepanju pogodb, preko katerih se zagotavljajo vložki in vodijo javne storitve, ter večja decentralizacija procesov poslovanja. Pojem možnosti si teorija javnih financ razlaga s pripravljenostjo ljudi in gospodarstev, da podpirajo sami sebe, namesto, da bi bili odvisni samo od državnih pomoči. Država naj bi jim omogočala izobraževanje in usposabljanje ter zagotavljala delovna mesta, to je blaginjo, ki temelji na delu. S takšnim pojmovanjem se sredstva in z njimi povezane možnosti v javnih financah premikajo od enakih izločkov k bolj enakim možnostim. Možnosti se prav tako

nanašajo na pravice tistih, ki dajejo javna sredstva, in odgovornosti tistih, ki jih prejemajo. Javne finance vsekakor ne pomenijo samo porabo sredstev za javne storitve.

Z uporabo javnih sredstev je možno priti do dobrih učinkov in dosežkov, v kolikor so jasno določeni nameni porabe. Nameni se lahko opredelijo na naslednji način (Bailey, 2004, str. 88-89):

- določijo se želeni dodatni rezultati, ki izhajajo iz povečanega obsega in porabe javnih sredstev,
- določijo se dodatni izložki, ki so potrebni za doseganje teh dodatnih rezultatov,
- zagotovi se financiranje iz javnih sredstev kot dodaten vir zasebnim financam, ki bi tudi sicer bile porabljene za te izložke,
- zagotovi se, da izložki dajejo rezultate na kar najbolj učinkovit način,
- zagotovi se, da so storitve izvedene z najmanjšimi stroški ob ohranjanju ustrezne kakovosti,
- stalno se pregleduje poraba na izbranem vzorcu primerov z namenom, da se zagotavlja izpolnjevanje namenov glede rezultatov.

Uvedba programskega pristopa v pripravi državnega proračuna je premaknila težišče od vložkov (proračunska sredstva) k izložkom (rezultati). Dejavnost uporabnikov proračuna se je povezala z nameni in rezultati, s funkcionalno-programskim načrtovanjem pa se je tudi izboljšala preglednost proračuna. Novi proračunski sistem, ki temelji na spremljanju rezultatov in poročanju o doseženih ciljih in rezultatih, se precej počasi razvija. To dokazujejo tudi rezultati revidiranja državnega proračuna, zlasti ugotovitve pregledov poslovnih poročil neposrednih uporabnikov proračuna. Slabi dosežki na tem področju so zlasti posledica slabega planiranja. Planiranje, ki opredeljuje cilje, omogoča osredinjati pozornost in usmerjati vse dejavnosti k doseganju teh ciljev. S planiranjem si običajno zagotavljamo tudi gospodarno izvajanje nalog, ki vodijo do ciljev (Bohinc, 2005, str. 18). Dobro strateško in letno planiranje je temelj za kakovostno poročanje o doseženih ciljih in rezultatih.

Predpogoj za poročanje o doseženih ciljih in rezultatih je letni načrt. Proračunski uporabniki pripravijo programsko ovrednoteni program dela. Proces njegove izdelave poteka v več fazah (Kamnar, 2005, str. 65):

- poznavanje prednostnih ciljev ministrstva in ostalih izhodiščnih ciljev za programsko in finančno načrtovanje;
- opredelitev letnih ciljev, izhajajoč iz poslanstva in dolgoročnih ciljev;
- opredelitev aktivnosti in kazalnikov oziroma pričakovanih rezultatov;
- opredelitev potrebnih dejavnikov (kadri, prostor, oprema, finančna sredstva) in
- ocena tveganj uresničevanja programa dela.

Vsak proračunski uporabnik si mora zastaviti realne, dosegljive in merljive cilje. Nanašati se morajo na vsa področja njegovega delovanja.

Po prvem odstavku 62. člena ZJF morajo neposredni uporabniki pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na področjih iz svoje pristojnosti v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta in ga predložiti Ministrstvu za finance, ta pa vladi. Vlada poročila predloži državnemu zboru skupaj z zaključnim računom proračuna.

Najpomembnejši del poročila o doseženih ciljih in rezultatih so ocene uporabnika proračuna. Oceniti mora uspeh pri doseganju ciljev, gospodarnost in učinkovitost poslovanja ter delovanje sistema notranjega finančnega nadzora. Pojasniti tudi mora, zakaj nekaterih ciljev ni dosegel in predstaviti ukrepe za doseganje zastavljenih ciljev oziroma podati predloge novih ciljev.

Programsko-funkcionalna zasnova proračuna in k rezultatom usmerjeni proračun sta javni porabi prinesla novo kakovost in številne prednosti, kot je zagotavljanje boljših podlag za odločanje o porabi javnih sredstev, uvajanje podjetniškega načina razmišljanja in delovanja, prenašanje in jasno razmejevanje odgovornosti, povečanje preglednosti in prilagodljivosti proračuna, zamenjava kontroliranja vložkov z revidiranjem rezultatov ter večja zanesljivost, uporabniki javnih sredstev pa so dobili tudi orodje, ki jim pomaga izboljšati gospodarnost in učinkovitost pri porabi proračunskih sredstev (Hitij, 2001, str. 49).

Poleg prej navedene avtorice Hitijeve in Pogačarja, soavtorja v njenem strokovnem članku, se pri nas zadnja leta pojavlja vedno več avtorjev s strokovnimi prispevki, ki obravnavajo k rezultatom usmerjeni proračun in spremljanje izvrševanja finančnih načrtov proračunskih uporabnikov, s poudarkom na doseganju ciljev in rezultatov (Zemljič, 2001; Kavčič, 2002; Korpič-Horvat, 2002; Andoljšek, 2005; Bauman-Podojsteršek, 2005).

3.2 Postopek priprave, sprejemanja in izvrševanja državnega proračuna

Za uspešen nadzor nad javno porabo mora biti proračun pripravljen in potrjen na način, ki zagotavlja izpolnjevanje določenih pogojev, kot so srednjeročni okvir načrtovanja, preudarne gospodarske predpostavke, uporaba proračunske tehnike od »zgoraj navzdol«, preglednost proračuna, opuščanje osrednjih kontrol vnosov, osredotočenje na rezultate ter sodobni način finančnega poslovanja (OECD, B.I., str. 2-10). Nekatere od naštetih pogojev pri nas že izpolnjujemo ali pa si vlada prizadeva, da se jim približa. Tako je Slovenija že prešla iz enoletnega na dvoletni državni proračun, leta 2000 je bil uveden sistem načrtovanja in poročanja o ciljih in rezultatih, preglednost proračuna je ustrezno urejena, vnosi podatkov in s tem kontrole vnosov se izvajajo na mestu nastanka poslovnih dohodkov, to je pri neposrednih proračunskih uporabnikih.

Poleg dobre institucionalne ureditve mora za področje proračuna obstajati tudi dobra pravna ureditev. V 148. členu ustave (Ustava RS, 1992, str. 57) je določeno, da morajo biti vsi prejemki in izdatki države in lokalne skupnosti za financiranje javne porabe zajeti v njihovih *proračunih*.

Pripravo, sprejemanje in izvrševanje proračuna urejajo številni zakoni in drugi predpisi. V nadaljevanju so navedeni le najpomembnejši:

- Zakon o javnih financah,
- Zakon o izvrševanju proračuna,
- več zakonov o dajanju poroštEV,
- Uredba o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna,
- Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije,
- Pravilnik o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov,
- Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna,
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskih proračunov ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.

Posamezna področja proračuna, kot je dodeljevanje denarnih pomoči države, ali pa upravljanje z likvidnostjo znotraj enotnega zakladniškega računa države, obravnavajo še drugi podzakonski akti. Pomemben dokument, ki proračunskim uporabnikom pomaga pri izdelavi njihovih finančnih načrtov, je proračunski priročnik.

3.2.1 Priprava državnega proračuna

Prvi akt v postopku priprave državnega proračuna, je proračunski memorandum, ki ga na podlagi 14. člena ZJF sprejme vlada na predlog ministra za finance in ministra, pristojnega za razvoj. V njem opredeli ključne usmeritve makroekonomske in davčne politike ter oceni prejemke in izdatke vseh bilanc javnega financiranja. Poleg predpostavk gospodarskega razvoja za tekoče in naslednje leto vlada v tem dokumentu predstavi tudi predvidene spremembe državnega premoženja in državnega javnega dolga ter prevzete obveznosti.

Nekateri VRI revidirajo predpostavke, na katerih temeljijo projekcije proračuna. Na primer, Državni revizijski urad Velike Britanije pomaga vladi pri pripravi njenih predvidevanj v zvezi z javnimi financami tako, da pregleda predpostavke, sprejete za gospodarsko rast, rast stopnje nezaposlenosti in obresti ter ustaljena pravila, ki se uporabljajo za predvidevanja o iztržkih iz privatizacije in iz prihrankov, ki so posledica varčevalnih ukrepov. Svojo revizijo urad sklene z zaključkom, v katerem poda mnenje o tem, ali so bile predpostavke sprejete sistematično na temelju razpoložljivih podatkov in z uporabo metod, ki jih vlada pojasnjuje na razumen način.

Proračunski memorandum je podlaga za izdelavo navodil za pripravo predloga državnega proračuna. Navodilo, ki ga sestavi in posreduje neposrednim uporabnikom minister za finance, vsebuje temeljna izhodišča in predpostavke, oceno bilance prihodkov in odhodkov, računa finančnih terjatev in naložb ter računa financiranja, predlog obsega finančnega načrta posameznega neposrednega uporabnika ter način priprave in terminski plan, ki so ga dolžni spoštovati vsi neposredni uporabniki (1. člen ZJF). Ta navodila so praviloma podana v obliki proračunskega priročnika, v katerem uporabniki proračuna, poleg ekonomskih izhodišč in okvirnih pravic porabe, najdejo tudi splošna in posebna proračunska pravila ter uporabniške rešitve z obrazci za pripravo predpisanih proračunskih dokumentov.

Na podlagi Navodila za pripravo proračuna pripravijo neposredni uporabniki predlog svojega finančnega načrta. Njegovo vsebino določa 16. člen ZJF. Neposredni uporabniki predlog finančnega načrta predložijo ministru za finance, ki predloge pregleda, predlaga morebitne spremembe in o primerih neusklajenosti poroča vladi (20. člen ZJF).

Načrtovanje potrebnega obsega finančnih sredstev za delovanje proračunskih uporabnikov, še zlasti pa za projekte in programe, je še vedno šibka točka vseh udeležencev v procesu nastajanja državnega proračuna. Neposredni proračunski uporabniki se vse preveč zanašajo na možnosti kasnejšega prerazporejanja proračunskih sredstev ali pa na proračunsko rezervo. Velik obseg sredstev v proračunski rezervi daje veliko možnosti za dodatno porabo sredstev, saj se s črpanjem proračunske rezerve povečujejo odhodki pri neposrednih proračunskih uporabnikih. Z njo uporabniki zmanjšujejo negotovosti in povečujejo pripravljenost na nepredvidene dogodke, ki se pojavljajo med letom, mnogokrat pa le pokrivajo svoje slabosti pri pripravi finančnih načrtov. Povečanje velikosti proračunske rezerve ne prispeva k izboljšanju nadzora nad javno porabo. Ministrstva običajno opustijo svoje kontrole, ker vedo, da lahko zaprosijo za sredstva iz proračunske rezerve.

V skladu z 48. členom ZJF se v državnem proračunu zagotavljajo sredstva za proračunsko rezervo, ki deluje kot proračunski sklad. Sredstva proračunske rezerve so namenjena izključno za financiranje izdatkov za odpravo posledic naravnih, ekoloških ter drugih nesreč, ki jih povzročijo naravne sile. Pred uveljavitvijo ZJF je uporabo sredstev proračunske rezerve urejal Zakon o izvrševanju proračuna. Ta je sredstva iz tega vira namenjal za delovanje med letom novoustanovljenih uporabnikov, za nepredvidene naloge, za katere v proračunu niso bila zagotovljena sredstva, ter za namene, za katere se med letom izkaže, da v proračunu niso bila zagotovljena sredstva v zadostnem obsegu. Računsko sodišče je v svojih prvih revizijah državnega proračuna ugotavljalo, da država iz proračunske rezerve kupuje likovna dela, namenja sredstva za republiške štipendije in celo pokriva stroške za organizacijo proslave ob slovenskem kulturnem prazniku. Za mnoge primere uporabe proračunske rezerve ni bilo možno dokazati, da je šlo za nove ali nepredvidene naloge. Slovenski kulturni praznik, na primer, praznujemo na dan smrti pesnika Prešerna že desetletja in vlada ni imela opravičila za financiranje osrednje državne proslave iz proračunske rezerve.

3.2.2 Sprejemanje državnega proračuna

Minister za finance posreduje predlog državnega proračuna za prihodnje leto vladi do 1. septembra tekočega leta, ki ga mora sprejeti in predložiti državnemu zboru skupaj s proračunskim memorandumom do 1. oktobra tekočega leta (28. člen ZJF). Proračun za naslednje leto bi moral biti sprejet še pred iztekom tekočega leta, da ga je možno uveljaviti s 1. januarjem. Postopek sprejemanja podrobneje določa poslovnik državnega zbora.

Poleg predloga proračuna za naslednje leto, prejmejo poslanci državnega zbora do 1. oktobra v obravnavo tudi predlog zaključnega računa državnega proračuna za preteklo leto in revizijsko poročilo računskega sodišča, ki se nanaša na ta zaključni račun. Ta dva dokumenta lahko pomembno prispevata k razpravi in odločanju o proračunu za naslednje leto.

3.2.3 Izvrševanje državnega proračuna

Izvrševanje proračuna pomeni uresničevanje ciljev in namenov, za katere so bila v proračunu določena sredstva, pa tudi spreminjanje in prilagajanje proračuna okoliščinam, ki nastopijo v proračunskem letu.

Na strani prihodkov se izvrševanje proračuna zagotavlja s pobiranjem in vplačevanjem prejemkov v proračun, za kar so zadolženi neposredni uporabniki, vsak iz svoje pristojnosti (34. člen ZJF).

Za odhodkovno stran proračuna veljajo določene omejitve in pravila. Obveznosti se lahko plačujejo le v obsegu, ki ga za tromesečje neposrednemu uporabniku določi vlada. Pri tem vlada upošteva obseg sredstev, zagotovljenih v finančnem načrtu uporabnika, prevzete obveznosti in likvidnostne možnosti proračuna. Uporaba mehanizma kvot prispeva k večji učinkovitosti upravljanja državnega proračuna in zagotavlja uspešno likvidnostno upravljanje proračuna (Cvikl, 2000, str. 183).

Pravila, ki jih morajo spoštovati uporabniki proračuna, so določena v ZJF in Zakonu o izvrševanju proračuna ter Pravilniku o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije in drugih podzakonskih aktih. Za prerazporejanje pravic porabe proračunskih sredstev veljajo posebna pravila. Prerazporejanje sredstev med bilancami A, B in C (računovodski izkazi proračuna) ni dovoljeno (3. odstavek 38. člena ZJF). Prilagajanje pravic porabe je potrebno v določenih primerih in nastalih okoliščinah, vendar pa se z revidiranjem državnega proračuna ugotavlja, da neposredni uporabniki prevečkrat zlorabljajo to možnost in pomembno spreminjajo višino sredstev za posamezne namene glede na obseg, ki ga ob sprejemu proračuna določi državni zbor.

V kolikor se med izvrševanjem proračuna pojavijo nove obveznosti ali pomembneje spremenijo gospodarska gibanja, lahko vlada sprejme ukrepe za uravnoteženje proračuna (40. člen ZJF). V praksi revidiranja državnega proračuna je bilo možno zaslediti tovrstno ukrepanje leta 1998, ko je vlada, zaradi manjših prejemkov od načrtovanih, znižala odhodke oziroma pravice porabe neposrednim uporabnikom za 2 odstotka. Ukrepi začasnega zadržanja izvrševanja proračuna so pogost pojav. Za nepredvidene namene ima vlada na razpolago sredstva splošne proračunske rezervacije (42. člen ZJF). Predlog uporabe teh sredstev poda minister za finance, sredstva pa se razporedijo v finančni načrt neposrednega uporabnika.

Posebno mesto v izvrševanju proračuna pripada namenskim prejemkom in izdatkom proračuna. Zakon za donacije, namenske prejemke proračunskega sklada, prihodke lastne dejavnosti ter za prihodke od prodaje ali zamenjave državnega premoženja določa posebna pravila ravnanja.

Obveznosti v breme proračuna tekočega leta se praviloma prevzemajo s pisno pogodbo (50. člen ZJF), obveznosti, ki bremenijo proračune prihodnjih let, pa lahko neposredni uporabnik prevzame le, če ima za ta namen že načrtovana sredstva v proračunu tekočega leta (51. člen ZJF). Z Zakonom o izvrševanju proračuna so predpisani roki za plačevanje obveznosti. Predplačila so dopustna le izjemoma ob predhodnem soglasju ministra za finance. Dokaj stroga je tudi zakonska norma iz

53. člena ZJF, ki oddajo javnih naročil v breme proračuna veže na obvezno uporabo predpisov o javnem naročanju, dodeljevanje subvencij, posojil in drugih oblik državnih pomoči pa na izvedbo javnega razpisa. Poleg navedenih zakonskih določb, izvrševanje proračuna urejajo tudi druge pravne norme, ki skupaj predstavljajo podlago revizorju pri presojanju skladnosti poslovanja revidiranca s predpisi.

3.2.4 Zaključni račun državnega proračuna

Zaključni račun državnega proračuna je torej akt države, v katerem so predstavljeni predvideni in doseženi prejemki in izdatki države za preteklo leto. Grobo vsebino in členitev zaključnega računa določa 96. členom ZJF, podrobneje pa strukturo, vsebino in postopek priprave zaključnega računa državnega proračuna določa posebno navodilo, ki ga je izdal minister za finance. Tako kot proračun, tudi zaključni račun proračuna sestavljata splošni in posebni del z obrazložitvami. Posebni del zaključnega računa je sestavljen iz poročil o realizaciji finančnega načrta neposrednih uporabnikov proračuna. Poleg finančnega poročila o realizaciji svojega finančnega načrta mora neposredni uporabnik proračuna, na podlagi 21. člena Zakona o računovodstvu, pripraviti tudi letno poročilo.

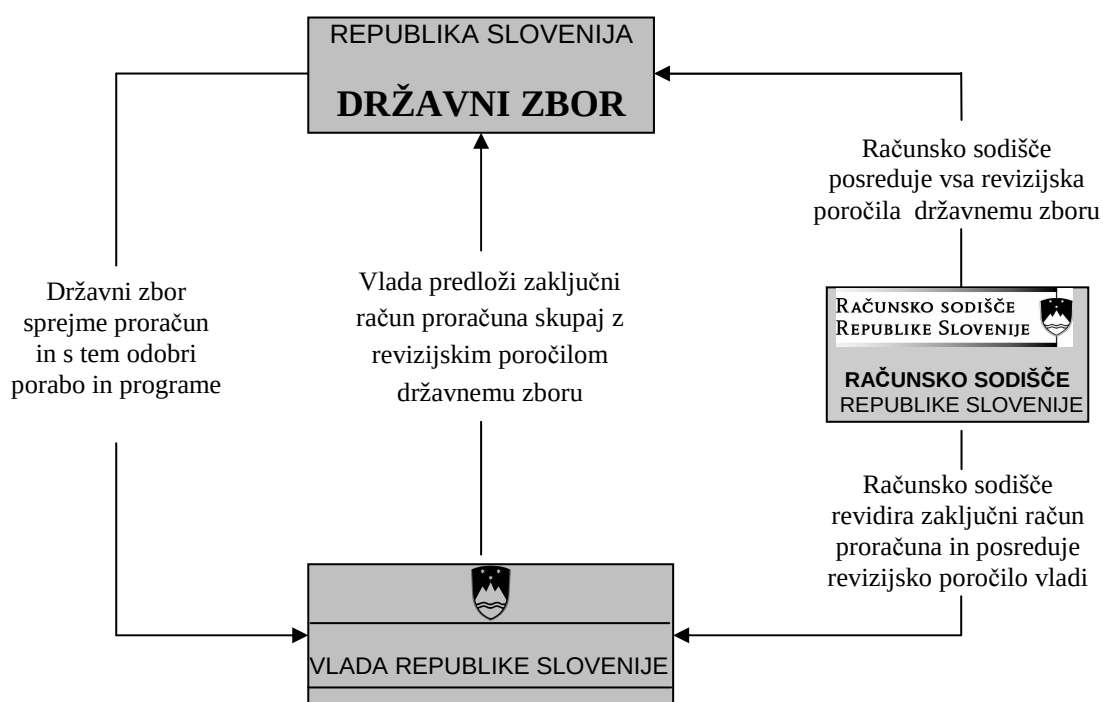
V finančnem delu zaključnega računa so obvezno predstavljeni podatki o sprejetem in veljavnem proračunu preteklega leta, realizaciji proračuna preteklega leta in indeksi med temi tremi kategorijami podatkov (realizacija/sprejeti proračun in realizacija/veljavni proračun). Predlog zaključnega računa državnega proračuna mora pripraviti Ministrstvo za finance in ga najpozneje do 31. marca tekočega leta predložiti računskemu sodišču v revidiranje.

3.3 Nadziranje državnega proračuna

Kontrola nad javnimi financami temelji na treh stebrih: (1) na potrebi po oblikovanju mehanizmov, ki zagotavljajo čim manjša odstopanja med posameznimi prednostmi in dejavnostjo države, (2) na demokratičnem sistemu, ki vlada v večini zahodnih držav, kjer zakonodajna oblast vrši določen nadzor nad izvršno oblastjo, ter (3) na predpostavkah, ki izhajajo iz vedenja in razumevanja organizacije, kjer na eni strani vodstvo potrebuje zanesljiv sistem poročanja, ki zagotavlja, da so postavljeni cilji za vsa področja doseženi, in na drugi strani posamezniki potrebujejo navodila, ki jih vzpodbujajo, da delajo za skupino in ne v lastnem interesu (Petrei, 1998, str. 15). Nadzor ne sme potekati v tesnem sodelovanju med zakonodajno in izvršno vejo oblasti. Pri tem se namreč zahteva popolna neodvisnost, pristojnost in preglednost, ki jo je možno na najboljši način zagotoviti z zunanjim nadzorom, kot je na primer VRI.

Medsebojno povezanost treh najpomembnejših državnih organov, ki se vključujejo v sprejemanje in nadziranje državnega proračuna in smeri poteka posameznih dogodkov, predstavlja slika 4.

Slika 4: Državni organi in medsebojna razmerja, povezana z državnim proračunom



Vir: Lastna slika

Revizijsko poročilo obravnava državni zbor, skupno z zaključnim računom, ki mu ga posreduje vlada. Vladno poročilo vsebuje tudi pojasnila posameznih ministrstev o izvrševanju proračuna. Pri nas so poročila posameznih uporabnikov proračunskih sredstev usmerjena le v pojasnjevanje razlogov za odstopanja od višine in namena proračunskih sredstev, kot jih je določil državni zbor. V drugih državah ministrstva obsežneje poročajo o svojih aktivnostih v preteklem letu. Poročanje ministrstev in vlade, kot celote, podrobneje opredeljuje dokument z naslovom "Okvir računovodskih standardov", ki ga je sprejel Odbor za računovodske standarde INTOSAI novembra 1998. Ta usmerja vlade držav članic INTOSAI, da poročajo o izvrševanju proračuna tako, da podajo splošno sliko svojih finančnih aktivnosti in rezultatov svojega dela, poročajo o skladnosti poslovanja s predpisi ter predstavijo dosežke in druge informacije o ministrstvih, ki jih je možno prikazati zbirno. Vladno poročilo mora zagotavljati informacije o:

- splošnem finančnem položaju države in rezultatih delovanja vlade,
- financiranju države v preteklem letu in finančnih zahtevah za naslednje proračunsko leto,
- doseganju splošnih finančnih ciljev, ki jih je določil proračun, in usklajenost s predpisi pri porabi, zadolževanju in povečanju prihodkov.

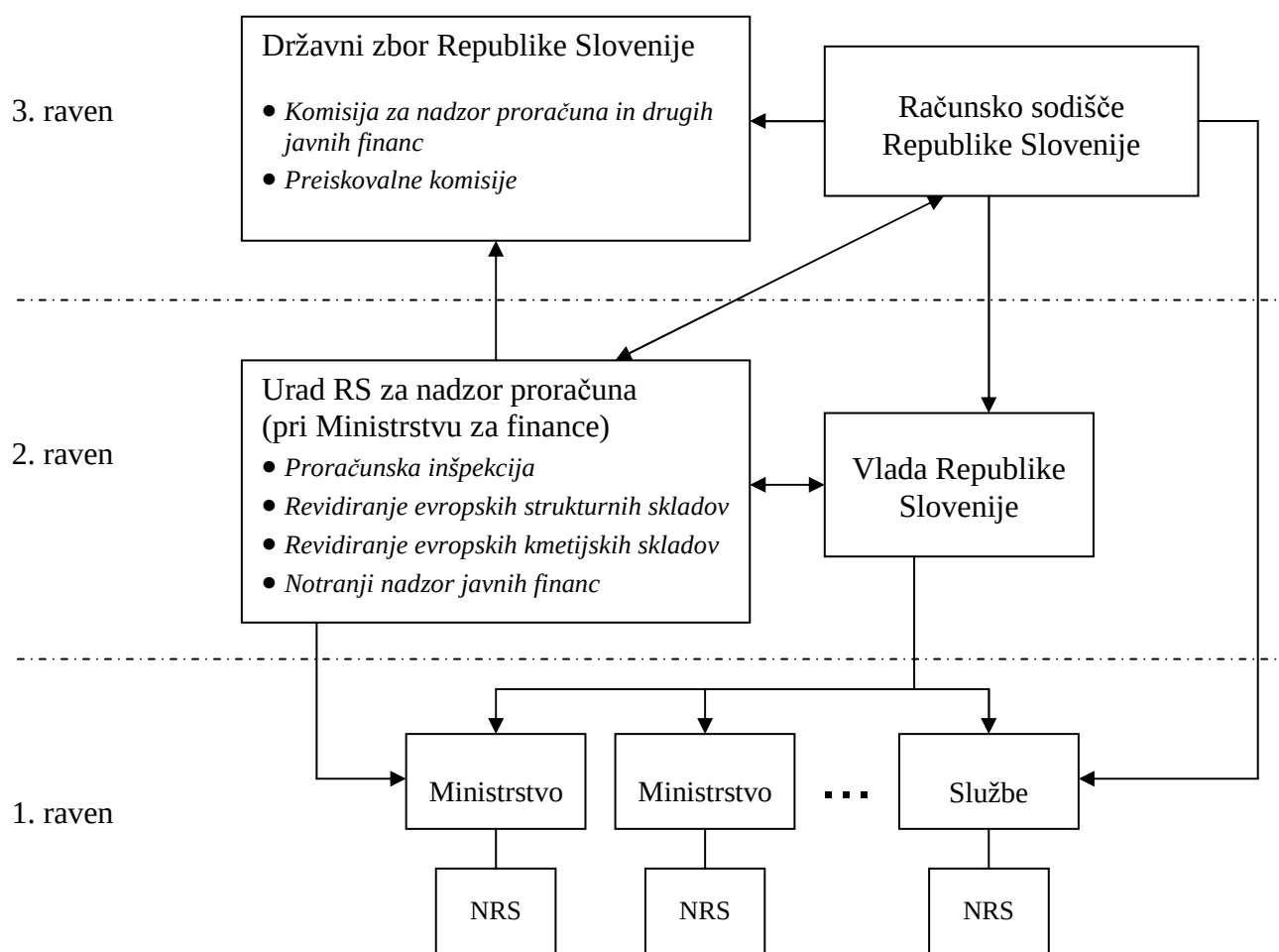
Celovitejše poročanje bi lahko olajšalo delo nadzornikom javnih sredstev, hkrati pa zagotovilo ustrezne informacije za javnost, ki jo zanima, kako se porablja denar davkoplačevalcev.

3.3.1 Ravni nadziranja porabe javnih sredstev

Nadzor nad porabo proračunskih sredstev lahko v grobem razdelimo na tri ravni, in sicer na najvišjo državno raven, kamor spadata državni zbor in računsko sodišče, srednjo raven, kjer nadzor izvajata Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna in vlada s svojimi službami, ter prvo raven, ki jo najdemo pri uporabnikih proračunskih sredstev v obliki notranje revizije.

Sestavo in povezanost ravni nadziranja proračuna in drugih javnih financ v Republiki Sloveniji prikazuje slika 5.

Slika 5: Ravni nadziranja porabe javnih sredstev v Republiki Sloveniji



Vir: Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna s spremembami in dopolnitvami avtorice

Najvišja raven

a) Državni zbor

O uspešni demokraciji je možno govoriti samo takrat, kadar parlament uspešno pregleduje proračun in finančne načrte izvršne oblasti državne uprave in nadzira izvrševanje sprejetih načrtov (Chang, 2001, str. 50). Nadzor nad proračunom pa ne more biti uspešen, če parlament nima dovolj pooblastil. Parlament sprejema proračun za naslednje leto, spremlja izvrševanje

proračuna tekočega leta in ocenjuje, kako je bil izvršen proračun preteklega leta. Za poslance v parlamentu je pomembno, da razpravljajo o zaključnem računu proračuna preteklega leta še preden dokončno odločijo o proračunu za naslednje leto.

Nadziranje vlade spada, poleg predlaganja in sprejemanja zakonov, med ključna poslanstva parlamenta. Ta nadzor temelji na Deklaraciji o človekovih pravicah iz leta 1789, kjer je v 14. členu zapisano, da »imajo vsi prebivalci pravico, da odločajo, bodisi osebno ali preko svojih predstavnikov, kot obliko nujnega sodelovanja javnosti, da svobodno dodeljujejo, da poznajo za kakšno uporabo so namenjeni ter da določijo deleže, način ocenjevanja, zbiranja in trajanja davkov« (Lambert, 2001, str. 135). Temelji parlamentarnega nadzora so bili torej postavljeni že zdavnaj. Nadzor je osredotočen na finančni vidik, pri čemer je glavna naloga predstavnikov ljudstva, da določijo v kakšnem obsegu so potrebni javni prispevki in preverijo, ali so bila sredstva porabljena uspešno in na način, ki ga je določil parlament.

Najvišji organ nadzora v Republiki Sloveniji je državni zbor. Njegova nadzorna funkcija je raznolika. Za nas sta najpomembnejša nadzor nad delovanjem izvršilne oblasti, ki je vrsta političnega nadzora, in splošni družbeni nadzor, ki ga državni zbor izvaja s parlamentarnimi preiskavami. Pri izvajanju naštetih nadzornih funkcij poslancem pomaga tudi računsko sodišče, ki z revizijami ugotavlja, ali so bila sredstva porabljena v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor, in v skladu s predpisi ter ali so uporabniki javnih sredstev poslovali smotrno. Med vsemi poročili, ki jih državnemu zboru vsako leto posreduje računsko sodišče, je poleg letnega poročila o delu računskega sodišča najpomembnejše poročilo o reviziji državnega proračuna. Ker so revizije državnega proračuna obsežne in praviloma zajamejo poslovanje vseh ministrstev, so lahko ugotovitve državnih revizorjev in izrečena mnenja pomemben vir informacij poslancem državnega zbora pri odločanju in opredeljevanju do določenih vprašanj. Obravnavanje revizijskih poročil v državnem zboru poteka na način, kot je prikazano v prilogi 2.

Rezultate obravnave revizijskih poročil računskega sodišča v delovnih telesih državnega zbora lahko zasledimo v Poročevalcu Državnega zbora Republike Slovenije (publikaciji, ki jo redno izdaja Državni zbor Republike Slovenije). Objavljena so poročila, povzetki razprav v delovnih telesih in sprejeti sklepi.

b) Računsko sodišče

Računskemu sodišču je ustava podelila status najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v državi. ZRacS-1 je v letu 2001 uvedel precej sprememb v delu in organizaciji te inštitucije. Najpomembnejše spremembe so:

- razširitev pristojnosti glede vrste revizij, ki jih lahko opravlja računsko sodišče,
- sprememba pristojnosti glede subjektov, katerih poslovanje lahko računsko sodišče revidira,
- razširitev obveznosti glede revizij, ki jih mora računsko sodišče opraviti vsako leto,
- uvedba možnosti poizvedovanja, preden se uvede revizija (predrevizijski postopek),
- uvedba novosti v revizijskem in porevizijskem postopku,
- povečanje pooblastil predsednika računskega sodišča,
- zmanjšanje števila članov računskega sodišča in članov senata ter zmanjšanje pristojnosti senata.

Pomembne spremembe v organiziranosti računskega sodišča so tudi zmanjšanje števila revizijskih oddelkov in s tem povečanje števila revizorjev v posameznem oddelku ter uvedba nove ravni posloводства (dva namestnika, ki skrbita za pravilnost in pravočasnost izvajanja nalog v revizijskih oddelkih in na katera je predsednik prenesel nekatera pooblastila). Revidiranje državnega proračuna je vedno štelo za najpomembnejšo nalogo državnih revizorjev in je bilo vedno umeščeno v organizacijsko enoto številka 1. Več o nalogah, ki jih izvaja računsko sodišče, je podano v točki 3.3.4.

Srednja raven

Urad RS za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance je druga raven nadzora nad javnimi financami. Njegova vloga se deli na izvajanje nadzornih funkcij in na skrb za kakovost notranjega revidiranja v javnem sektorju. Urad ima revizorje, ki:

- nadzirajo porabo proračunskih sredstev na podlagi ZJF,
- pripravljajo in skrbijo za enotne metode notranjega revidiranja v javni upravi,
- pripravljajo skupne usmeritve za izvajanje notranje revizije pri neposrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov,
- skrbijo za razvoj notranjerevizijskih služb v okviru celovitega sistema finančnega nadzora v javnem sektorju ter
- skrbijo za izobraževanje in usposabljanje notranjih revizorjev javnega sektorja.

Urad pa opravlja tudi naloge inšpekcijskega nadzora pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. Proračunski inšpektorji praviloma pregledujejo posamezne poslovne dogodke po proračunskih postavkah v omejenem obsegu in pri omejenem številu proračunskih uporabnikov in ne preizkušajo in analizirajo ter ne ocenjujejo celotnih sistemov finančnega poslovanja in notranjega kontroliranja z revizijskimi metodami (Milatovič, 2002, str. 40). Naloge in pristojnosti inšpektorjev so podrobno določene v podpoglavju 10.3 ZJF. Mesto in vloga proračunske inšpekcije v zasnovi nadziranja porabe javnih sredstev sta sporna. Tudi Evropska Komisija je Republiki Sloveniji predlagala, naj razmisli o bodoči vlogi proračunske inšpekcije, saj je ocenila, da s krepitvijo sistemov notranjega kontroliranja in zlasti z uvedbo notranjega revidiranja prihaja do podvajanja nadzornih funkcij in prekomernega obremenjevanja proračunskih uporabnikov.

Prva raven

Z revidiranjem javnega sektorja se ukvarjajo tudi notranji revizorji, organizirani v notranjerevizijskih službah. Učinkovito notranje revidiranje, ki ga opravljajo neposredni uporabniki proračuna, je prva obrambna črta v boju proti nepravilni in nesmotni porabi javnih sredstev. Notranjerevizijska služba je del ustroja notranjega kontroliranja, ki jo uporablja posloводство kot pomoč pri zagotavljanju uspešnosti notranjih kontrol. Notranje revidiranje namreč daje neodvisno in nepristransko zagotovilo ter opravlja svetovalno dejavnost, ki povečuje koristi in izboljšuje poslovanje organizacije. Pomaga organizaciji izpolniti njene namene z uvajanjem urejenega načina in strogega reda z namenom ovrednotiti in izboljšati uspešnost ravnanja s tveganjem ter procese nadziranja in upravljanja (INTOSAI, 2005, str. 44). Prav tako lahko

priporočajo k učinkovitosti dosežkov zunanje revizije z nudenjem neposredne pomoči zunanjemu revizorju. Delo notranjih revizorjev je podrobneje predstavljeno v točki 3.3.3.

3.3.2 Notranje kontroliranje

Notranje kontroliranje je celosten proces, ki ga je uveljavilo poslovodstvo in zaposleni v organizaciji, in je oblikovano zato, da naslovi tveganja in da ob prizadevanjih za uresničevanje poslanstva organizacije daje sprejemljivo zagotovilo, da bodo doseženi naslednji splošni nameni (INTOSAI, 2005, str. 6):

- urejeno, etično, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje;
- izpolnjevanje obveznosti predložitve obračunov;
- skladnost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi;
- varovanje dejavnikov pred izgubo, napačno uporabo in poškodbo.

Za notranje kontroliranje je odgovorno poslovodstvo, torej lahko govorimo tudi o poslovodskih kontrolah. Temeljno načelo poslovodskih kontrol je, da bi morala biti vsaka organizacija prvenstveno odgovorna zato, da zagotovi, da se njena sredstva uporabljajo pravilno in učinkovito (Keith, 2003, str. 156).

Temeljna pravila za uvajanje sistemov notranjega kontroliranja je pri nas postavil ZJF v 100. členu. Med drugim tudi določa neposredne uporabnike proračuna, ki so dolžni organizirati finančni nadzor. Skupna sodila za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna je s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (2002) določil minister za finance. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je konec leta 2004 sprejel usmeritve za notranje kontroliranje, v katerih je opredelil upravljanje s tveganji in notranje kontroliranje, cilje kontroliranja, vloge in odgovornosti ter temeljna načela in dejavnike notranjega kontroliranja.

Revizor državnega proračuna mora dobro poznati okolje kontroliranja, v katerem delujejo vlada, državni organi in drugi neposredni proračunski uporabniki. Okolje kontroliranja vsebuje pogoje, pod katerimi sta oblikovana, se uporabljata in delujeta računovodski proces in notranje kontrole. Znani mu morajo biti ustroj notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zagotavljajo doseganje namenov in ciljev poslovanja. Odbor za notranje kontroliranje pri INTOSAI je februarja 2004 sprejel Smernice za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, ki so lahko dober pripomoček, tako poslovodstvu, kakor tudi notranjim in zunanjim revizorjem pri njihovem vsakdanjem delu.

Revizor dokumentira določene kontrole, ki so vzpostavljene z namenom zagotoviti pravilnost poslovanja, zakonitost ter preprečevanje in odkrivanje prevar. Oceni, ali delujejo te kontrole učinkovito in, če ne, prouči njihov vpliv na načrt revidiranja. Pomanjkanje kontrolnih postopkov običajno opozarja na povečana tveganja pomembnih napačnih navedb ali nepravilnosti.

3.3.3 Notranje revidiranje

Temelje za delovanje notranjerevizijskih služb je postavil ZJF v 100. členu. Podrobneje je notranjega revidiranje opredeljeno v dokumentu z naslovom »Usmeritve za državno notranje revidiranje«, ki ga je konec leta 2003 sprejel minister za finance. V njem je predstavil ustroj in cilje notranjega revidiranja pri uporabnikih proračuna, opisal vloge in odgovornosti posameznikov, določil kodeks poklicne etike notranjih revizorjev ter podrobno predstavil standarde notranjega revidiranja in prakso s postopki, ki bi naj revizorjem pomagali pri njihovem delu. Urad na svoji spletni strani objavlja tudi stališča k posameznim vprašanjem iz navedenih usmeritev.

Notranji revizor se ukvarja z vsemi poslovnimi procesi in funkcijami ter išče najboljše možnosti in načine za izboljšanje poslovanja organizacije. Notranji revizor pri proračunskem uporabniku je za svoje delo odgovoren predstojniku. Notranjerevizijska služba ministrstva ima pristojnost revidirati pri organih v svoji sestavi ter dostop do podatkov, informacij in dokumentov v organizacijah, ki se financirajo prek ministrstva.

Poročila notranjih revizorjev proračunskega uporabnika obravnavata, poleg posloводства, kateremu so predvsem namenjena, tudi Urad RS za nadzor proračuna in računsko sodišče. Od posloводства se pričakuje, da se na poročilo notranjega revizorja ustrezno odzove z ukrepi, ki prispevajo k odpravi razkritih nepravilnosti, nesmotnosti in pomanjkljivosti oziroma slabosti, ki jih je pri preverjanju obstoja in delovanja notranjih kontrol ugotovil notranji revizor. Če notranji revizor razkrije prevare ali posumi, da gre za druga kriminalna dejanja, ki naj bi jih zagrešilo posloводство, mora nemudoma obvestiti višjo raven (na primer vlado, državni zbor).

Ministrstvo za finance je do konca leta 2005 naziv »državni notranji revizor« podelilo že več kot 200 osebam, žal pa jih zelo malo dela v javnem sektorju na nalogah notranjega revidiranja. Naziv »preizkušeni notranji revizor« pri nas podeljuje Slovenski inštitut za revizijo. Ta strokovni naziv je do konca leta 2005 pridobilo že 40 oseb.

3.3.4 Zunanje revidiranje

Zunanje revidiranje izvajajo revizorji, zaposleni v revizijskih družbah in samostojni revizorji ter revizorji VRI. Zakon o revidiranju, ki podrobno ureja opravljanje storitev revidiranja in delo Slovenskega inštituta za revizijo, določa temeljna pravila za revidiranje računovodskih izkazov in navaja strokovna področja, povezana z revidiranjem, ki jih lahko opravljajo revizorji pod določenimi pogoji. Pri Slovenskem inštitutu za revizijo je bilo konec leta 2005 vpisano v register skoraj 200 pooblaščenih revizorjev in okrog 100 revizorjev.

Revizije, ki jih izvaja računsko sodišče, lahko glede na pravno podlago razdelimo na obvezne, to so tiste, ki jih predpisuje zakon, in neobvezne ali tiste, za katere se odloča računsko sodišče samo. Podrobneje ločimo štiri skupine, in sicer tiste:

- ki jih je treba opraviti pri natančno določenih pravnih osebah in v predpisanem obsegu, ker tako določa ZRacS-1 ali drugi zakoni;

- za katere zakon določa, da jih je treba vsako leto opraviti v ustreznem številu subjektov na predpisanem področju in v predpisanem obsegu, izbiro revidirancev pa prepušča računskemu sodišču;
- ki jih (najmanj pet) računsko sodišče izbere izmed predlogov iz državnega zbora v skladu z drugim odstavkom 25. člena ZRacS-1;
- ki jih lahko računsko sodišče uvrsti v program dela po lastni izbiri, brez omejitev področja ali obsega revidiranja.

Iz letnih poročil računskega sodišča je možno razbrati, da ima naša VRI omejene možnosti izbire predmeta revidiranja in oseb, kjer bo opravila revizijo. Več kot 80 odstotkov svojega časa državni revizorji namenijo obveznim revizijam.

Zunanji revizorji izvajajo različne vrste revizij. Glede na cilje revidiranja jih lahko razvrstimo na:

- revizije računovodskih izkazov (ali drugih finančnih poročil oziroma aktov o poslovanju),
- revizije pravilnosti poslovanja (skladnosti poslovanja s predpisi) in
- revizije smotrnosti poslovanja.

Zunanji revizorji, ki delujejo na področju zasebnega sektorja, izvajajo v glavnem revizije računovodskih izkazov. Računsko sodišče je v preteklih letih v pretežni meri izvajalo revizije, katerih cilj je bil hkrati izreči mnenje o računovodskih izkazih in o pravilnosti poslovanja. Noben predpis ali standard revidiranja pa ne daje državnemu revizorju pravice revidirati političnih ciljev oziroma ciljev, ki jih kot usmeritve sprejmejo politiki v državnem zboru ali vladi. Revizor lahko revidira postopke in podlage za odločanje, ne pa politične odločitve.

V javnem sektorju se pri revidiranju pojavljata še dve dodatni zahtevi, ki ju sicer ne najdemo med cilji revizije zasebnega sektorja, to sta primernost porabe javnih sredstev in odgovornost za odločitve, izvršene postopke in poslovne dogodke ter rezultate poslovanja. Medtem, ko se pravilnost nanaša na usklajenost s pooblastili, je *primernost* širši pojem, ki se nanaša v večji meri na standarde vodenja in vedenja. Primernost se ukvarja z načinom, kako se upravlja z javnimi sredstvi. Ukvarja se s poštenostjo, neoporečnostjo, lahko pa vključuje tudi zahteve, kot so izogibanje osebnim koristim, ki jih lahko prinaša javna služba, nepristranskost pri zaposlovanju, odprto konkurenco pri sklepanju pogodb ter izogibanje potratnosti pri porabi. Pri presoji primernosti si revizor pomaga s splošno sprejeto in uveljavljeno prakso javnega sektorja. Pri preverjanju, kaj je sprejemljiva praksa, si revizor poišče sodila v mnenjih in priporočilih, ki so jih dali državni zbor oz. njegov Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ, Ministrstvo za finance ali drugo pristojno ministrstvo. Prav tako si pomaga s prakso zasebnega sektorja, npr. pri presoji primernosti višine osebnih prejemkov, kot merilo upošteva minimalne zneske, ki jih določa kolektivna pogodba za gospodarstvo.

Odgovornost za usklajeno delovanje z ustreznimi pooblastili pomeni v javnem sektorju tudi odgovornost za pošteno predstavitev informacij in podatkov v finančnih poročilih oz. računovodskih izkazih, kakor tudi odgovornost za učinkovito in gospodarno uporabo sredstev, ki so jim bila odobrena za doseganje dogovorjenih ciljev, ter odgovornost za uspešno poslovanje. Kadar odgovornost v javnem sektorju dobro deluje, se problemi pri delovanju pojavljajo

občasno, so pošteno priznani in pravilno odpravljeni, kadar pa je odgovornost neprimerna, ne prihaja do samostojnega odpravljanja napak ali reševanja problemov. V takšni organizaciji prevladuje kultura molčečnosti in obrambe, pri čemer problemi še naprej obstajajo in se le še zaostrujejo. Odgovornost morajo nujno spremljati vrednote, ki se nanašajo na poštenost in neoporečnost. Začenja se z občutkom posameznika za odgovornost glede njemu prenesenih pristojnosti.

Ministri so odgovorni za to, kaj so, ali česar niso storili v državnem organu, katerega vodijo. V primeru, kadar pride do resnih napak, bo moral minister odstopiti. To se po moji presoji nanaša tudi na pomembne nepravilnosti v poslovanju, ki jih v svojih poročilih razkrivajo državni revizorji. Vsako izrečeno negativno mnenje na izvršitev finančnega načrta neposrednega uporabnika proračuna bi moralo voditi k odstopu ali razrešitvi pristojnega ministra oziroma predstojnika proračunskega uporabnika. Večina ljudi tako dejanje razume pod izrazom odgovornost ministra. Minister bi moral prevzeti odgovornost za napake, ki jih storijo zaposleni v njegovem ministrstvu. Odgovornost javnosti je odvisna od ustreznosti obračunov, ki morajo biti podvrženi preskusu, in od dostopnosti do informacij. Minister mora vselej odgovarjati in polagati račune parlamentu za dejavnosti svojega ministrstva (Scott, 1996, str. 5). Ministri so tudi kolektivno odgovorni za odločitve, ki jih sprejme vlada. Revizije državnega proračuna bi lahko pomembno prispevale k večji odgovornosti predstojnikov državnih organov. V kolikor državni zbor in vlada ne jemljeta resno revizijskih poročil računskega sodišča, bo odgovornost ministrov ostala le pojem, ki nima nobene teže.

Računsko sodišče lahko podpira odgovornost preko revizijskih poročil. Z nadziranjem dejavnosti vlade daje računsko sodišče državnemu zboru neodvisne informacije in s tem pomaga k večji javni odgovornosti.

4 PRAKSA REVIDIRANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA

4.1 Možni načini izvedbe revizije državnega proračuna

Od ustanovitve Računskega sodišča Republike Slovenije do konca leta 2005 je bilo opravljeno enajst revizij zaključnih računov proračuna Republike Slovenije. Načini izvedbe revidiranja državnega proračuna so zelo različni. Gre za večleten proces iskanja najboljšega načina izvedbe in razvoja metod, ki bi lahko zagotovile čim večjo pokritost proračuna z nadzorom in povečale učinkovitost pri revidiranju državnega proračuna (Korpič-Horvat, 2002; Cukon, 2002).

4.1.1 Načini izvedbe revidiranja z vidika predmeta revizije

V reviziji državnega računa ima revizor pri izbiri predmeta revidiranja več možnosti. Glavni predmet pregledovanja je vsekakor *splošni del zaključnega računa proračuna* s tremi računovodskimi izkazi, ki so predstavljeni v točki 3.1.2 tega dela in vključujejo podatke o celotnem proračunu. V njih so tudi združeni podatki, ki so podrobneje predstavljeni po posameznih neposrednih proračunskih uporabnikih v posebnem delu zaključnega računa.

Naslednji pomembni del revidiranja državnega proračuna je *posebni del zaključnega računa proračuna*, ki, kot celota, ni nikoli samostojni predmet revidiranja, ampak dopolnjuje splošni del zaključnega računa. Dokaze za oblikovanje mnenja o pravilnosti odhodkov državnega proračuna je možno zbrati na dva načina: (1) s preiskovanjem vseh dogodkov, ki so povzročili odhodke državnega proračuna, v obliki ene množice podatkov (bilanca prihodkov in odhodkov državnega proračuna), ali pa (2) z obravnavanjem odhodkov razdeljenih v več množic, kjer eno množico predstavljajo odhodki enega neposrednega proračunskega uporabnika iz posebnega dela državnega proračuna (bilanca odhodkov).

Za revidiranje državnega proračuna je poleg podatkov v računovodskih izkazih pomembno *sámo izvrševanje proračuna*. Predmet revidiranja so postopki in dogodki, ki jih morajo vlada in posamezni neposredni proračunski uporabniki izvajati v skladu z zakoni in drugimi predpisi. ZJF, Zakon o izvrševanju proračuna, Zakon o javnih naročilih ter drugi zakoni in podzakonski predpisi postavljajo pred osebe, ki so neposredno ali posredno vključene v izvrševanje državnega proračuna, vrsto zahtev in omejitev. Predmet revidiranja v tem primeru ni evidentiranje oziroma knjiženje dogodkov in njihovo predstavljanje v izkazih, temveč pravilnost poslovanja. V okviru revidiranja skladnosti poslovanja s predpisi je lahko poseben predmet revidiranja tudi prerazporejanje pravic porabe, realizacija namenskih prejemkov in izdatkov proračuna idr.

Vedno večji pomen pri revidiranju državnega proračuna dobivajo poročila o doseženih ciljih in rezultatih. Predmet revizije je lahko celo poročilo, ali pa njegov del (npr. eden ali več programov ali podprogramov). Revidiranja tega predmeta se je računsko sodišče v preteklih letih lotevalo na različne načine, in sicer tako, da je v revizijo državnega proračuna za leto:

- 2001 vključilo analizo poročil sedemnajstih neposrednih proračunskih uporabnikov, kjer je ugotavljalo skladnost poročil s predpisi, ki določajo njihovo pripravo ter ustreznost in zadostnost informacij o doseženih rezultatih in ciljih v teh poročilih.
- 2003 vključilo oceno poročil o doseženih ciljih in rezultatih za izbrane programe treh ministrstev. Pri tem se je osredotočilo na uresničevanje dolgoročnih in letnih izvedbenih ciljev ter na objektivnost in preglednost poročanja o dosežkih.
- 2004 vključilo presojo pravilnosti in učinkovitosti izvajanja izbranih podprogramov pri sedmih neposrednih proračunskih uporabnikih. Kot izvajanje podprogramov, so državni revizorji opredelili njihovo vsebinsko in finančno načrtovanje, izvrševanje ter poročanje o izvedbi in dosežkih podprogramov.

Predmet revidiranja državnega proračuna so lahko tudi posamezne *obrazložitve zaključnega računa proračuna*. V reviziji za leto 2003 so državni revizorji preizkušali popolnost, pravočasnost in pravilnost evidentiranja poslovnih dogodkov, ki se izkazujejo v obliki izdatkov proračuna in se nanašajo na povečanje premoženja države oziroma imajo vpliv na določene postavke bilance stanja posameznega ministrstva. Predmet podrobnega pregleda so bile nekatere *postavke bilance stanja* (opredmetena osnovna sredstva, terjatve za sredstva, dana v upravljanje ter dolgoročne finančne naložbe v delnice in deleže).

V novejšem času postaja zelo pomemben predmet revidiranja *notranje kontroliranje*. Vzroke za številne napake in nepravilnosti, odkrite pri revidiranju državnega proračuna, so revizorji v največ

primerih pripisovali pomanjkljivostim in slabostim sistemov notranjega kontroliranja. Dobre zasnovne notranjega kontroliranja, učinkovito delovanje notranjih kontrol in uspešno delo notranjih revizorjev bi lahko pomembno prispevali k zmanjšanju števila napak in nepravilnosti ter njihovemu zgodnjemu odkrivanju. V reviziji državnega proračuna za leto 2002 je računsko sodišče analiziralo stanje notranjega revidiranja. Ugotavljalo je, kako ministrstva dosegajo standarde notranjega revidiranja.

4.1.2 Načini izvedbe revidiranja z vidika obsega revizije

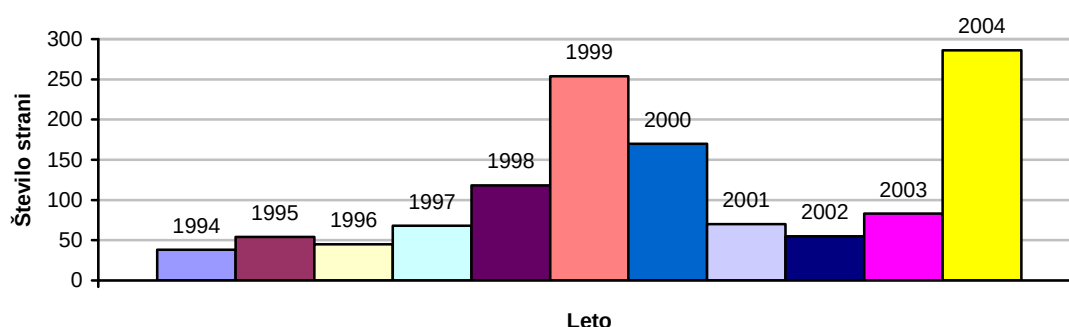
Z vidika obsega revizije razločujemo med obsegom v pomenu, kaj vse je zajeto v posamično revizijo in med obsegom poročanja, ki je prav tako zelo pomemben dejavnik pri odločanju o načinu izvedbe revidiranja državnega proračuna.

Revidiranje lahko obsega samo zaključni račun proračuna na ravni države, kot celote, kar pomeni, da preizkušanje ne bo razširjeno na posamezne neposredne proračunske uporabnike, lahko pa se poglobi s podrobnim preiskovanjem odhodkov na ravni neposrednih proračunskih uporabnikov. Pri slednjem načinu je lahko v revidiranje vključeno poljubno število uporabnikov. Računsko sodišče je v letih od 1998, ko je prvič razširilo revidiranje še na druge neposredne proračunske uporabnike, do 2004 v povprečju vključilo 18 neposrednih proračunskih uporabnikov, najmanj pri proračunu za leto 2003, ko je poleg vlade za revidiranje izbralo tudi vseh 14 ministrstev, in največ pri proračunu za leto 1999, ko je v revidiranje vključilo kar 24 neposrednih proračunskih uporabnikov.

Pri odločanju o obsegu poročanja je potrebno že v fazi načrtovanja razmisliti o tem, koliko revizijskih poročil bo predstavljalo revizijo državnega proračuna. Revidiranje lahko zaključi samo eno revizijsko poročilo, lahko pa je izdano več poročil. Računsko sodišče je pri revizijah državnega proračuna za leta od 1994 do 1998 izdalo le eno revizijsko poročilo, za leto 1999 skupno 25 revizijskih poročil in za leto 2000 skupno 20 revizijskih poročil. Zaradi problemov pri razumevanju, katera revizijska poročila vse pripadajo reviziji državnega proračuna za leto 2000, se je računsko sodišče v naslednjih letih odločilo za izključno eno revizijsko poročilo, ne glede na dejstvo, da je revizijo izvajalo tudi pri neposrednih proračunskih uporabnikih.

Tudi odločanje o načinu predstavitve dejanskega stanja in ugotovitev revizije spada v izbiro obsega poročanja, ki se odraža zlasti v številu strani revizijskega poročila. Večji je obseg revidiranja in bolj podrobno so predstavljeni njegovi rezultati, bolj obsežno je revizijsko poročilo. Poslanci državnega zbora so, zaradi skopega opisovanja nepravilnosti in preveč splošnih ugotovitev, velikokrat izražali svoje nezadovoljstvo nad revizijskimi poročili. Želeli so več vsebine in podrobnosti, kar pa pri tako zloženem predmetu in velikem obsegu revidiranja, kot je v državnem proračunu, ni bilo možno izvesti. Tako kot pri številu revizijskih poročil, je računsko sodišče tudi pri številu strani, na katerih je poročalo o zaključnem računu državnega proračuna in o rezultatih revidiranja, skozi desetletje ubiralo različne poti. Revizijska poročila enajstih proračunov so bila v povprečju napisana na 113 straneh, od najmanj 38 strani v reviziji prvega zaključnega računa (za leto 1994), pa do največ 286 strani v reviziji zadnjega zaključnega računa državnega proračuna za leto 2004). Obseg revizijskih poročil, merjen s številom strani v preteklih enajstih letih prikazuje slika št. 6.

Slika 6: Obseg revizijskih poročil državnega proračuna za leta 1994 – 2004



Vir: Podatki, ki so podlaga za naris grafa, izvirajo iz revizijskih poročil računskega sodišča

Revidiranje državnega proračuna se je v vseh letih, razen za leti 1999 in 2000, zaključilo z enim revizijskim poročilom. Težko je najti neposredno zvezo med obsegom poročil in načinom revidiranja ali razumno razlago za tako različne izide revidiranja, ki se kažejo med drugim tudi v številu strani revizijskih poročil. Ta pojav še najlažje pojasnimo z nenehnim iskanjem načina revidiranja državnega proračuna, ki bi naj zadovoljil zakonske zahteve po pravočasnem poročanju in želje uporabnikov revizijskega poročila ter zagotovil učinkovito izvedbo revizije.

4.1.3 Načini izvedbe revidiranja z vidika organizacije dela

Z organizacijskega vidika je revidiranje državnega proračuna možno izvesti na več načinov. Glede na zorni kot, s katerega opazujemo revidiranje, razločujemo med naslednjimi načini:

- *Število revizij* – izvedba ene celovite revizije ali več revizij, ki so medsebojno povezane;
- *Število revizijskih poročil* – rezultat je eno revizijsko poročilo ali več revizijskih poročil;
- *revizijski oddelki* – zaključni račun državnega proračuna revidirajo revizorji enega samega oddelka ali pa revizorji iz več oddelkov, ki so združeni v enem oddelku, ki vodi revizijo, ali pa delujejo v svojih oddelkih in samo poročajo oddelku, ki je odgovoren za izvedbo revizije;
- *vodenje revizije* – revidiranje vodi predstojnik oddelka ali pa gre za projekt, ki ga vodi projektni svet ali drugi projektni organ;
- *revizorji* – revidiranje opravljajo samo revizorji VRI, ali samo zunanji revizorji iz revizorske družbe, ali pa revidiranje poteka v sodelovanju obeh revizorjev.

Pri revizijah zaključnega računa državnega proračuna je računsko sodišče v preteklih desetih letih pogosto spreminjalo način izvedbe revidiranja. Revizije v obdobju od leta 1995 do leta 2005 so potekale na naslednji način:

- Prvo revizijo državnega proračuna je računsko sodišče izvedlo v letu 1995 za zaključni račun proračuna republike Slovenije za leto 1994. Ker je bilo to prvo leto delovanja te nove institucije, ki je šele začela zaposlovati svoje prve revizorje in še ni imela nobenih izkušenj z revidiranjem državnega proračuna, je bila revizija pogodbeno oddana revizijski družbi.

Revizijska naloga je bila zelo zahtevna, tako za zunanega revizorja, kakor tudi za državne revizorje, ki so sodelovali pri izdelavi končnega poročila.

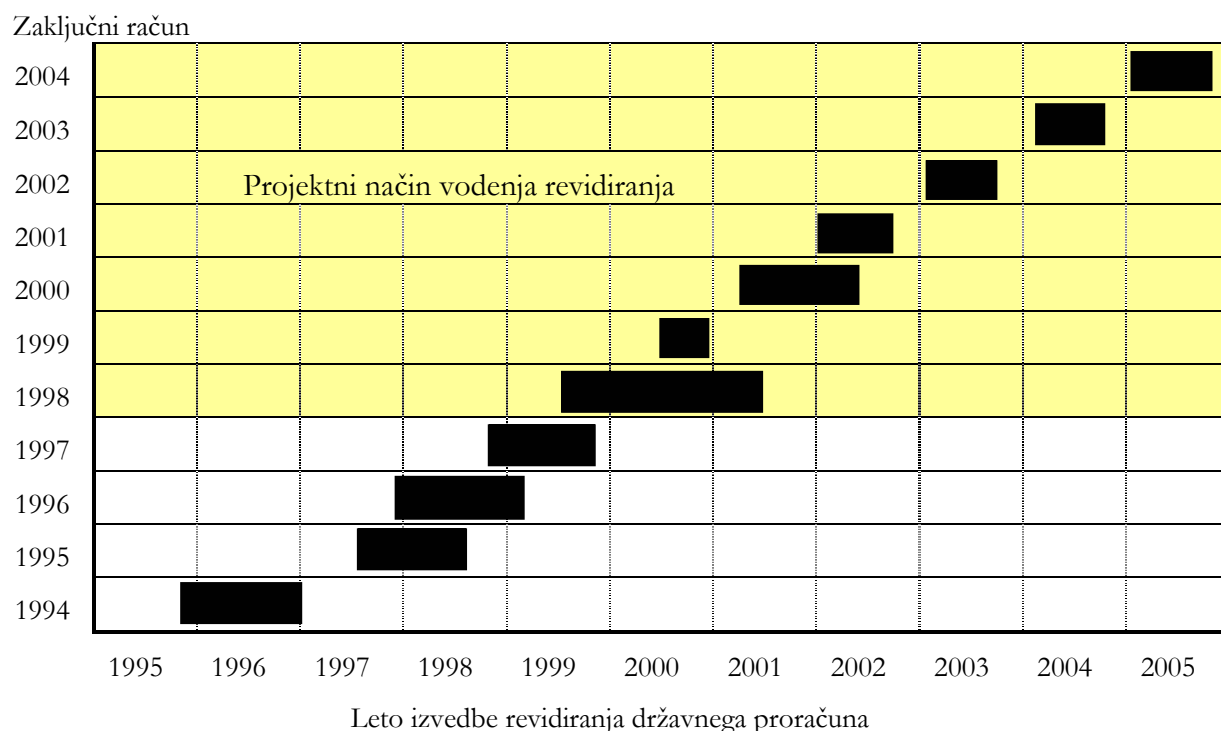
- Zaključne račune državnega proračuna za leta 1995, 1996 in 1997 so izvedli revizorji enega sektorja računskega sodišča. Revidiranje je potekalo izključno na Ministrstvu za finance. Ugotovljeno je bilo, da s takšnim načinom izvedbe ni možno zbrati vseh ustreznih in zadostnih dokazov za izražanje mnenja, saj je bilo revidiranje omejeno na Ministrstvo za finance, zato revizorji niso mogli priti do vseh potrebnih informacij in dokazov o pravilnosti izvršitve finančnih načrtov proračunskih uporabnikov.
- Revidiranje državnega proračuna je od leta 1998 naprej potekalo v obliki projekta, v katerega je bilo vključeno več revizijskih oddelkov in večje število revizorjev (do 36). Tudi revidiranje državnega proračuna v naslednjih letih je potekalo ob sodelovanju več oddelkov in revizorjev računskega sodišča, ki so se vključevali v revizije na različne organizacijske načine.
- Poleg revizije državnega proračuna za leto 1994, ki je navedena v prvi alineji, so zunanji revizorji iz revizijskih družb sodelovali tudi pri revidiranju nekaterih računovodskih izkazov državnega proračuna za leta 1998, 1999 in 2000.

4.1.4 Učinek izbire načina izvedbe revidiranja na trajanje revizije

Revidiranje posameznega zaključnega računa državnega proračuna je v prvih letih delovanja računskega sodišča trajalo precej dolgo. Razloge je možno iskati v neizkušenosti in slabi kadrovske zasledbi. Kasneje so, zaradi spremembe načina izvedbe, uvajanja projektnega vodenja in tudi zaradi večjega obsega dela, revizije trajale dalj časa. Prehod na projektno vodenje revidiranja državnega proračuna se je šele čez nekaj let izkazal za učinkovito metodo. Tako je računskemu sodišču šele pri revidiranju zaključnega računa za leto 2001 uspelo dokončati revizijo v sprejemljivem roku, to je do konca septembra tekočega leta za preteklo proračunsko leto. Trajanje revidiranja državnega proračuna v obdobju od leta 1995 do leta 2005 prikazuje slika 7.

Od uvedbe revizije pa do dokončnosti revizijskega poročila je v obravnavanih enajstih revizijah državnega proračuna v povprečju minilo enajst mesecev. Najhitreje je bila izvedena revizija zaključnega računa proračuna za leto 1999 (5,5 mesecev), najdlje pa je trajala projektna revizija zaključnega računa proračuna za leto 1998 (skupno 24 mesecev, od tega 7 mesecev na račun dela prvostopenjskega senata računskega sodišča, ki je obravnaval pripombe na predhodno poročilo, in 4 mesece na račun drugostopenjskega senata, ki je obravnaval ugovor na poročilo prvostopenjskega senata). Pri tej reviziji velja poudariti, da je bila to prva revizija, ki je potekala v obliki projekta in da je bilo za pripravo samega projekta dodatno porabljenih 5 mesecev.

Slika 7: Trajanje revidiranja državnega proračuna

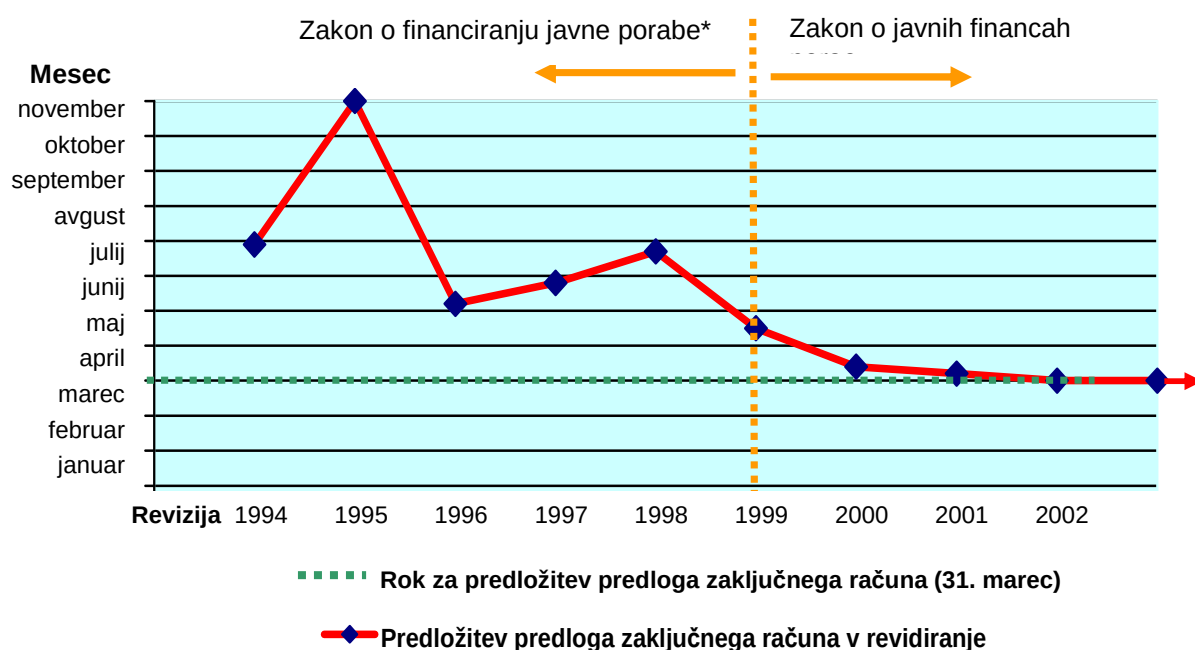


Vir: Podatki, ki so podlaga za naris grafa, izvirajo iz revizijskih poročil računskega sodišča in lastnih zapisov.

Do začetka uporabe ZJF, 1. januarja 2000, je področje javnih financ v Republiki Sloveniji urejal Zakon o financiranju javne porabe, ki je bil sprejet leta 1990. Ta ni določal rokov, do kdaj je potrebno pripraviti in kdaj predložiti zaključni račun državnemu zboru. Prav tako ni vseboval rokov za izvedbo revizije zaključnega računa državnega proračuna. Zakonske zahteve, ki jih je za pripravo in sprejem zaključnega računa državnega proračuna uvedel ZJF, in način izvede revidiranja državnega proračuna, so šele pri proračunu za leto 2002 pripeljale do izpolnjevanja rokov. Ministrstvu za finance je uspelo pravočasno pripraviti predlog zaključnega računa in računskemu sodišču je prvič uspelo izdati revizijsko poročilo v roku, ki je vladi omogočil, da predloži zaključni račun državnega proračuna v potrditev državnemu zboru v zakonsko predpisanem roku. Slika 8 prikazuje približevanje priprave predloga zaključnega računa roku, ki ga določa ZJF v 97. členu.

Od leta 2002 naprej obe državni inštituciji (Ministrstvo za finance in računsko sodišče) pravočasno izpolnjujeta svoje obveznosti, ki se nanašajo na poročanje o državnem proračunu. V kolikor bi državni revizorji začeli s postopki načrtovanja in izvedbe posamezne revizije zaključnega računa še pred iztekom proračunskega leta, tako kot to počnejo njihovi kolegi v gospodarskih revizijskih družbah, kadar revidirajo računovodske izkaze gospodarskih družb, bi lahko revidiranje zaključili še prej, predvsem pa bi sebi in državnim organom, ki so vključeni v revizijo, omogočili izrabo letnega dopusta v juliju in avgustu.

Slika 8: Predložitev predloga zaključnega računa državnega proračuna v revidiranje



Vir: Revizijska poročila računskega sodišča.

* Zakon o financiranju javne porabe je prenehal veljati z uveljavitvijo Zakona o javnih financah, 15. oktobra 1999.

K skrajšanju časa, ki ga računsko sodišče potrebuje za revidiranje državnega proračuna, bi lahko prispevali tudi drugi zunanji revizorji. VRI v drugih državah namreč prepuščajo revidiranje računovodskih izkazov revizorjem, ki delujejo v zasebnem sektorju, same pa porabljajo svoje dejavnike za revidiranje skladnosti poslovanja s predpisi in revidiranje dosežkov. Sicer redko uporabljena praksa sodelovanja drugih zunanjih revizorjev pri revidiranju državnega proračuna je pokazala, da je na ta način možno učinkovito izvesti revizijo nekaterih računovodskih izkazov zaključnega računa državnega proračuna.

4.2 Revidiranje državnega proračuna v Republiki Sloveniji

4.2.1 Splošni dejavniki revidiranja državnega proračuna

Pri revidiranju državnega proračuna ostajajo nekateri dejavniki nespremenjeni, ne glede na način izvedbe, drugi pa se spreminjajo glede na izbrani način revidiranja in organizacijsko obliko izvedbe posamične revizije.

Kadri

Pomembno velikih sprememb pri številu revizorjev, ki so bili od uvedbe prvega projekta revizije državnega proračuna vsako leto vključeni v to revizijo, ni bilo. Tabela 1 prikazuje število revizorjev in porabo časa pri revidiranju državnega proračuna v letih od 1998 do 2003.

Tabela 1: Vključevanje revizorjev v revidiranje državnega proračuna

Revizija	Število revizorjev		Število porabljenih revizor/dni	Sodelovanje drugih zunanjih revizorjev
	Skupno število	Vključenih v projekt		
1998	54	35	1.222 + projekt	Obresti, odplačilo dolga, jamstva države, finančne naložbe države
1999	53	36	1.955 + projekt	Račun finančnih terjatev in naložb
2000	56	37	1.934 + projekt	Sodelovanje pri revidiranju, predvsem pri načrtovanju in poročanju
2001	65	36	1.911 + predhodna revizija	Račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja
2002	67	32	1.862 + predhodna revizija	-
2003	70	32	1.900* + predhodna revizija	Račun finančnih terjatev in naložb

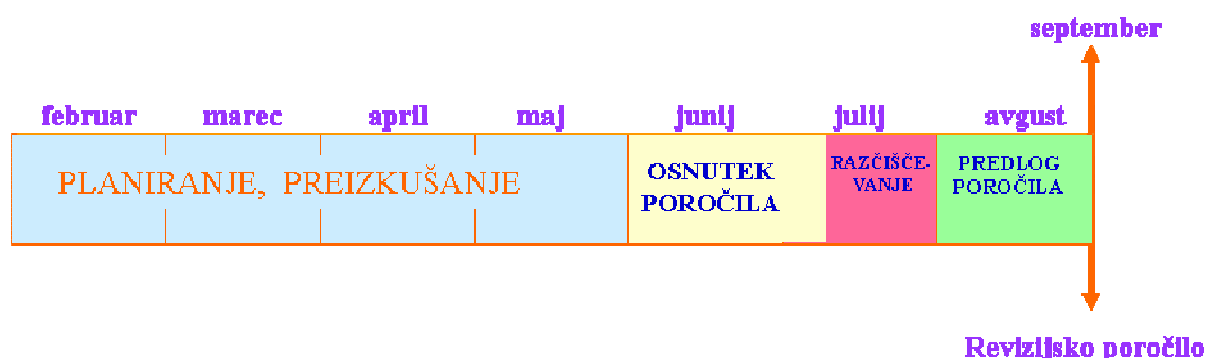
* Ocena porabljenega časa

Vir: Letna poročila o delu računskega sodišča in lastni zapisi.

Časovni potek revidiranja državnega proračuna

Planiranje vsakoletne revizije državnega proračuna se začne že ob pripravi letnega načrta dela računskega sodišča in nadaljuje s predhodnimi postopki v začetku leta. Podrobni načrt revizije je izdelan v celoti šele, ko računsko sodišče pridobi prve podatke iz glavne knjige državnega proračuna. Takrat namreč lahko analizira množico, določi metode vzorčenja in izbere vzorce za podrobno preizkušanje podatkov. Slika 9 prikazuje časovno premico posameznih faz izvedbe revidiranja državnega proračuna.

Slika 9: Faze revidiranja državnega proračuna v času



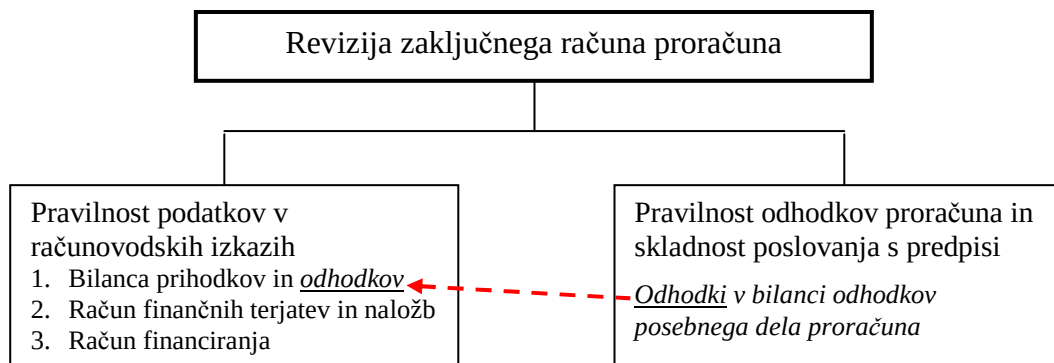
Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije.

Zasnova revidiranja državnega proračuna

Revidiranje zaključnega računa državnega proračuna je bilo praviloma sestavljeno iz dveh enako pomembnih delov. Prvi se je nanašal na računovodske izkaze v splošnem delu, drugi pa na

finančne načrte neposrednih proračunskih uporabnikov v posebnem delu državnega proračuna. Temeljno zasnovano revidiranje zaključnega računa državnega proračuna predstavlja slika 10.

Slika 10: Zasnova revidiranja zaključnega računa državnega proračuna

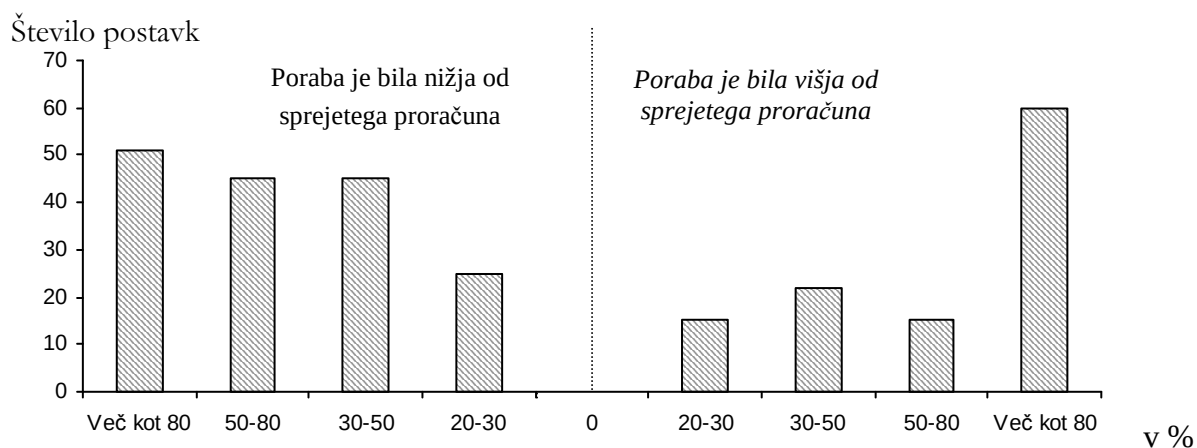


Vir: Lastna slika

Rezultati preizkušanja odhodkov pri neposrednih proračunskih uporabnikih in preverjanje skladnosti izvršitve njihovih finančnih načrtov z veljavnimi predpisi podpira dokaze za izrek mnenja o proračunu, kot celoti. Revidiranje zajema splošni in posebni del državnega proračuna. Revizije se razlikujejo po načinu izvedbe in obsegu revidiranja. V dosedANJI praksi revidiranja je bil v posameznem letu predmet revidiranja, poleg računovodskih izkazov in skladnosti poslovanja s predpisi, razširjen še na pregledovanje in ocenjevanje poročil o doseženih ciljih in rezultatih ali na druga področja delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov.

Preizkušanje pravilnosti izvršitve državnega proračuna je vsako leto zajelo tudi preveritev, ali so bila proračunska sredstva po sprejemu proračuna pravilno *prerazporejena* na druge proračunske postavke. Tako je bilo na primer v proračunu za leto 1999 s primerjavo zneskov iz sprejetega in izvršenega proračuna ugotovljeno, da pri 278 proračunskih postavkah zneski odstopajo za 20 odstotkov ali po vrednosti, ki je večja za 10 mio SIT. Odstopanja porabe proračunskih sredstev od obsega, ki je bil prvotno potrjen v državnem zboru v letu 1999, prikazuje slika 11.

Slika 11: Odstopanja porabe proračunskih sredstev glede na sprejeti obseg proračuna za leto 1999



Vir: Podatki, ki so podlaga za naris grafa, izvirajo iz revizijskih poročil računskega sodišča

Predstavljena odstopanja še ne pomenijo nujno ravnanje v neskladju z veljavnimi predpisi, saj je neposrednim proračunskim uporabnikom dovoljeno prenašati sredstva iz ene postavke na drugo. Zakon o izvrševanju proračuna, po letu 2000 pa tudi ZJF, določata pravila, kdaj in v kakšnem znesku je možno proračunska sredstva prerazporediti ter kdo lahko odloča o tovrstnih spremembah. Pravilno izvedene prerazporeditve določajo veljavni proračun, ki je revizorju podlaga pri presojanju skladnosti porabe sredstev glede na dovoljeno višino odhodkov. Teh prerazporeditev pa je v vsakem državnem proračunu veliko. Samo v proračunu za leto 2001 je vlada s sklepi prerazporedila 60.671 milijard sredstev, kar predstavlja 5 odstotkov vseh odhodkov proračuna tega leta. Več kot polovico prerazporeditev se je zgodilo med podprogrami znotraj glavnih programov, nekoliko manj pa med področji proračunske porabe, znotraj podprogramov in med glavnimi programi znotraj področij proračunske porabe.

Prerazporeditev sredstev pomeni prenos istega zneska iz enega namena na drugi namen porabe. S tem se spremeni tudi obstoječi ustroj odhodkov proračuna. Velik obseg prerazporeditev ne pomeni le odmikanje od proračuna, ki so ga v državnem zboru potrdili poslanci in s tem nespoštovanje njihove volje, temveč lahko pomeni slabo načrtovanje v fazi priprave proračuna, pa tudi nespoštovanje načela proračunske specializacije.

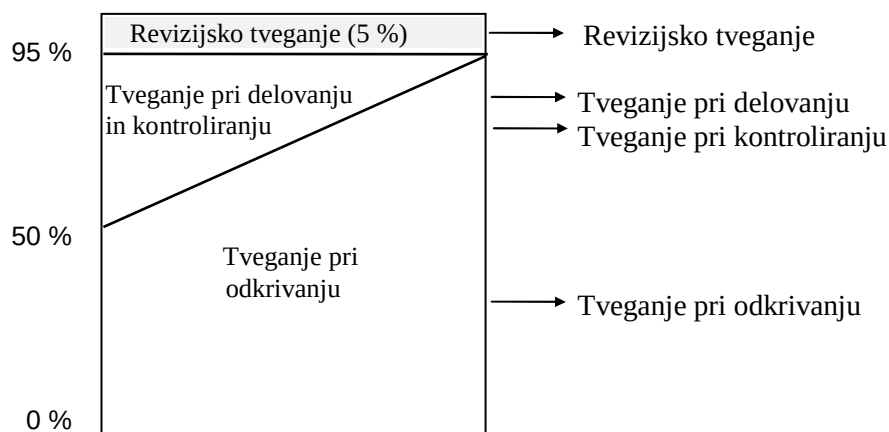
Pritiski proračunskih uporabnikov na prerazporeditev proračunskih sredstev izvirajo iz dveh dejavnikov: (1) spremembe v ustroju davčnih prihodkov, ki narekujejo spremembe v odhodkih v obeh smereh (zmanjšanje in povečanje porabe), in (2) zahteve uporabnikov javnih storitev po financiranju javnih storitev s proračunskimi sredstvi (OECD, 2005, str. 10). Velika prerazporeditev je posledica sprejetih sprememb v usmeritvah, okoliščinah ali prednostnih, ki jih politiki dajejo določenim dejavnostim ali proračunskim uporabnikom. Precej prerazporeditev se izvede zato, ker na določeni postavki sredstva niso bila porabljena, bodisi zaradi slabo ocenjenih potreb po proračunskih sredstvi, manjšega obsega opravljenih storitev ali nižjih stroškov, ali pa enostavno zato, ker investicija ali program ni bil uresničen. Pri večjih odstopanjih revizor poišče vzroke in jih razkrije v revizijskem poročilu.

Revidiranje državnega proračuna in revizijsko tveganje

Dejstvo, da revizorji ne morejo jamčiti za natančnost računovodskih izkazov, je povezano z razmišljanjem, tako o pomembnosti, kot o revizijskem tveganju (Taylor, 1996, str. 235). Že v fazi načrtovanja izvedbe revizije bo revizor ocenil tveganja in določil pomembnost. Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor ne bo izrazil mnenja s pridržki o računovodskih izkazih, ki so pomembno nepravilni ali vsebujejo pomembno napačne navedbe (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 25). Proračun, ki ga sestavlja 136 neposrednih proračunskih uporabnikov, ima okrog 3000 postavk in letno proizvede okoli štiri milijone poslovnih dogodkov (transakcij), je praktično nemogoče pregledati v celoti. Za to ni dovolj denarja niti časa, pa tudi smiselno ne bi bilo, saj v množici izplačil ne pričakujemo veliko nepravilnosti. Revizor mora sprejeti določeno stopnjo tveganja.

Revizijsko tveganje sestavljajo tri vrste tveganj: tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju. Sestavine tveganj pri revidiranju in njihov ustroj predstavlja slika 12.

Slika 12: Grafični prikaz revizijskega tveganja



Vir: National Audit Office, Field Manual: Sampling

Računsko sodišče opredeljuje celotno revizijsko tveganje pri revidiranju državnega proračuna s stopnjo tveganja 5 odstotkov, kar hkrati pomeni, da je s tem vzpostavilo 95 odstotno zaupanje, da so računovodski izkazi pravilno predstavljeni. Takšen model uporabljata pri vzorčenju tudi Državni revizijski urad Velike Britanije in Evropsko računsko sodišče.

Odziv na tveganje je izbira primerne modela revizijskih zagotovil. Računsko sodišče za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih in za skladnost poslovanja s predpisi uporablja standardni model revizijskih zagotovil, ki ga predstavlja naslednja enačba:

$$A = A_1 + A_2 + A_3$$

A₁ – tveganje pri delovanju

A₂ – tveganje pri kontroliranju

A₃ – tveganje pri odkrivanju

Raven zagotovil, ki jih revizor pridobi z vzorčenjem, sloni na ocenjenem tveganju za pojav pomembnih napačnih navedb, ki ga določajo faktorji zagotovil z vrednostmi od 0.0 (zagotovila ni) pa do faktorja 3 (visoko zagotovilo). Najnovejši model revizijskih zagotovil, ki ga uporablja računsko sodišče, sledi praksi ene od največjih revizijskih družb, je predstavljen v tabeli 2.

Tabela 2: Model revizijskih zagotovil

Faktor zagotovila	Viri zagotovil	UGOTOVLJENO JE SPECIFIČNO TVEGANJE		SPECIFIČNO TVEGANJE NI UGOTOVLJENO	
		Ne zanašamo se na notranje kontrole	Prevzamemo strategijo zanašanja na notranje kontrole	Prevzamemo strategijo zanašanja na notranje kontrole	Ne zanašamo se na notranje kontrole
A ₁	Zagotovilo pri delovanju	0.0 ga ni	0.0 ga ni	1.0 največje	1.0 največje
A ₂	Zagotovilo pri kontroliranju	0.0 ga ni	2.3 največje	1.3 srednje	0.0 ga ni
A ₃	Zagotovilo pri preizkušanju	3.0 največje	0.7 minimalno	0.7 minimalno	2.0 srednje
A	Skupno zagotovilo	3.0	3.0	3.0	3.0

Vir: Osnutek revizijskega priročnika računskega sodišča

Pri večini revizij državnega proračuna so revizorji izhajali iz predpostavke, da so sistemi notranjega kontroliranja vzpostavljeni in da delujejo z različno oceno uspešnosti. V zadnjem letu revidiranja je bila pri opredeljevanju dejavnikov za vzorčenje sprejeta predpostavka, da notranje kontroliranje ni zasnovano ustrezno in da notranje kontrole ne delujejo učinkovito. Zato je bilo pri določanju velikosti vzorca ocenjeno tveganje pri odkrivanju kot visoko, in s tem faktor A 3 določen v višini 3.0.

Pomembnost

Državni proračun sestavlja velika množica postavk in poslovnih dogodkov, zato revizor ne more preveriti vsega. Pripravljen mora biti sprejeti določeno manjše število napak in nepravilnosti. Koliko napak ali napačnih navedb in napačno vodenih postopkov ali odločitev revizor še lahko sprejme, da bo še vedno lahko potrdil pravilnost podatkov v izkazih ali pravilnost izvršitve proračuna, je odvisno od revizorjeve presoje. Določiti mora namreč prag pomembnosti, to je tisti znesek, ki ga napake ali nepravilnosti ne smejo preseči. V kolikor je znesek presežen, so napačne navede ali nepravilnosti v poslovanju pomembne.

Pomembnost pa ni odvisna samo od zneska, ki ga revizor določi na podlagi podatkov iz računovodskih izkazov. Predsednik računskega sodišča je v začetku leta 2002 izdal smernico za presojanje pomembnosti, s katero je določil pravila, na podlagi katerih revizor opredeli pomembnost na ravni revizijskega razkritja in pomembnost na ravni revizije. V večini primerov državni revizorji določajo pomembnost po vrednosti s stopnjo pomembnosti v višini od 0,5 do 2 odstotka od izbrane osnove. Če poteka revizija pri več revidirancih in če je množica razdeljena na več odsekov, ki se vrednostno zelo razlikujejo (tako prakso najdemo pri revidiranju državnega proračuna), je stopnja pomembnosti na ravni celotne revizije v višini od 0,5 do 2 odstotka, za posamezni odsek pa se lahko giblje med 0,5 in 5 odstotkov.

Pri revidiranju državnega proračuna se pomembnost praviloma določi na podlagi zneska celotnih odhodkov proračuna. Pri prvem projektu revidiranja državnega proračuna je bila pomembnost določena za vsakega neposrednega proračunskega uporabnika posebej, v razponu od 1,5 do 6 odstotkov, kot je prikazano v tabeli 3.

Tabela 3: Lestvica pomembnosti pri reviziji državnega proračuna za leto 1998

Znesek odhodkov v tolarjih	Odstotek
do 10 mio	6,0
od 10 mio do 100 mio	5,0
od 100 mio do 500 mio	4,0
od 500 mio do 1 mia	3,5
od 1 mia do 5 mia	3,0
od 5 mia do 10 mia	2,0
nad 10 mia	1,5

Primer: Napaka v populaciji z odhodki v knjižni vrednosti 1,2 milijarde tolarjev ni pomembna, če je njen delež manjši od 3 (manj od 36 mio tolarjev).

Vir: Računsko sodišče

Drugi zunanji revizorji določajo pomembnost v večini primerov na podlagi dobička pred obdavčitvijo, doseženega v revidiranem poslovnem letu (5 odstotkov), ali pa vrednosti vseh

sredstev, izkazane v bilanci stanja (največ 0,5 odstotkov). Pri nedobičkonosnih organizacijah si za podlago za izračun pomembnosti izberejo celotne prihodke (največ 0,5 odstotkov).

Pri presoji pomembnosti pa se, poleg vrednosti, lahko upoštevajo še drugi dejavniki, kot so na primer narava napake ali nepravilnosti, škoda, ki je bila povzročena z nepravilnim ravnanjem, pojav prevare, korupcije ali kakšna drugačna groba kršitev predpisov, povezanost nepravilnosti s kakšnimi drugimi dogodki ipd.

Uporaba statističnih metod pri vzorčenju

Veliko revizijskih preizkusov se opravlja na izbranem vzorcu. Uporaba vzorčenja pomeni, da se preveri manj kot 100 odstotkov razpoložljivih revizijskih dokazov (Taylor, 1996, str. 244). Revizor mora pretehtati stroške in čas, ki ga potrebuje za preveritev vseh podatkov. Dobro izbran vzorec, ki temelji na ustrezni množici in oceni, lahko revizorju da primerno stopnjo zagotovila. Izbira vzorca pri revidiranju državnega proračuna temelji na statističnem vzorčenju. Statistična metoda zagotavlja, da podana mnenja izhajajo iz rezultatov ocen napake ali nepravilnosti v celotni množici, ki jo dobimo na podlagi pregleda podatkov oziroma iz izbranih vzorčnih enot. Računsko sodišče se je odločilo za uporabo metode vzorčenja po denarni enoti. Za to metodo je značilno, da je verjetnost, da bo nek znesek (denarna enota) izbran v vzorec v obratnem sorazmerju s številom zneskov v množici.

Pri izbiri najprimernejšega modela vzorčenja so državni revizorji upoštevali naslednje izhodiščne predpostavke:

- množica izplačil je izjemno velika,
- množico sestavljajo izplačila, ki so podana s številčnimi vrednostmi,
- obstaja majhen delež izplačil z napako, ki pa ga je nemogoče oceniti,
- napaka v posameznem izplačilu ne more presegati vrednosti celotne množice izplačil
- rezultat preizkušanja je številčno izražen, kar pomeni, da je napaka ocenjena v tolarjih.

Že od uvedbe prvega projekta naprej se je množica odhodkov proračuna za potrebe vzorčenja delila na odseke. Razslojevanje statističnih množic je smiselno, kadar so množice homogene, kot je to primer pri državnem proračunu. Najbolj pogosto je revizor odhodke razdelil na dva dela, stroške dela in na druge odhodke. Kasneje je druge odhodke za potrebe vzorčenja podelil na tekoče in transferne odhodke, kar je razumna odločitev, saj gre za dve precej različni množici dogodkov. Revizor pridobiva podatke za vzorčenje iz dveh podatkovnih baz, in sicer iz obračuna plač in drugih osebnih prejemkov zaposlenih in iz glavne knjige.

Vzorčenje pri državnem proračunu poteka posebej za vsak odsek in za vsakega izbranega neposrednega proračunskega uporabnika posebej. Velikost vzorca je odvisna od števila revidirancev, odločitve o številu odsekov in pričakovanih razlikah oziroma napakah ali nepravilnostih, ki se izrazijo v oceni tveganj.

Velikost vzorca se je določila z naslednjo enačbo:

- Pri revidiranju proračuna za leto 1998

$$n = Z * \text{celotna vrednost populacije} / NN$$

Z = koeficient zaupanja

NN = načrtovana natančnost - določena je bila 90 odstotna

- Pri revidiranju proračuna za leto 2002

$$n = 100 * A3 / P(X)$$

A3 = zagotovilo, ki ga pridobimo s preizkušanjem

P(X) = stopnja pomembnosti

Povprečni vzorčni interval je bil določen z enačbo

$$PVI = X/N$$

X = vrednost množice

Vse enote (knjiženi zneski), katerih vrednost je presegala PVI, so bili najprej izločeni in so bili v celoti pregledani, preostala množica pa je bila izpostavljena vzorčenju. Predhodno je revizor množico podrobno analiziral in »očistil« z izločitvijo izjemnih ali nenavadnih dogodkov.

Velikost vzorca je možno določiti na več načinov. Računsko sodišče se je pri določanju vzorca zgledovalo po praksi Državnega revizijskega urada Velike Britanije, ki mu je v preteklih letih nudil precej pomoči pri usposabljanju revizorjev. Ena od velikih svetovnih revizijskih družb ima za izračun velikosti vzorca v svojem revizijskem priročniku zapisano naslednjo enačbo:

$$\text{Velikost vzorca} = \frac{\text{vrednost nepomembnih postavk}}{\text{vzorčni interval}} + \text{število pomembnih postavk}$$

Revizorji računskega sodišča že vrsto let pri svojem delu uporabljajo računalniški program IDEA⁴, ki je med VRI po celem svetu zelo priljubljeno revizorsko orodje. Tudi vzorčenje poteka ob podpori te uporabniške rešitve. Preizkušanje pri revidiranju državnega proračuna je v preteklih šestih letih temeljilo na izjemno velikih vzorcih. Višino odhodkov državnega proračuna in velikost vzorcev prikazuje tabela 4.

Tabela 4: Višina odhodkov državnega proračuna in število vzorčnih enot v letih 1998 - 2004

Proračun	Odhodki v tisoč tolarjih	Število enot v vzorcu
1998	870.823.778	4.203
1999	962.699.695	2.645
2000	1.028.944.625	2.795
2001	1.195.466.009	4.500
2002	1.311.747.939	2.321
2003	1.461.157.979	2.685
2004	1.595.688.919	2.000

Vir: Računsko sodišče

⁴ Interactive Data Extraction and Analyss – program, ki ga je razvilo osebje kanadskega Urada Generalnega državnega revizorja in ga leta 1985 predstavilo kanadskemu Inštitutu pooblaščenih računovodij.

V prvi projektno vodeni reviziji državnega proračuna je računsko sodišče najprej hotelo preskusiti vseh 170 odsekov v množici odhodkov proračuna. Ker bi bil vzorec izbranih enot v tem primeru izjemno velik (35.000 enot), se je iskala razumnejša in z vidika stroškov revidiranja optimalnejša rešitev. Od petih izdelanih različic statističnih vzorcev, velikosti od 1.333 do 10.877 enot, se je vodstvo projekta na koncu odločilo za oblikovanje dveh odsekov množici odhodkov proračuna: (1) plače, prispevki in drugi osebni prejemki ter (2) odhodki vseh drugih ekonomskih namenov, kar je ob uporabi statistične metode vzorčenaj dalo vzorec izplačil v velikosti 5.168 enot, od tega se je 1.680 (32,5 odstotkov) enot nanašalo na prvi odsek. Velikost vzorca se je posameznem revidirancu gibala od 57 do 156 izplačil pri plačah in drugih osebnih prejemkih ter od 100 do 234 izplačil pri vseh ostalih odhodkih.

Preizkušanje podrobnosti odhodkov proračuna za leto 1999 je bilo razdeljeno na vse štiri glavne vrste odhodkov (40 - tekoči odhodki, 41 - tekoči transferi, 42 - investicijski odhodki in 43 - investicijski transferi). Z vzorčenjem je bilo določeno 2.645 izplačil, kar je predstavljalo 89,3 odstotkov odhodkov revidirancev. Zbiranje revizijskih dokazov je potekalo s pomočjo analitičnih postopkov ter s preizkušanjem podrobnosti na izbranih vzorcih izplačil. Zaradi razmeroma velikega obsega preveritev izplačil na odseku stroškov dela v proračunu za leto 1998 in majhnemu številu odkritih nepravilnosti, se je vodstvo projekta pri reviziji proračuna za leto 1999 odločilo, da revizorji ne bodo preverjali pravilnosti na vzorcu izplačil iz tega odseka. Po letu 1999 so se pri revidiranju državnega proračuna iskali tudi odseki znotraj tekočih in transfernih odhodkov. Zaradi težnje po manjšem številu vzorca, so se odseki smiselno združevali, kljub temu so ostali vzorci še vedno zelo veliki.

Preskušanje podatkov je potekalo na ravni proračunskih postavk in na ravni posamičnih izplačil iz izbranega vzorca. V primeru, ko se je eno izbrano izplačilo nanašalo na več končnih prejemnikov sredstev (npr. pri plačah ali socialnih transferih), je preskušanje pravilnosti izplačil potekalo na izplačilu, ki je bilo dodatno določeno z dvostopenjskim vzorčenjem.

Merjenje in vrednotenje nepravilnosti

Pri uporabi metode statističnega vzorčenja je zelo pomembno, da revizor pravilno odloči, kaj bo obravnaval kot napako ali nepravilnost, kako bo te napake in nepravilnosti meril in kako jih bo vrednotil. Ker se rezultati preizkušanja na vzorcu projicirajo na celotno množico, ni vseeno, kaj je opredeljeno kot napaka in v kakšnem znesku.

S postopki preizkušanja podrobnosti je revizor preverjal ustreznost podlag za izplačila, vodenje postopkov oddaje javnih naročil, pravilnost dodeljevanja proračunskih sredstev končnim koristnikom, pravilnost porabe sredstev glede na namene in višino, določeno v proračunu oz. finančnem načrtu proračunskega uporabnika, skladnost predplačil in izplačil z zakonskimi in pogodbenimi določili ter odobritve plačil idr. Pri vrednotenju nepravilnosti so bili uporabljeni naslednji kriteriji:

- v primerih, kadar z zbranimi revizijskimi dokazi revizor ni mogel potrditi pravilnosti porabe javnih sredstev, dodelitve sredstev končnemu uporabniku, plačila obveznosti proračunskemu uporabniku, skladnosti izplačila s pogodbo ali prejemom blaga oziroma opravljeno storitvijo,

odobritve izplačila s strani odredbodajalca ter namenskosti porabe proračunskih sredstev, je revidirani poslovni dogodek ovrednotil kot napako v višini celotnega zneska izplačila;

- nepravilnosti pri izbiri izvajalca oziroma pri oddaji javnega naročila je revizor pri proračunu za leto 1998 ovrednotil v višini 10 odstotkov zneska izplačila, kasneje pa v njegovem 100 odstotnem znesku;
- nepravilnosti, kot so nepravilno izvedeno predplačilo in neustrezno zavarovanje predplačila ali časovna neusklajenost izplačila glede na veljavne predpise, je revizor obravnaval kot primere nepravilnega ravnanja pri izvrševanju proračuna, ki niso vplivali na mnenje.

Revizorji računskega sodišča so z leti opuščali vključevanje formalnih nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino porabljenih sredstev, v vrednotenje nepravilnosti z učinki na revizijsko mnenje. Obdržale so se le tiste nepravilnosti in napake, ki jih je bilo možno jasno in nedvoumno izmeriti in ovrednotiti. Iz opisanega je razvidno, da je računsko sodišče v preteklosti spreminjalo način merjenja in vrednotenja nepravilnosti. To pomeni, da je spremenilo stopnjo napake, ki jo določa razmerje med vrednostjo pregledanega vzorca (knjigovodske zneske) in ugotovljeno napako. Na primer: račun v znesku 5000 tolarjev je bil napačen zaradi računske napake pri seštevanju posameznih postavk in bi se moral glasiti pravilno na znesek 4000 tolarjev. V tem primeru je stopnja napake $0,2 [(5000 - 4000) / 5000]$.

Vrednotenje izidov vzorčenja je zadnje dejanje, ki ga revizor opravi po končanem postopku preizkušanja. Revizor bo pri razlikah (napake ali nepravilnosti), ki jih ugotovi v postopku preizkušanja dogodkov oziroma postavk, proučil tudi razloge za njihov pojav in naravo razkrite napake ali nepravilnosti. Prav tako bo presodil o učinku te napake ali nepravilnosti na poslovanje revidiranca, delovanje sistemov notranjega kontroliranja, odnosu posloводства in še o čem. Revizor mora odločiti o tem, ali je primerno, da razkrito razliko projicira na celotno množico.

Dobljene rezultate revizor primerja z najbolj verjetnim obsegom napak ter z zgornjo in s spodnjo mejo napake. Te vrednosti revizor dobi s pomočjo naslednjih enačb:

Najverjetnejši obseg napake (NON) = znana napaka + projicirane napake
Znana napaka = napake odkrite pri 100 odstotnem preizkušanju določenega odseka
Projicirane napake = povprečna stopnja napake * knjigovodska vrednost množice
Zgornja meja napake (ZMN) = NON + NN + DN
Spodnja meja napake (SMN) = NON - NN - DN

VD = vsota deležev (stopnje napak)

NN = načrtovana natančnost

DN = dodatna natančnost = PVI * vsote prilagojenih deležev

Vrednotenje razkritih napak in nepravilnosti mora odgovoriti tudi na vprašanje, ali so morebiti odkrite napake in nepravilnosti posledica slabosti in pomanjkljivosti sistemov notranjega kontroliranja, o katerih je potrebno poročati poslovodstvu. V mnogih primerih je neustrezno notranje kontroliranje krivo za pojav napak in nepravilnosti, ali za njihovo prepozno zaznavanje.

Revizijsko mnenje

Pri poročanju o reviziji zaključnega računa državnega proračuna je računsko sodišče že pri proračunu za leto 1995 uvedlo mnenje v dveh delih: (1) mnenje o pravilnosti računovodskih izkazov in (2) mnenje o pravilnosti izvršitve proračuna. Takšno prakso uporablja večina VRI, kadar revidira proračunska sredstva.

V državnem revidiranju pojem »pravilno« v povezavi z računovodskimi izkazi nadomešča pojem »resnično in pošteno«, ki se uporablja pri revidiranju računovodskih izkazov gospodarskih družb. Zaradi obravnavanja dogodkov po načelu denarnega toka, ni možno trditi, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika finančnega stanja in poslovnega izida.

Oblikovanje mnenj pri revidiranju državnega proračuna je bilo skoraj v celoti odvisno od rezultatov projiciranja napak in nepravilnosti pri preizkušanju vzorcev in rezultatov, dobljenih pri pregledu postavk oziroma enot, ki so bile vključene v 100 odstotno preveritev (zneski nad PVI). Vrsto mnenja dejansko določi obdelava podatkov v uporabniški rešitvi IDEA. Mnenja so določena na podlagi primerjave spodnje in zgornje meje vsote napak in nepravilnosti s pomembnostjo. Odločitev temelji na naslednjih predpostavkah:

Pozitivno mnenje = pomembnost > ZMN

Pozitivno mnenje pripada množici izplačil, za katero lahko s 95 odstotno gotovostjo trdimo, da napaka ne presega zneska pomembnosti.

Negativno mnenje = pomembnost < SMN

Negativno mnenje pripada množici izplačil, za katero lahko s 95 odstotno gotovostjo trdimo, da napaka presega zneska pomembnosti.

Mnenje s pridržkom

Mnenje s pridržkom dobi populacija izplačil, za katero lahko s 95 odstotno gotovostjo trdimo, da ZMN presega znesek pomembnosti, SMN pa ne.

Računsko sodišče uporablja za presojo o tem, kdaj se lahko nek dogodek opredeli za napačnega ali nepravilnega, dokaj stroga merila. Tako lahko na primer samo ena napaka v postopku oddaje javnih naročil odloči o uvrstitvi celotne vrednosti tega javnega naročila med nepravilnosti in projekcija te nepravilnosti na celotno množico lahko pomembno učinkuje na revizorjevo mnenje. Predvsem nepravilnosti, ugotovljene pri revidiranju javnih naročil in stroškov dela, so v preteklih letih zakrivile mnoga negativna mnenja, izražena v revizijskih poročilih o skladnosti poslovanja s predpisi. Analiza vseh izdanih revizijskih poročil, katerih namen je bil izraziti mnenje o skladnosti poslovanja s predpisi, je pokazala, da je bilo v letih 2002 – 2004 v povprečju skoraj polovico mnenj negativnih, kar lahko ocenimo kot zaskrbljujoče za javni sektor. Nekoliko ugodnejše je stanje pri revidiranju računovodskih izkazov. Strukturo mnenj, podanih v revizijskih poročilih, ki jih je računsko sodišče izdalo v letih 2002 – 2004, po posameznih vrstah, prikazuje tabela 5.

Tabela 5: Struktura mnenj po vrstah v revizijskih poročilih, izdanih v letih 2002 – 2004

v odstotkih

Vrsta mnenja	Revizija računovodskih izkazov			Revizija skladnosti poslovanja		
	2002	2003	2004	2002	2003	2004
Pozitivno mnenje	84	48	65	18	25	37
Negativno mnenje	5	16	23	33	51	39
Mnenje s pridržkom	11	33	12	49	22	24
Zavrnitev mnenja	-	3	-	-	2	-
Skupaj	100	100	100	100	100	100

Vir: Letna poročila o delu računskega sodišča Republike Slovenije

Mnenja so slika stanja na področju javnih financ. Predvsem to velja pri revidiranju državnega proračuna, kjer lahko preko vsakoletno izvedene revizije pri istem neposrednem proračunskem uporabniku med drugim tudi spremljamo njegovo poslovanje. Delovanje računskega sodišča bi se moralo poznati na izboljšanju pravilnosti poslovanja proračunskih uporabnikov, kar pa pri nas ni pravilo. Da na ministrstvih, ki so že od leta 1998 naprej del revizije državnega proračuna, ne prihaja do pomembnih izboljšav, oziroma, da uspešnost delovanja računskega sodišča, merjena s kvalifikacijo revizijskega mnenja, ne daje pričakovanih rezultatov, je razvidno iz priloge 3. V njej so predstavljena mnenja, podana v revizijskih poročilih o skladnosti izvrševanja finančnega načrta ministrstev za leta od 1998 do 2004.

V okviru revidiranja državnega proračuna je računsko sodišče v sedemletnem obdobju ministrstvom o skladnosti izvrševanja njihovega finančnega načrta izreklo mnenje s pridržkom v 55 odstotkih, pozitivno mnenje v 30 odstotkih in negativno mnenje v 15 odstotkih. O računovodskih izkazih zaključnega računa državnega proračuna za leta od 1994 do 2004 je računsko sodišče sedemkrat potrdilo pravilnost ter štirikrat izreklo pridržek. Kot razlog za pridržek je bilo najbolj pogosto omenjeno medsebojno poračunavanje terjatev in obveznosti, kar je pomenilo obravnavanje dogodkov po neto načelu, kar v proračunu ni dovoljeno. Napake so se pojavljale tudi zaradi neustreznega vključevanja prihodkov v proračunsko leto, napačnega razmejevanja odhodkov med tekoče odhodke, investicije in transfere ter napačnega obravnavanja in evidentiranja prejemkov od obresti, prodaje kapitalskih naložb in od kupnin od privatizacije.

4.2.2 Samostojna revizija

Revidiranje državnega proračuna za leta od 1994 do 1997 je potekalo za posamično leto v obliki ene revizije z enim revizijskim poročilom. Način izvedbe se ni dosti razlikoval od ostalih revizij, ki jih računsko sodišče izvaja v skladu s svojim letnim programom dela. Z revidiranjem proračuna se je ukvarjalo največ pet revizorjev iz revizijskega oddelka, ki je na računskem sodišču pokrival državni proračun. V revidiranje so se vključevali tudi drugi zunanji revizorji iz revizijskih družb. Zaradi velikega obsega dela so revizije trajale razmeroma dolgo.

Revidiranje državnega proračuna na način izvedbe ene same revizije je poteklo na Ministrstvu za finance. Vsi postopki revidiranja so se izvajali na tem ministrstvu, ki je tudi vodilo računovodstvo za skoraj vse neposredne proračunske uporabnike. Večina dokazov, ki so podpirali revizijska mnenja, je bilo prav tako pridobljenih na tem ministrstvu. Tak način revidiranja je imel številne

slabosti. Med največje prav gotov spada premajhna pokritost proračuna s podrobnim preizkušanjem, ne dovolj poglobljeno preiskovanje dogodkov in pripisovanje odgovornosti za izvršitev državnega proračuna zgolj enemu ministrstvu. Odgovornost predložitve obračunov javnosti mora veljati za vsa ministrstva in celotno vlado, ne pa le za Ministrstvo za finance.

Neustrezno prakso revidiranja državnega proračuna je prekinila uvedba revidiranja na način projekta. Gre za izjemno pomembno odločitev takratnega predsednika računskega sodišča, ki je spremenila način revidiranja ter vnesla novo kakovost in korist, ne le državnemu revidiranju, temveč tudi vladi, državnemu zboru in celotni javnosti. V nadaljevanju magistrskega dela so podrobneje predstavljeni projektno vodenje revizij in načini vodenja projekta revizije državnega proračuna.

4.2.3 Projektno vodena revizija

Projektno vodenje revizije državnega proračuna je v prvih dveh letih temeljilo na iskanju najustreznejšega in najučinkovitejšega načina izvedbe revizije ter na poskusnem uvajanju novih metod revidiranja in revizijskih programov. Priprava, pa tudi kasnejša izvedba projekta sta zahtevali veliko časa in naporov. Postopoma je bilo ugotovljeno, da je revizijo možno izvesti v pričakovanih rokih in kakovosti le ob sodelovanju več revizijskih oddelkov in večjega števila revizorjev računskega sodišča. Sčasoma je revidiranje državnega proračuna postalo delo, ki ga je v prvi polovici leta na računskem sodišču opravljala večina državnih revizorjev. V reviziji državnega proračuna za leto 1998 je na primer sodelovalo 35 revizorjev (70 odstotkov vseh revizorjev računskega sodišča), pri proračunu za leto 1999 pa celo 36 revizorjev.

Projektni način revidiranja državnega proračuna je bil prvič uveden za zaključni račun za leto 1998. Ker vodstvo projekta z njegovim potekom in rezultati ni bilo najbolj zadovoljno, je projekt za revizijo zaključnega računa za leto 1999 nekoliko spremenilo. Tudi kasneje je prihajalo do sprememb, predvsem pri vodenju projekta in v sami organizaciji dela.

V revizijski stroki praviloma ne govorimo o projektih, temveč o posameznih revizijskih nalogah, ki jih izvedemo v skladu s standardi revidiranja z uporabo znanih metod in tehnik revidiranja. Pojem projekta se v različnih strokah razume različno. Lahko opisuje postopek izdelave tehnične ali druge dokumentacije, objekt v izgradnji, namen subjekta, da doseže svoj cilj ipd. Projekt sestavlja zaporedje kompleksnih, enkratnih in medsebojno povezanih dejavnosti, ki jih izvajamo zato, da bi dosegli cilj projekta v določenem času in z razpoložljivimi viri (Bastič, 1996, str.19). Revizija državnega proračuna vsebuje vse naštete značilnosti projekta, razen enkratnosti. Revidiranje zaključnega računa državnega proračuna je namreč vsakoletna naloga, ki jo je z vidika revizijske stroke potrebno izvesti pod razmeroma enakimi pogoji in na podlagi istih zakonskih zahtev.

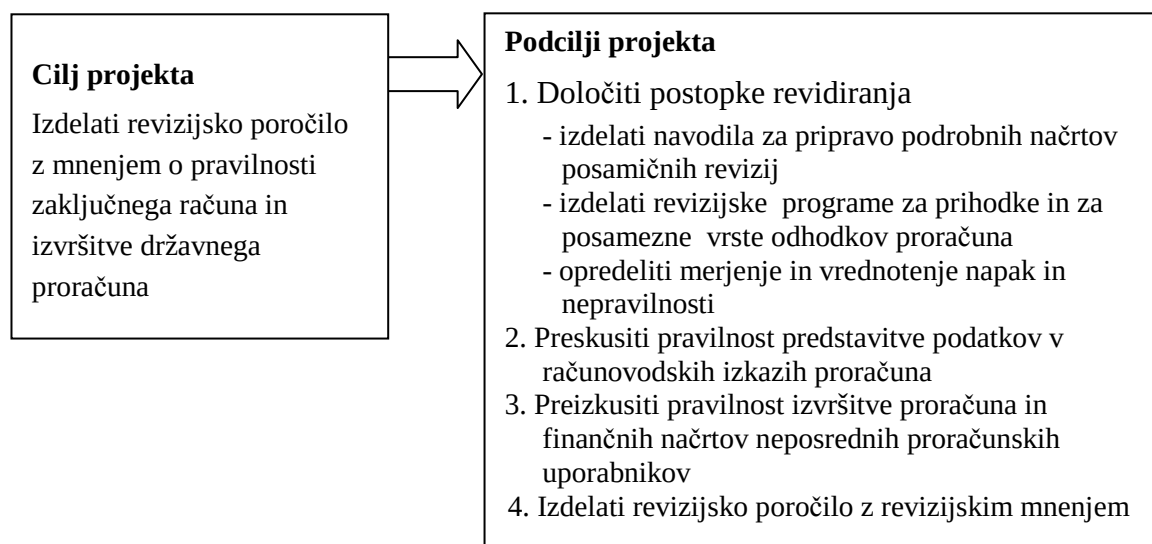
Pod pojmom projekt se v primeru revizije državnega proračuna razume zakonsko določeno nalogo, ki jo je potrebno opraviti v določenem časovnem obdobju, proces oblikovanja in izvajanja obsežnih postopkov revidiranja, ki so med seboj odvisni in povezani ter težijo k istemu končnemu cilju, to je zbrati zadostne in razumne dokaze za oblikovanje revizijskega mnenja.

Cilji projekta

Namen revizije državnega proračuna je bil zbrati zadostne in ustrezne dokaze za oblikovanje mnenja o pravilnosti zaključnega računa državnega proračuna ter o pravilnosti izvršitve splošnega in posebnega dela proračuna, ki se nanaša na finančne načrte posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov.

Temeljni cilj projekta je bil tako izdelati revizijsko poročilo z mnenjem o pravilnosti zaključnega računa in izvršitve državnega proračuna. Iz temeljnega cilja so izhajali podcilji, ki so določali način, kako bo doseženi cilj. Določeni so bili končni cilj in vmesni cilji. Ti so opredelili naloge in posamezne postopke, ki so revizorje pripeljali do uresničitve končnega cilja. Revidiranje je bilo sestavljeno iz množice postopkov in med seboj povezanih revizijskih nalog. Zasnovo ciljev projekta prikazuje slika 13.

Slika 13: Cilji projekta izvedbe revizije državnega proračuna



Vir: Lastna slika

Projekt je temeljil na jasnih in, vsem udeležencem, razumljivih namenih in ciljih, ki so že vsebovali tudi nekatere količinske in časovno opredeljene pričakovane rezultate. Ti so kasneje služili kot kriteriji pri ocenjevanju uspešnosti projekta.

Oblikovanje projekta

Revidiranje državnega proračuna za leto 1998 je računsko sodišče izvedlo kot eno revizijsko nalogo, razdeljeno na dva dela: (1) revidiranje bilance prihodkov in odhodkov v delu, ki se nanaša na prihodke, in računa financiranja, ter (2) revidiranje odhodkov proračuna pri 18 skupinah neposrednih proračunskih uporabnikov iz posebnega dela proračuna. Drugi del revidiranja je potekal v obliki projekta.

Revidiranje državnega proračuna za leto 1999 je bilo izvedeno s 25 revizijami. Tudi to leto je bilo revidiranje razdeljeno na dva vsebinska sklopa; (1) revidiranje vseh treh izkazov zaključnega

računa proračuna, razen odhodkov v bilanci prihodkov in odhodkov proračuna, in (2) projekt izvedbe revidiranja izvršitve finančnih načrtov pri 24 neposrednih proračunskih uporabnikih, kjer so revizorji poleg pravilnosti izvršitve finančnih načrtov preverjali tudi pravilnost evidentiranja in izkazovanja odhodkov proračuna.

Revidiranje računovodskih izkazov državnega proračuna je potekalo na ravni celotnega proračuna. V fazi poročanja so bili v ta del revizije preneseni tudi zbirni rezultati revidiranja odhodkov iz 24 posamičnih revizij, izvedenih pri izbranih neposrednih proračunskih uporabnikih.

Organizacija projektov

V projektih so sodelovali revizorji iz več sektorjev računskega sodišča. Pri oblikovanju zasnove projekta so sodelovali člani računskega sodišča. Potrebno je bilo natančno dogovoriti organizacijo dela, zbrati in razporediti revizorje in druge razpoložljive dejavnike na posamezne naloge, vzpostaviti povezave med posameznimi revizijskimi skupinami ter postaviti sistem, ki bo zagotovil učinkovito kontrolo kakovosti in doseganje projektnega cilja. Za organizacijo projekta revidiranja državnega proračuna je možno trditi, da gre za kombinacijo naslednjih znanih oblik projektnih organizacijskih ustrojev:

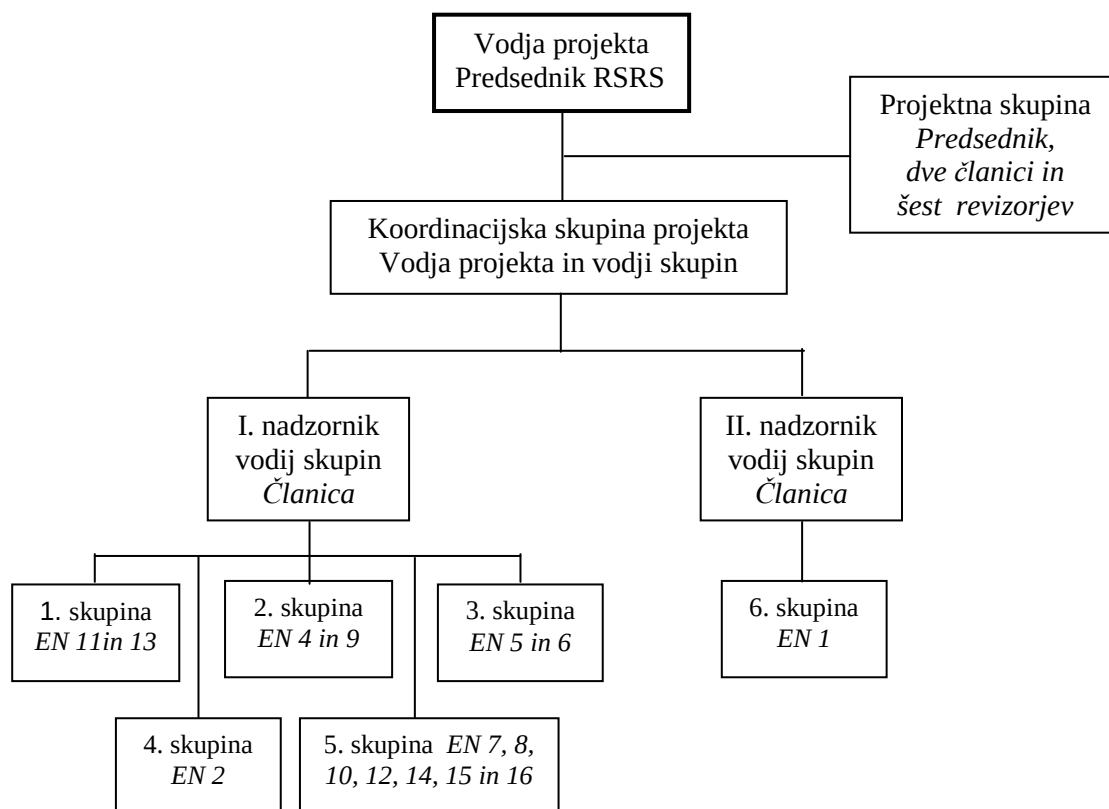
- *projektna koordinacija* - koordinacijo so v primeru revizije za leto 1998 izvajali predsednik, kot vodja projekta, ter v koordinacijski skupini skupaj z namestnico predsednika in članico, pristojno za revidiranje državnega proračuna, za leto 1999 pa člani računskega sodišča v funkciji projektnega sveta;
- *projektna organizacija v organizacijski zasnovi računskega sodišča* – za izvedbo revidiranja državnega proračuna je bila ustanovljena posebna organizacijska enota, vključena v obstoječo organizacijo (za proračun 1998 so bili revizorji vključeni v sektorja 3 in 1, ki sta ju vodili namestnica in članica iz koordinacije, za leto 1999 pa je programska skupina, ki so jo sestavljali revizorji različnih sektorjev, delala v okviru sektorja 1);
- *projektno-matrična organizacija* – posamezne revizijske skupine, organizirane po ekonomskih namenih odhodkov proračuna, so bile, kot funkcijsko izvajalne enote, zadolžene za izvajanje nalog po načrtu projektne organizacije; vzpostavljena je bila kontrola nad delom revizorjev, ki so jo izvajali namestnica in pristojni člani računskega sodišča oz. vodja revizijskega oddelka, odgovornega za revizijo državnega proračuna. Ustanovljena koordinacijska skupina se je pogosto srečevala na skupnih sestankih in sproti reševala odprta vprašanja. Revizijske skupine (izvajalne enote) so rezultate revidiranja in izdelana poročila posredovale vodstvu projekta. Zasnovan je bil posebni informacijski sistem, ki je zagotavljal, da so bile vsem, ki so bili vključeni v projekt, zagotovljene ustrezne informacije;
- *popolna projektna organizacija* – organizacijski cilji so zahtevali visoko stopnjo usklajevanja velikega števila posamičnih revizijskih nalog (115 protokolov na ravni posameznih vrst odhodkov (ekonomskih namenov) in 18 protokolov na ravni revidirancev pri proračunu za leto 1998 ter 25 protokolov na ravni revidirancev za leto 1999), ki so bile vse povezane s projektom revidiranja državnega proračuna in jih je bilo potrebno zaključiti v razmeroma kratkem času. V projektu revidiranja državnega proračuna za leto 1998 so bili vsi revizorji, ki

so sodelovali v projektu, dodeljeni v pristojnost dvema vodjema podprojektov in po dokončanju naloge spet vrnjeni v svoje revizijske sektorje. Kasneje so bili revizorji začasno dodeljeni v pristojnost revizijskega oddelka, ki je bil sicer odgovoren za revidiranje državnega proračuna;

- *ad hoc projektna organizacija* – število in zasedba revizijskih skupin, ki so preizkušale pravilnost posameznih vrst odhodkov, sta se med izvajanjem projekta spreminjala in prilagajala potrebam. S tem je bilo zagotovljeno, da so vsi deli revizije oziroma vse revizije državnega proračuna potekale vzporedno in enakomerno, delo revizijskih skupin pa se je zaključevalo pravočasno.

Projektno delo je bilo organizacijsko zasnovano tako, da so bili jasno opredeljeni in znani vsi dejavniki, ki se nanašajo na upravljanje projekta ter vodenje in izvajanje projekta. Za izvedbo projekta revidiranja državnega proračuna za leto 1998 je skrbela projektna skupina, ki jo je določil predsednik računskega sodišča. Sestavljali so jo predsednik, ki je vodil projekt, dve članici in šest najboljših revizorjev iz revizijskih sektorjev. Organizacijo projekta in sestavo posameznih revizijskih skupin prikazuje slika 14.

Slika 14: Organizacija projekta revidiranja državnega proračuna za leto 1998



Vir: Lastna slika, kratice EN 1 – EN 16 : razlaga okrajšav je v prilogi 1

Projekt je vodil predsednik računskega sodišča, ki je odgovarjal za izvedbo projekta v skladu s sprejetimi nameni in cilji, ki jih je določila projektna skupina. Projektna skupina je z delom začela v začetku marca in se do konca julija 1999 sestajala redno vsak torek v tednu (skupno 18 krat). Izdelala je revizijske programe s kratkim opisom vrste odhodka in izdelala tabele, v katere so

revizorji vpisovali podatke in rezultate preskušanja posamičnih izplačil. Vsako tabelo so spremljala podrobna navodila za delo revizorjev.

Koordinacijska skupina je spremljala delo revizijskih skupin in skrbela za nemoten potek revidiranja. S pomočjo rednih poročil o izvajanju projekta je primerjala uresničene revizijske naloge z načrtovanimi ter ukrepala v primeru večjih odstopanj.

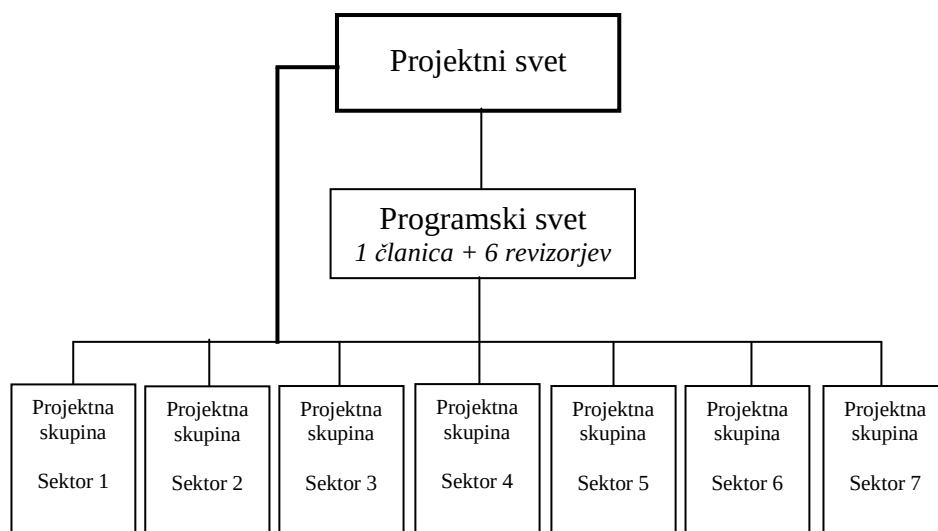
Nadzornika vodij skupin sta operativno vodila in nadzirala delo revizijskih skupin. Posebej skrbno sta proučila vse razkrite nepravilnosti in napake in s ponovnim pregledom zbranih dokazov potrdila ali zavrnila pravilnost revizorjevih zaključkov oziroma zahtevala pridobitev dodatnih revizijskih dokazov.

Revizijske skupine so revidirale posamezne dele revizije (odhodke, razčlenjene po vrstah). Revidiranje je potekalo po postopkih, določenih v revizijskih programih in po navodilih, ki jih je izdelala projektna skupina.

Projekt revidiranja državnega proračuna za leto 1998 ni imel strokovnega tajnika projekta. Sestanke in delo je usklajeval predsednik, zapisnike pa so izmenoma pisali posamezni revizorji - člani projektne skupine.

Projekt revizije državnega proračuna za leto 1999 je oblikoval predsednik računskega sodišča. Kolegij članov računskega sodišča ga je sprejel marca 2000. Zasnovo sprejete organizacije projekta prikazuje slika 15.

Slika 15: Organizacija projekta revidiranja državnega proračuna 1999



Vir: Lastna slika

Projektni svet je bil v vlogi vodje projekta odgovoren za pravočasno izvedbo projekta. Vodja projektne skupine je bil predsednik računskega sodišča, njegovi člani pa vsi člani računskega sodišča. Njegove naloge so bile usmerjanje in spremljanje dela programskega sveta, oblikovanje in določanje strokovnih podlag za revidiranje finančnih načrtov proračunskih uporabnikov, spremljanje izvajanja posameznih revizij ter sprotno reševanje zaznanih problemov.

Programski svet je sestavljalo šest revizorjev, ki so za sodelovanje v skupini porabili skupno 78 revizor-dni. Vodila ga je članica računskega sektorja – vodja sektorja 1. Njegove naloge so bile izdelati in predlagati načrt organizacije revidiranja, pripraviti strokovne podlage za izvajanje revizij izvršitve finančnih načrtov proračunskih uporabnikov za leto 1999 in svetovati revizijskim skupinam med izvajanjem revizije. Osnutke posameznih dokumentov je programski svet predložil projektnemu svetu v obravnavo in sprejem. Programski svet je izdelal osnutke naslednjih dokumentov:

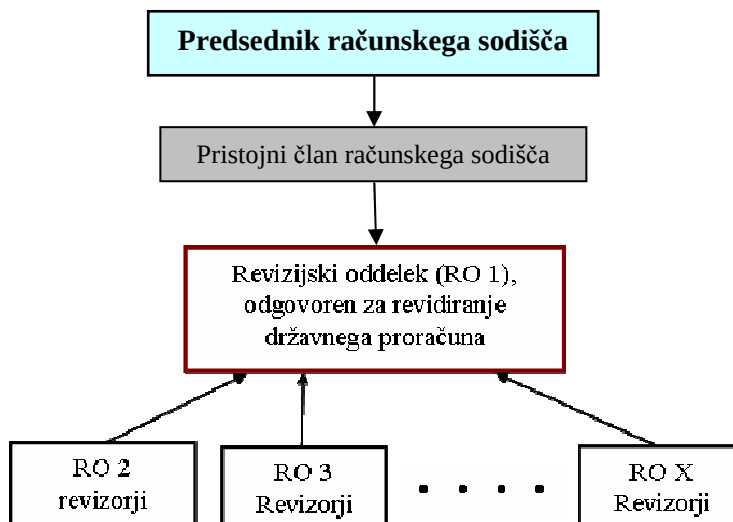
- preglednico nepravilnosti in napak, razkritih v zadnji reviziji državnega proračuna,
- pregled pripomb in predlogov revizorjev k prejšnjemu projektu revidiranja državnega proračuna,
- oceno tveganj po ekonomskih namenih revizije državnega proračuna za leto 1998,
- seznam zakonov in drugih predpisov za revizijo državnega proračuna za leto 1999,
- pregled vseh zakonskih določil, ki določajo porabo sredstev proračuna (Zakon o izvrševanju proračuna, Pravilnik o postopkih za izplačila iz proračuna in navodila Ministrstva za finance),
- pregled splošnih ciljev revidiranja finančnih načrtov proračunskih uporabnikov,
- usmeritve za izdelavo podrobnega načrta revizije, ki so vključevale opis nalog revizijskih skupin v fazi pred izdelavo podrobnega načrta revizije, predlog ustroja podrobnega načrta revizije s kratkim opisom vseh obveznih sestavin tega načrta,
- revizijske programe za revidiranje tekočih in investicijskih odhodkov, program za revidiranje tekočih in investicijskih transferov ter program za preskušanje izplačil iz sredstev PHARE,
- navodilo o uporabi analitičnih postopkov pri načrtovanju in preskušanju podatkov,
- kriterije za merjenje in vrednotenje nepravilnosti in napak,
- opomnik za oceno tveganja pri delovanju z navedbo vseh dejavnikov tveganja,
- oceno načrtovanega časa izvedbe revizij in potrebnih dejavnikov,
- podlago za izdelavo skrajšane oblike protokola o reviziji izvršitve finančnega načrta neposrednega proračunskega uporabnika.

Projektne skupine so predstavljali vsi sektorji računskega sodišča, razen sektorja 8, ki je bil takrat odgovoren za revidiranje lokalne samouprave. Vodja projektne skupine je bil v vseh primerih član računskega sodišča, člani skupine pa revizorji sektorja, ki so bili vključeni v projekt. Naloga projektnih skupin je bila za vsako dodeljeno revizijo izdelati podrobni načrt revizije, izvesti revizijo in poročati o poteku revizije. Projekt revidiranja državnega proračuna za leto 1999 je imel strokovnega tajnika v programskem svetu, zapisnike sej projektnega sveta pa je pisala sekretarka predsednika računskega sodišča. Kasneje so projekti potekali navidezno manj organizirano in zapleteno. Postopki revidiranja državnega proračuna so bili v glavnem že utečeni, metode dela in preizkušanja podatkov pa več ali manj stalne. Do sprememb je prihajalo le pri določanju namena revidiranja, kar je zahtevalo oblikovanje in strokovno usposabljanje novih revizijskih skupin in izdelavo posebnih revizijskih orodij (npr. kontrolni sezname za pregled poročil o doseženih ciljih

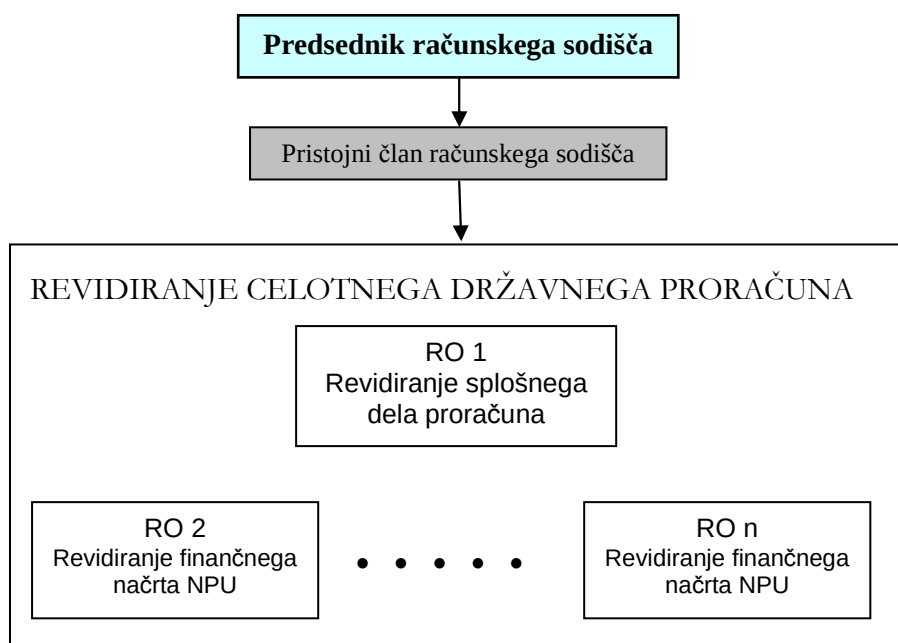
in rezultatih, ali pa vprašalniki za preverjanje izpolnjevanja standardov notranjega revidiranja). Organizacijo revidiranja državnega proračuna po letu 2000 predstavlja slika 16.

Slika 16: Organizacija revidiranja državnega proračuna po letu 2000

a) Ena obsežna revizija državnega proračuna, za katero je bil odgovoren en revizijski oddelek



b) Več samostojnih revizij, ki so potekale v revizijskih oddelkih, pristojnih za področje delovanja izbranega neposrednega proračunskega porabnika ali jim je izvedbo revizije dodelilo vodstvo projekta.



Vir: Lastna slika

Legenda: RO – revizijski oddelek; NPU – neposredni proračunski uporabnik

V slednjem primeri organizacije izvedbe revidiranja so oddelki rezultate revidiranja odhodkov v bilanci odhodkov iz posebnega dela državnega proračuna sporočali revizijskemu oddelku 1, ki je bil zadolžen za revidiranje na ravni celotnega državnega proračuna (splošni del proračuna).

Iz slikovnega prikaza uporabljenih oblik organizacije revidiranja državnega proračuna je razvidno, da obstaja več možnosti, na kakšen način se lahko izvede tako obsežna revizija.

Vodenje projektov

Projekt revidiranja zaključnega računa državnega proračuna je za leto 1998 vodil predsednik računskega sodišča, za leto 1999 projektni svet, ki so ga sestavljali člani računskega sodišča, kasneje pa namestnik predsednika, ki mu je to nalogo zaupal predsednik. Vodstvo projekta je vselej skrbelo, da se projekt izvede ob sodelovanju ustreznega števila revizorjev, v sprejeti organizacijski obliki, rokih ter v načrtovanem obsegu dodeljenih dejavnikov in s pričakovanimi rezultati. Vodstvo projekta je revizorje vključevalo v delo, jih usmerjalo v naloge, kjer se je v postopku izvajanja projekta zaznalo zaostajanje za načrtovanimi roki, ter zagotavljalo dodatne dejavnike, v obliki dodatno odobrenega števila revizor/dni ali finančnih sredstev. Sprotno spremljanje dela na projektu in analiziranje rezultatov revidiranja je prispevalo k učinkovitemu ukrepanju v primerih zaznanih odstopanj od časovnih okvirov in pojavov, ki jih ni bilo možno predvideti ob načrtovanju projekta. Predsednik računskega sodišča je s sklepi odredil vključevanje revizorjev v projekt in njihovo prerazporejanje iz revizijskih oddelkov, kjer so sicer zaposleni, v organizacijsko enoto projekta.

Znotraj projektov je vselej obstajal sistem, ki je jasno določal organiziranost, delitev dela, potek informacij ter spremljanje, analiziranje in kontroliranje dela projektnih skupin. Način dela je določal predsednik v vlogi vodje projekta ter projektna skupina in programski svet, ki sta načrtovala postopke ter oblikovala revizijske programe in druga gradiva, ki so bila revizorjem v pomoč pri revidiranju.

Med naloge vodenja je spadalo:

- *načrtovanje* - izdelava revizijskih namer in podrobnih načrtov revizije;
- *operativno vodenje* - razdelitev posameznih revizijskih nalog, spremljanje dela revizijskih skupin in usklajevanje njihovega dela zaradi zagotavljanja enakega obravnavanja razkritih nepravilnosti in napak ter spremljanje poteka celotnega projekta;
- *spremljanje rezultatov* – spremljanje porabe odobrenih dejavnikov (razpoložljivi čas, merjen v revizor/dni), kontrola rezultatov preskušanja podatkov na izbranem vzorcu izplačil, spremljanje časovnega poteka in primerjava zastavljenih ciljev z dejansko doseženimi;
- *informiranje* – informiranje revizijskih skupin, članov računskega sodišča in zainteresiranih zunanjih strank (revidiranci, Ministrstvo za finance ter Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ državnega zbora);
- *poročanje* – izdelava protokolov in revizijskih poročil ter oblikovanje mnenja.

Projektno skupino so sestavljali stalni in nestalni člani. Pri projektu revizije za leto 1998 je predsednik s sklepom razporedil določeno število revizorjev na naloge revidiranja državnega

proračuna za čas trajanja projekta s polnim delovnim časom. Ti revizorji so bili za svoje delo strokovno in disciplinsko odgovorni vodji projekta oziroma določenemu članu računskega sodišča. Kot nestalni člani skupine so pri delu sodelovali pravna služba (občasno pravno svetovanje v posameznih primerih in redakcija revizijskih poročil), svetovalka za računalništvo in preizkušena revizorka informacijskih sistemov (prenos podatkov iz Ministrstva za finance na računsko sodišče, vzorčenje, vrednotenje rezultatov preizkušanja, izdelava enotnih predlog za poročanje) in zunanji strokovnjaki (reševanje problemov vzorčenja in vrednotenja rezultatov) ter drugi zunanji revizorji.

Na začetku so potekala določena izobraževanja revizorjev na različnih področjih, kot so delo v skupini, delovanje proračunskih uporabnikov v okolju računalniško podprtega računovodskega sistema, pravna ureditev in uporaba navodil za izvrševanje proračuna, obdelava podatkov s programom IDEA, revizijsko vzorčenje, merjenje in vrednotenje napak in nepravilnosti ter izdelava skupnih ocen rezultatov revidiranja za potrebe oblikovanja revizijskega mnenja.

Izvajanje projektov

Potem, ko so bili pripravljeni vsi podrobni načrti za izvedbo revizije, izdelani revizijski programi, pomožne tabele in navodila za preskušanje podatkov ter izbrani in usposobljeni revizorji za učinkovito revidiranje, je nastopila faza izvajanja projekta.

Izvajanje projektov revidiranja državnega proračuna je preseglo standardni obseg revizijskih nalog, saj so vodje posameznih revizijskih skupin poleg poročanja o rezultatih revidiranja morali redno ali občasno poročati tudi o poteku projekta in vodstvo projekta obveščati o problemih, ki jih niso uspeli rešiti sami ali ki so zahtevali poenoten način reševanja. Vodje revizijskih skupin in vsi udeleženci projekta so se srečevali na rednih in občasnih sestankih, kjer so med drugim tudi pregledali stanje pri izvedbi projekta.

Analiza finančnih načrtov neposrednih uporabnikov *proračuna za leto 1998* je pokazala, da je možno vse odhodke proračuna razčleniti na naslednje dele:

- 2.806 proračunskih postavk,
- 136 proračunskih uporabnikov, združenih v 35 skupin (od tega 16 ministrstev),
- 16 skupin ekonomskih namenov (vrste odhodkov, izkazanih v bilanci prihodkov in odhodkov in izdatkov, izkazanih v računu financiranja), ki so se pri 35 skupinah neposrednih proračunskih uporabnikov pojavili 170 krat.

Delitev proračuna na ekonomske namene (vrste odhodkov) so revizorji izbrali kot osnovo pri revidiranju odhodkov. Pregled pojavnosti ekonomskih namenov pri neposrednih proračunskih uporabnikih iz posebnega dela državnega proračuna je pokazal, da ima lahko posamezna skupina uporabnikov od najmanj 2 (uporabniki s področja pravosodja) do največ 12 (Ministrstvo za finance) različnih vrst odhodkov (ekonomskih namenov), da se pri vseh pojavljata namena 1 in 2 (plače, prispevki in drugi osebni prejemki ter materialni stroški) ter da ima odhodke iz ekonomskega namena 13 (investicije in investicijsko vzdrževanje) 27 skupin neposrednih proračunskih uporabnikov. Samo enkrat so se pojavili ekonomski nameni 8 (jamstva), 10 (transferi sredstev občinam), 12 (sredstva za begunce) in 15 (rezerve).

Spremembe zasnove *državnega proračuna za leto 1999* so zahtevale tudi spremembe pri načinu izvedbe revidiranja. Revizijo državnega proračuna je sestavljalo 25 samostojnih revizij, ki so se vse zaključile z izdajo samostojnega revizijskega poročila. Vsak revizijski odderek je samostojno načrtoval in izvedel revizije, ki so mu bile dodeljene v okviru projekta. Na en revizijski odderek je v povprečju pripadlo 3,6 revizije. Pri revidiranju so revizorji uporabljali podlage in navodila, ki jih je določil projektni svet. Revizije so služile dvema namenoma:

- izdelavi revizijskega poročila in oblikovanju mnenja o pravilnosti odhodkov v bilanci odhodkov v posebnem delu proračuna in mnenju o pravilnosti izvršitve finančnega načrta neposrednega proračunskega uporabnika,
- izdelavi revizijskega poročila in oblikovanju mnenja o pravilnosti bilance prihodkov in odhodkov v delu, ki se nanaša na odhodke proračuna v splošnem delu proračuna, ter oblikovanju mnenja o pravilnosti izvršitve državnega proračuna, kot celote.

Vodja revizijske skupine, ki je bila zadolžena za revidiranje splošnega dela državnega proračuna, je tekoče spremljal izvajanje revidiranja izvršitve finančnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov, saj je revizija bilance prihodkov in odhodkov v delu, ki se nanaša na odhodke, temeljila na revizijah drugih revizijskih oddelkov. Za vseh 24 revizij so bili zbrane informacije o členitvi množice odhodkov, ocenah delovanja notranjega kontroliranja in določenih faktorjih zaupanja, izbranim načinu oblikovanja odsekov pri statističnem vzorčenju ter pridobljeni rezultati revizij v obliki skrajšanih protokolov in posebej preglednice z rezultati ovrednotenih napak in nepravilnosti. Vse te informacije in zbrani podatki so predstavljali revizijske dokaze, ki so podpirali mnenje o pravilnosti računovodskih izkazov državnega proračuna in mnenje o pravilnosti izvršitve državnega proračuna

Skupni odhodki revidiranih proračunskih uporabnikov so v vseh letih znašali okrog 95 odstotkov celotnega odhodkov državnega proračuna, kar pomeni, da je računsko sodišče z izbranimi revizijami pokrilo zadovoljiv obseg državnega proračuna.

Računovodske izkaze zaključnega računa proračuna in podatke o izplačilih so revizorji vselej pridobili na Ministrstvu za finance v obliki elektronskega zapisa na ustreznem računalniškem nosilcu podatkov. Z uvedbo projektnega načina revidiranja se je preizkušanje podrobnosti razširilo tudi na izbrane neposredne proračunske uporabnike, čeprav je pridobivanje dokazov v glavnem še vedno potekalo na Ministrstvu za finance.

Pri prvem projektu proračuna za leto 1998 se je projektna skupina odločila za specializacijo dela. Revizijske skupine je oblikovala tako, da je bila za posamezni ekonomski namen zadolžena ena skupina revizorjev. Šest revizorjev - članov projektne skupine, ki so bili nosilci izdelave posameznih revizijskih programov, so postali vodje revizijskih skupin.

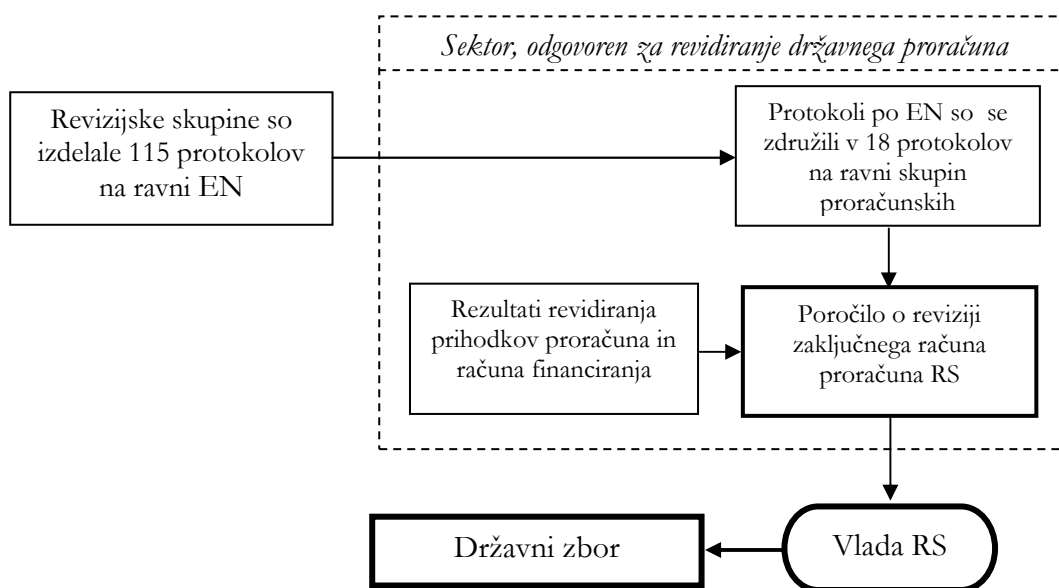
Revizijske skupine so pridobivale dokaze, vsaka za svoje področje revidiranja pri vseh izbranih neposrednih proračunskih uporabnikih. Njihovo delo se je tedensko evidentiralo s pomočjo posebnega programa REVIS, ki na računskem sodišču podpira evidentiranje revizijskih in nerevizijskih storitev. Za potrebe revizije državnega proračuna je bil dogovorjen posebni enotni šifrant revizijskih dejanj, ki so ga morali revizorji upoštevati pri poročanju o svojem delu na projektu.

Revidiranje proračuna za leto 1999 in kasneje je bilo izvedeno na drugačen način. Revizijske skupine niso bile več ozko specializirane samo za eno vrsto odhodkov, temveč so bile zadolžene za celovito revizijo določenega neposrednega proračunskega uporabnika. Prvotno izbrani način revidiranja je sicer poenotil merjenje in vrednotenje odkritih napak in nepravilnosti, vendar je preveč obremenjeval revidirance, ki so morali zadovoljiti več revizijskih skupin istočasno. Tudi z vidika pridobivanja dokazov in poročanja o izsledkih revidiranja je bil prvi projekt predrag, saj je bila poraba dejavnikov pri njem prevelika.

Poročanje o izsledkih revidiranja državnega proračuna

Po ZRacS je poročanje o revizijah potekalo v dveh oblikah. Najprej je revizor izdelal protokol, nato pa še revizijsko poročilo. Pri projektu revidiranja državnega proračuna za leto 1998 je poročanje potekalo v treh fazah. Najprej so revizorji izdelali protokol na ravni posameznega ekonomskega namena (115 protokolov), nato še protokol na ravni revidiranca (18 protokolov) in na zadnje se je pristopilo še k izdelavi revizijskega poročila za vlado na ravni celotnega proračuna. V to poročilo so bile vključene ugotovitve iz omenjenih protokolov ter rezultati revidiranja prihodkov proračuna in računa financiranja, ki je potekalo posebej. Potek poročanja in njegove izdelke prikazuje slika 17.

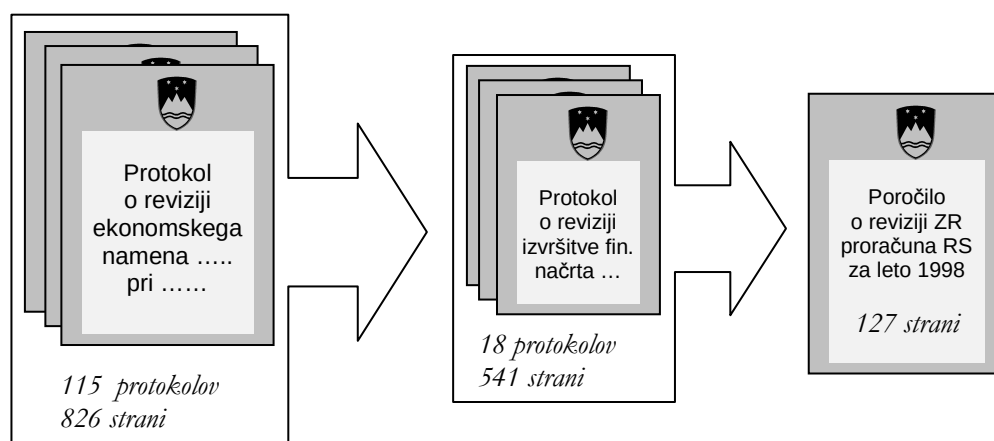
Slika 17: Poročanje o rezultatih revidiranja državnega proračuna za leto 1998



Vir: Lastna slika

Izdelava protokolov, ki so bili po prvotnem ZRacS prva oblika revizijskega poročila, in nato še izdelava poročila ni bila zahtevna naloga po vsebini, saj je vodstvo projekta predhodno dovolj jasno in podrobno dogovorilo vsebino in obliko poročanja. Sam projekt je bil časovno zahteven, saj sta preskušanje podatkov in izdelava protokolov vzela preveč časa. Dokaj zahtevne so bile tudi naloge, povezane z nadziranjem dela revizijskih skupin, usklajevanjem poteka in zaključevanja revizij ter z zagotavljanjem enakega reševanja problemov in enotnem obravnavanju podobnih nepravilnosti in napak. Obsežnost posameznih nalog, izražena v številu izdelkov in popisanih straneh, je prikazana na slikah 18.

Slika 18: Število in obseg dokumentov pri proračunu o reviziji državnega proračuna za leto 1998

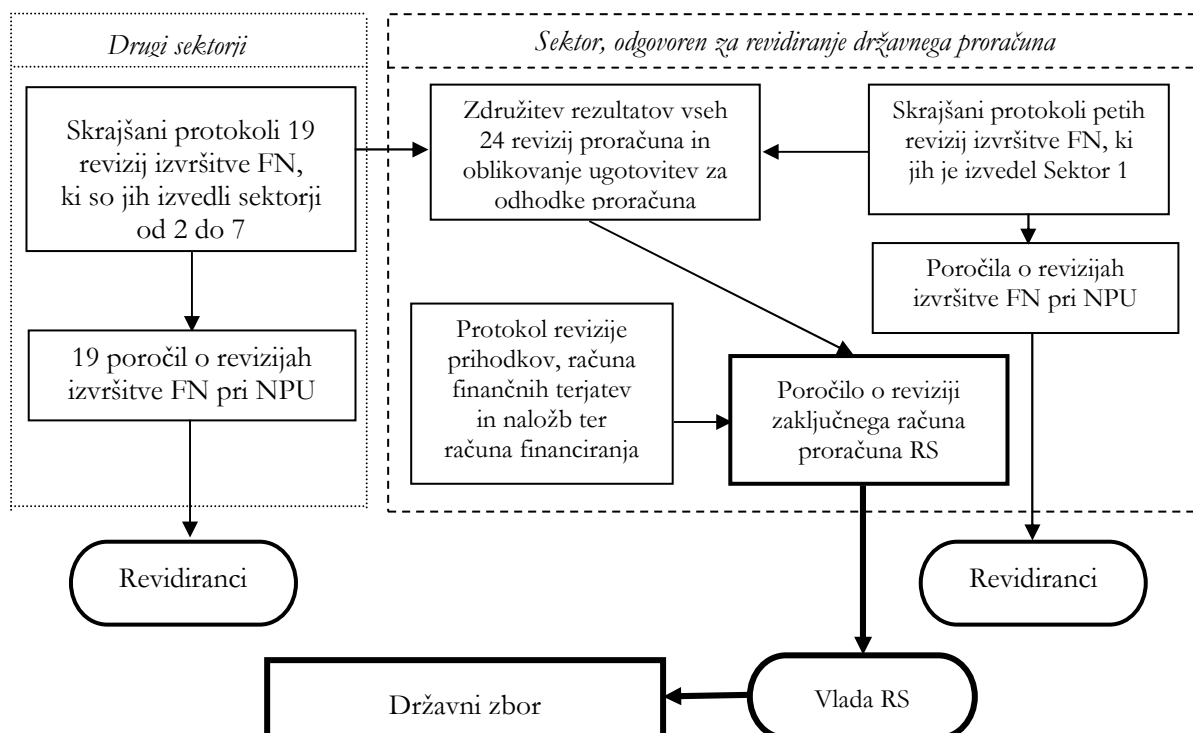


Vir: Lastna slika

Ker sta bila pri vsakem revidirancu določena dva neodvisna statistična vzorca, je računsko sodišče lahko oblikovali dve mnenji, in sicer: (1) mnenje o pravilnosti porabe proračunskih sredstev na ekonomskem namenu 1 – Plače in drugi osebni prejemki ter (2) mnenje o pravilnosti izvrševanja proračuna pri drugih vrstah odhodkov (ekonomski nameni od 2 do 15).

Poročanje pri projektu za revidiranje državnega proračuna za leto 1999 je računsko sodišče še nekoliko poenotilo. Zasnovo poročanja in potek izdelave revizijskih poročil prikazuje slika 19.

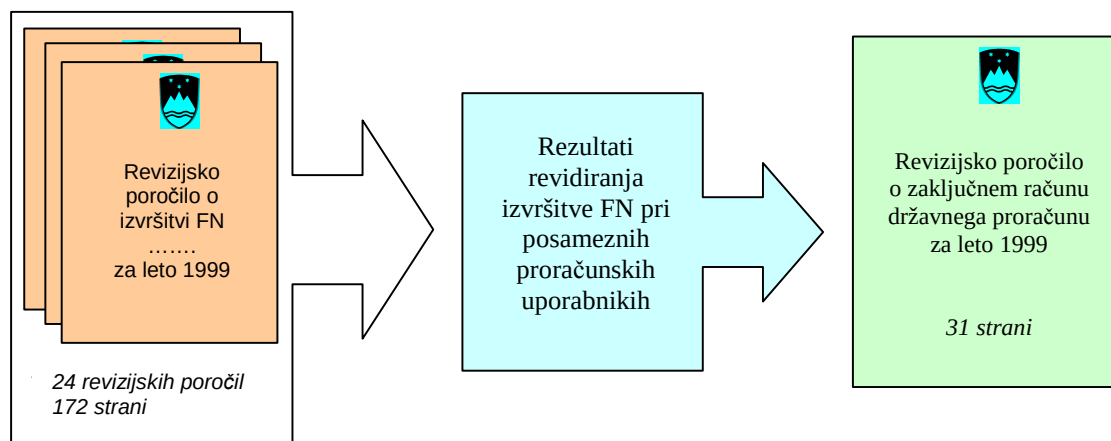
Slika 19: Poročanje o rezultatih revidiranja državnega proračuna za leto 1999



Vir: Lastna slika

Programski svet je izdelal osnutek t.i. skrajšanega protokola, ki ga je potrdil projektni svet, računalničarka pa je izdelala podlago za poročanje v posebni datoteki, kamor so se shranjevala vsa poročila in rezultati vrednotenja napak. Na tak način so zbrane informacije o revizijah in rezultati revidiranja omogočili lažje združevanje podatkov in njihovo uporabo pri pripravi celovitega revizijskega poročila državnega proračuna. Število in obseg dokumentov pri poročanju o rezultatih revidiranja državnega proračuna za leto 1999 prikazuje slika 20.

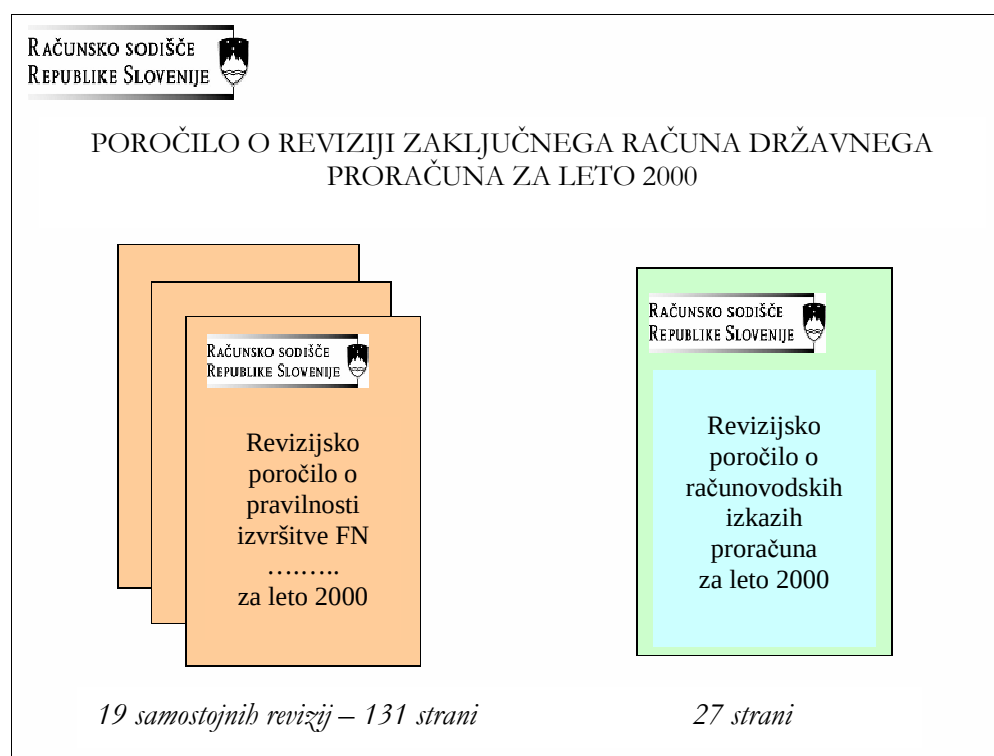
Slika 20: Število in obseg dokumentov pri poročanju o reviziji državnega proračuna za leto 1999



Vir: Lastna slika

Revidiranje državnega proračuna za leto 2000 je bilo izvedeno z več samostojnimi revizijami. Skupno je računsko sodišče izdalo 20 revizijskih poročil, predsednik računskega sodišča pa je dodatno izdal posebno poročilo, v katerem je pojasnil, da je potrebno vsa ta poročila obravnavati kot revizijo državnega proračuna, kot je predstavljeno na sliki 21.

Slika 21: Poročilo o reviziji državnega proračuna za leto 2000



Vir: Lastna slika

V naslednjih letih revidiranja državnega proračuna je bilo poročanje bolj enostavno. Izdano je bilo samo eno revizijsko poročilo. Obseg poročil, merjen s številom strani revizijskega poročila, se je nenehno spreminjal. Tako je bilo revizijsko poročilo za proračuna za leto 2001 na 70 straneh, za leto 2002 na 54 straneh, za leto 2003 na 83 straneh in za leto 2004 na kar 287 straneh. Različno število revizijskih poročil, ki predstavljajo revizijo državnega proračuna, in spremembe v načinu poročanja, ki se odražajo v obsegu revizijskih poročil, kažejo, da razvoj revidiranja državnega proračuna še ni zaključen.

Ocena projektnega načina izvedbe revidiranja državnega proračuna

Prvo revidiranje proračuna na način projekta je trajalo dlje, kot je bil prvotno načrtovano, kar je povečalo stroške revizije. Število revizorjev se je ves čas izvajanja projekta spreminjalo. Vendar pa je projektno delo računskemu sodišču in njegovim revizorjem prineslo tudi mnoge koristi. Vodenje projekta je povečalo:

- obseg skupinskega dela na računskem sodišču,
- učenje skupin - revizorji v skupini so se učili drug od drugega ter prenašali znanje in izkušnje drug na drugega,
- neformalne odnose med vsemi udeleženci v projektu, ne le med člani znotraj posamezne revizijske skupine – večje je bilo komuniciranje in sodelovanje med revizorji različnih revizijskih oddelkov in revizorjev s člani računskega sodišča,
- kreativnost in inovativnost – zlasti pri oblikovanju revizijskih programov ter tabelarnih preglednic za preskušanje podatkov in za spremljanje poteka projekta.

Pri zaključevanju projektov v prvih dveh letih revidiranja se je vodstvo projekta skupaj z revizorji srečevalo s številnimi težavami. Obsežni projekti revidiranja pri več neposrednih proračunskih uporabnikih sočasno so zahtevali precej naporov za doseg želenih rezultatov. Zaradi večjega števila preskusov pravilnosti in obsežnosti dokumentacije, povezane z izvedbo revidiranja javnih naročil, so zamujale naloge pri revidiranju materialnih in drugih stroškov ter investicij in investicijskega vzdrževanja, kar je zamaknilo prvotno določene roke za dokončanje projektov. Problemi so nastopili tudi pri potrjevanju posameznih ugotovitev iz revizij izvršitve finančnih načrtov proračunskih uporabnikov. Poročilo o reviziji zaključnega računa državnega proračuna, ki je bilo neke vrste krovna revizija državnega proračuna, je bilo izdelano še prej, preden so revizorji drugih revizijskih oddelkov pridobili ustrezne potrditve svojih ugotovitev in razkritij.

Revidiranje odhodkov proračuna preko revizij pravilnosti izvršitve finančnih načrtov proračunskih uporabnikov je imelo po oceni udeležencev projektov nekatere prednosti in slabosti.

Prednosti:

- Skrajšal se je čas izvedbe revizije zaključnega računa proračuna – revizija zaključnega računa proračuna RS za leto 1999 je bila med enajstimi revizijami državnega proračuna izvedena

najhitreje. Od izdaje sklepa o izvedbi revizije pa do dokončnosti revizijskega poročila je preteklo 5,5 mesecev (čas dela projektnega in programskega sveta pri pripravi revizije ni upoštevan). Revidiranje državnega proračuna za leta od 1994 do 2004 je trajalo v poprečju 11,2 mesecev.

- Povečala se je "pokritost" nadzora nad porabo proračunskih sredstev in preizkušanje je bilo bolj poglobljeno – revizija je bila izvedena pri 24 skupinah proračunskih uporabnikov, revidiranje pri proračunskih uporabnikih pa je omogočilo podrobnejši pregled dokumentacije in ugotavljanje razlogov za odstopanja oziroma za ugotovljene nepravilnosti in napake.
- Zbiranje podatkov za revizijo državnega proračuna, kot celote je bilo bolj enostavno – skrajšani protokoli so omogočili hiter dostop do informacij in podatkov o revizijah ter rezultatov preskušanja ter enostavno združevanje podatkov na raven celotnega proračuna.
- Večji so bili učinki revidiranja – končni rezultat obsežne revizije državnega proračuna so bila revizijska mnenja, ki so bila oblikovana tudi na ravni revidiranih neposrednih proračunskih uporabnikov in ne zgolj na ravni državnega proračuna, kot celote.

Slabosti:

- Nadzor nad pravilnostjo podatkov, pridobljenih v revizijah in revizijskih zaključkov, je bil pomanjkljiv – protokoli so vsebovali napačne navedbe podatkov, istovrstni podatki v posameznih tabelah niso bili medsebojno usklajeni (navzkrižne kontrole so razkrivale napake v predstavitvah).
- V osnutkih poročil so bile navedene nepravilnosti, ki niso temeljile na zadostnih in ustreznih dokazih – naknadno preverjanje pravilnosti navedb in pripombe na osnutek revizijskega poročila so pokazale, da nekatere nepravilnosti niso prikazane korektno.
- Naknadno spreminjanje podatkov v posamičnih revizijah je zahtevalo spremembe v že zbranih in obdelanih tabelarnih pregledih, izdelanih za potrebe revizije na ravni celotnega državnega proračuna.
- Revizijski oddelki so različno določali odseke v množici odhodkov, iz katerih so vzorčili – namesto štirih vrst odsekov, je bilo določenih devet različic, kar je onemogočilo uporabo podatkov za izračun celotne napake na prvotno načrtovani način.
- Pri pisanju protokolov in poročil revizorji niso dosledno upoštevali danih navodil. Največ napak je bilo pri izračunavanju odstopanj dejanske porabe od veljavnega proračuna, kjer so nekateri revizorji poročali le o postavkah, ki so z vzorčenjem prišle v pregled, drugi o vseh postavkah, nekateri so upoštevali navajanje le večjih odstopanj v skladu z opredeljenimi kriteriji, drugi so poročali o vseh odstopanjih, eni so izračunavali odmike od prvotno sprejetega proračuna, drugi spet od veljavnega proračuna.

Pri revidiranju državnih proračunov po izvedbi prvih projektov je računsko sodišče poskušalo vzdrževati in krepiti prednosti projektnega načina revidiranja in odpraviti slabosti, ki so ovirale državne revizorje, da bi bilo njihovo revidiranje učinkovitejše in uspešnejše.

4.2.4 Zagotavljanje kakovosti revidiranja državnega proračuna

Računsko sodišče je zasnovalo ustrezen sistem zagotavljanja kakovosti, ki temelji na sprejetih standardih kakovosti. V kontrolo kakovosti se vključujejo revizorji in vodstvo. Postopki so vgrajeni v vse faze revizijskega procesa. Uvedeni postopki nadziranja in pregledovanja dela revizorjev daje razumna zagotovila, da računsko sodišče pri svojem delu spoštuje veljavne standarde revidiranja, sprejete usmeritve in smernice revidiranja ter notranje predpise, ki urejajo delo najvišjega revizijske institucije za nadzor porabe javnih sredstev v državi.

Poleg mednarodnega standarda revidiranja 220 – Obvladovanje kakovosti revizijskega dela, računsko sodišče upošteva tudi splošne standarde revidiranja INTOSAI, ki se nanašajo na naloge VRI pri zagotavljanju kakovosti dela (standardi od 2.1.25 do 2.1.35, INTOSAI, 2001, str. 39-40), in Evropsko smernico za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI št. 51 – Zagotavljanje kakovosti (Evropske smernice, 1999, str. 129-131).

Zagotavljanje kakovosti dopolnjuje strokovna odgovornost, ki je opredeljena za vsako raven glede na naloge v revizijskem procesu. V primeru revidiranja državnega proračuna so bili za strokovno delo odgovorni vsi udeleženci v vseh fazah procesa revidiranja. Sistem zagotavljanja kakovosti je bil v projektih vselej oblikovan tako, da je bilo doseženo kar največje poenotenje dela revizijskih skupin, zagotovljeno spoštovanje standardov in usmeritev ter optimalno izkoriščeni razpoložljivi dejavniki.

Proces zagotavljanja kakovosti revidiranja državnega proračuna so potekali kot nadzor, ki ga je izvajalo vodstvo projekta. Formalno se je tak nadzor opravljal s pomočjo standardnih kontrolnih vprašalnikov. Nadzor, kot orodje za zagotavljanje kakovosti, so opravljali revizorji in vodstvo revizijskega oddelka ter v primeru izvajanja nalog v obliki projekta, tudi vodstvo projekta.

Pri zagotavljanju kakovosti je pomembno, da so vloge in odgovornosti posameznikov, tako revizorjev, kot vodstva, jasno določene. Vsakdo, ki je bil vključen v revidiranje državnega proračuna, je bil dolžan skrbeti za kakovost in upoštevati kriterije kakovosti, ki jih je določilo vodstvo projekta.

4.2.5 Pregled poročil o doseženih ciljih in rezultatih

Posebni del državnega proračuna sestavljajo tudi poročila posameznih neposrednih uporabnikov proračuna. Poleg bilance odhodkov, ki je v reviziji predmet revidiranja računovodskih izkazov, morajo neposredni uporabniki proračuna predložiti tudi poročilo o realizaciji svojega finančnega načrta, poslovno poročilo in obrazložitev podatkov iz bilance stanja. Poslovno poročilo sestavljajo poročilo o doseženih ciljih in rezultatih ter tri ocene (ocena učinkov poslovanja, ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja in ocena delovanja sistema notranjega finančnega nadzora). V revizijo državnega proračuna 2001 je računsko sodišče prvič vključilo tudi pregled poročil o doseženih ciljih in rezultati.

Ocenjevanje uspešnosti delovanja uporabnikov proračuna in poročanje o tem sta za celoten proces upravljanja javnega sektorja bistvenega pomena, saj stanovitna in jasna poročila o delovanju in doseženih rezultatih pomagajo pri zagotavljanju polne odgovornost za delovanje državnih organov (Bitenc, 2004, str. 62). Preko letnih poročil uporabnik proračuna informira državni zbor in širšo javnost o dosežkih svojega delovanja. Poročilo mora biti pripravljeno v ustrezni obliki in vsebini, mora biti razumljivo, jasno, osredotočeno na doseganje ciljev in rezultatov, podatki in informacije v njem pa zadostne, poštene in zanesljive. Računsko sodišče je svoj prvi pregled poročil o doseženih ciljih in rezultatih usmerilo v podrobne analize, katerih namen je bil predvsem ugotoviti:

- ali so poročila, ki so del zaključnega računa državnega proračuna, pripravljena v skladu s predpisi, navodili in usmeritvami ter
- ali so informacije o doseženih ciljih in rezultatih v poročilih ustrezne in zadostne.

Rezultati opravljenih analiz 17 poročil za leto 2001 so bili slabši od pričakovanj. Državni revizorji so ugotovili, da revidirani proračunski uporabniki niso v celoti upoštevali predpise, navodila in usmeritve za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih, zato so bila poročila po večini nepregledna, nedosledna in pomanjkljiva z vidika informiranja o delovanju. Informacije v njih namreč niso bile ustrezne in zadostne. Pomanjkljivo je bilo zlasti navajanje dolgoročnih ciljev po področjih proračunske porabe, ki bi morali izhajati iz nacionalnih strategij in programov. Letni izvedbeni cilji, ki so jih uporabniki proračuna predstavili v svojih poročilih, so bili predstavljeni zelo različno, nedosledno in nepregledno, tako na ravni organizacije, kot tudi po programih. Cilji posameznih dejavnosti niso bili opredeljeni s kazalniki, ki bi omogočili merjenje in ocenjevanje dosežkov ob koncu proračunskega leta. Največja slabost teh poročil je bila že v samem izvoru, to je planiranju. Planiranje, ki opredeljuje cilje, omogoča osredinjati pozornost in usmeriti vse delovanje k doseganju teh ciljev; s planiranjem si običajno zagotavljamo tudi gospodarno izvajanje nalog, ki vodijo do ciljev (Bohinc, 2005, str. 18).

Z opravljenimi analizami je računsko sodišče odkrilo tudi vrsto drugih pomanjkljivosti, kot na primer odsotnost ustreznih primerjav posameznih dosežkov poslovanja s preteklim letom, ocen gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja, pojasnil o vzrokih nedoseganja ciljev in rezultatov ter ocen posledic in predlogov morebitnih ukrepov. Samo devet uporabnikov proračuna je predložilo tudi oceno sistema notranjega finančnega nadzora in samo ena je bila po presoji revizorjev zadostna in ustrezna. Glede na predstavljene ugotovitve računskega sodišča, ne preseneča zaključna ocena poročil o doseženih ciljih in rezultatih, ki je bila podana na koncu revizijskega poročila o izkazih in izvršitvi proračuna Republike Slovenije za leto 2001. Državni revizorji so namreč zapisali, da so v posameznih primerih stroški poročanja večji od koristi, ki jih poročilo nudi.

V revizijo državnega proračuna za leto 2002 državni revizorji niso vključili poročil o doseženih ciljih in rezultatih. Ocenili so, da je od neposrednih uporabnikov proračuna še nekoliko prezgodaj pričakovati, da bi lahko pripravili kakovostna poročila.

Poročila o doseženih ciljih so bila ponovno predmet pregleda v reviziji državnega proračuna za leto 2003. Državni revizorji so v podroben pregled izbrali posamezne programe tekočih

transferov na treh ministrstvih. Za izbrane programe so analizirali vsebino finančnega načrta in poročanje ministrstev o dosežkih pri izvajanju teh programov. Izdelali so tudi oceno ustreznosti in zadostnosti poročanja. S pregledom poročil so državni revizorji iskali odgovore na naslednji dve vprašanji:

- Ali je iz poročila razvidno, da je ministrstvo z izbranim programom uresničevalo dolgoročne in letne izvedbene cilje, določene v svojem finančnem načrtu?
- Ali je o dosežkih izbranega programa ministrstvo poročalo objektivno in pregledno?

Tudi rezultati teh pregledov niso bili zadovoljivi. Revizorji so namreč tudi tokrat ocenili, da revidirani proračunski uporabniki niso poročali v skladu s predpisi, dovolj objektivno in pregledno. Krivdo za tako slabo stanje so pripisali neustrezno opredeljenim finančnim načrtom, ne dovolj jasno opredeljenim ciljem in pričakovanim dosežkom ter neustrezno opredeljenim merilom delovanja in kazalnikom za ocenjevanje dosežkov. Po njihovem mnenju, zaradi pomanjkljivosti pri načrtovanju, tudi poročanje o delovanju ni osredotočeno na dosežke, zato tudi informacije, ki jih vsebujejo poročila, niso celovite.

4.3 Revidiranje državnega proračuna v nekaterih drugih državah

Revidiranje državnega proračuna je bila glavna tema na petem kongresu Evropske organizacije vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju: EUROSAI), ki je potekal v Moskvi leta 2002. EUROSAI je bila ustanovljena leta 1990, danes ima 47 članic (46 evropskih držav in Evropsko računsko sodišče) in je najmanjša regionalna organizacija Mednarodnega združenja vrhovnih revizijskih organizacij (INTOSAI). V pripravah na kongres je posebna delovna skupina med članicami EUROSAI izvedla anketo na temo revidiranja državnih proračunov. Rezultate ankete je predstavila na kongresu. Na anketo je odgovorilo skoraj dve tretjini od 35 takratnih članic organizacije. V nadaljevanju na kratko povzemam nekatere pomembnejše informacije, ki temeljijo na obdelavi anket. Podatki se nanašajo na države, ki so odgovorile na anketo.

- Računovodstvo proračuna pri 80 odstotkih držav temelji na denarnem toku, več kot 50 odstotkov držav pa na razne načine dodatno uporablja tudi računovodstvo, ki temelji na nastanku dogodka.
- V vseh državah ustrezni državni organ pripravi letno poročilo o izvršitvi proračuna.
- V vseh državah VRI revidira izvršitev proračuna in finančna poročila vlade. V redkih izjemah VRI revidira izkaze neposrednih proračunskih uporabnikov.
- Nekatere VRI v revidiranje računovodskih izkazov in revidiranje skladnosti poslovanja s predpisi vključijo tudi revizorje iz zasebnega sektorja.
- Revidiranje državnega proračuna zajema revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti poslovanja s predpisi in v določenem obsegu tudi revidiranje dosežkov. Nekatere VRI tudi ocenjujejo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost ter se ukvarjajo z vprašanji poslovanja javnih sredstev.

- Preko 80 odstotkov VRI v okviru revizije državnega proračuna oceni tudi sisteme notranjega kontroliranja na ministrstvih in organih v sestavi.
- Kot glavne dejavnike pri revidiranju računovodskih izkazov državnega proračuna, so VRI navedle pomembnost, tveganja in preglednost.
- VRI si pri revidiranju pomagajo s podatki, ki si jih zagotovijo z neposrednimi povezavami na podatkovne baze ministrstva, ki vodi računovodstvo proračuna, zato je revidiranje pri samih neposrednih proračunskih uporabnikih v manjšem obsegu. Velik poudarek dajo tudi na delovanje sistemov notranjega kontroliranja in zaupajo kontrolam.
- Standarde revidiranja INTOSAI uporablja le 75 odstotkov držav in kar nekaj jih je poudarilo, da je uvajanje teh standardov v uporabo pri njih šele na začetku.
- Večina VRI si pri revidiranju državnega proračuna pomaga s pisnimi navodili, v katerih so opredeljene metode dela.
- Poročanje o revizijah državnega proračuna je v posameznih državah zelo različno. Nekatere VRI v svoja poročila vključijo tudi priporočila in predloge parlamentu o tem, kako naj odloči glede proračuna, nekatere VRI oblikujejo mnenje o računovodskih izkazih proračuna, bolj pogosto pa VRI glede proračuna samo podajo izjavo in priporočila.
- V nekaterih državah parlament ne obravnava revizijskega poročila VRI o izvršitvi proračuna. Prav tako parlament ne obravnava zaključnega računa proračuna skupaj z revizijskim poročilom. Kljub temu večina parlamentov upošteva revizijsko poročilo, kadar potrjuje zaključni račun proračuna.
- Glede ravnanja parlamentov ob obravnavi zaključnih računov državnih proračunov ni skupnih pravil. Vsaka država ravnja v skladu s svojimi zakonskimi določili in parlamentarnimi pravili. Dogaja se celo, da parlament, kljub negativnemu mnenju in razkritih pomembnih nepravilnosti pri izvršitvi državnega proračuna, potrdi njegov zaključni račun.

Zanimivo je, da vse države ne revidirajo državni proračun kot celoto, temveč samo njegove dele. Tako na primer Državni revizijski urad Velike Britanije ne revidira državnega proračuna kot enovitega dokumenta, ampak vsako leto revidira vsako postavko v proračunu posebej in poda mnenje o računovodskem izkazu in o pravilnosti izvršitvi te postavke. Ob tem velja poudariti, da angleški državni proračun sestavlja le zanemarljivo število postavk (eno ministrstvo ima od ene do tri postavke). Tudi Švedski Državni revizijski urad ne podaja mnenja o državnem proračunu kot celoti, temveč za vsako posamezno ministrstvo in druge organizacije posebej. Revizije zajemajo računovodske izkaze in izvajanje nalog. S temi revizijami pokrijejo 97 odstotkov sredstev državnega proračuna. Drugače pa je na Portugalskem, kjer njihovo Računsko sodišče vsako leto poda mnenje o celotnem državnem proračunu, ki vključuje Izjavo o zanesljivosti računovodskih izkazov in splošno oceno, izdelano na podlagi ugotovitev vseh izvedenih revizij uporabnikov, sistemov in programov vključenih v državni proračun. Revidiranje državnega proračuna se v posameznih evropskih državah zelo razlikuje, ne le po predmetu in načinu revidiranja, temveč tudi po obliki poročanja, ki v mnogih primerih ne izpolnjuje zahtev iz mednarodnih standardov revidiranja.

Tudi Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD) in Svetovna banka sta o proračunih in nadziranju proračunov v letu 2003 opravili anketo med članicami OECD in 30 drugimi državami, ki niso članice te organizacije. Od skupno 60 poslanih anketnih je odgovore na razmeroma veliko vprašanj posredovalo več kot 40 držav. Tudi rezultati te ankete so z vidika proučevanja revidiranja državnega proračuna zanimivi, zato nekatere izmed njih v nadaljevanju na kratko tudi predstavljam. Predstavljeni podatki se nanašajo na države, ki so odgovorile na anketo.

- Revidiranje računovodskih izkazov organizacij, ki se financirajo iz proračuna, ali jih je ustanovila država, se izvaja v 97 odstotkov držav. Celotni proračun revidira 75 odstotkov VRI, 80 odstotkov jih revidira posamezne državne organe.
- Revizijska poročila se v 74 odstotkih držav posredujejo zakonodajalcu. V 37 odstotkih držav revizijska poročila obravnava delovno telo parlamenta, praviloma je to odbor za proračun, v 26 odstotkih nadzorni odbor in v 28 odstotkih parlament na plenarni seji. Samo 3 odstotke držav je odgovorilo, da o rezultatih revizij v parlamentu ne poteka nobena razprava.
- Poročila notranjih revizorjev pri svojem delu upošteva 45 odstotkov VRI, 16 odstotkov se ne ozira na delo notranjih revizorjev, ostale pa z njimi le sodelujejo.
- Državni proračun je dokument, ki vključuje celotno državno upravo v 95 odstotkih držav.
- Revidiranje državnega proračuna se mora izvesti v roku šest mesecev v polovici držav in v roku enega leta v 32 odstotka držav. V ostalih državah imajo VRI za revidiranje več časa.
- Proračunski dokument vsebuje primerjavo dejanskih odhodkov z odhodki preteklega leta v 66 odstotkih držav, v nekaterih državah je primerjava podana tudi za dve in več let nazaj.
- Pri razvrščanju odhodkov 80 odstotkov držav uporablja funkcionalno klasifikacijo, 85 odstotkov ekonomsko klasifikacijo, 70 odstotkov institucionalno klasifikacijo in 54 odstotkov programsko klasifikacijo.
- Samo 23 odstotkov držav v proračun vključuje tudi nefinančne podatke za vse programe. Cilji, ki bi jih naj s temi programi dosegli, so v celoti opredeljeni le v 18 odstotkih držav, v ostalih pa le delno. Rezultate, ki jih dosežejo uporabniki proračuna s porabo sredstev, vključuje le 22 odstotkov držav, ostale pa spremljajo izločke ali pa jih kombinirajo z rezultati.
- O doseženih ciljih se poroča v okviru letnega finančnega dokumenta v 30 odstotkov držav, kot njegov sestavni del, v drugih državah pa je to ločen dokument, ki se bodisi priloži letnemu poročilu ali pa predstavlja ločeni dokument. Dosežki programov se v celoti revidirajo samo v 15 odstotkov držav, v preostalih pa ali za večino programov, ali pa za nekaj programov. Revizor je v takih primerih VRI (56 odstotkov), ministrstvo, pristojno za finance (8 odstotkov), revizijski organ zakonodajnega telesa (20 odstotkov) ali pa notranji revizor. Za doseganje ciljev in rezultate so v polovici držav odgovorni ministri.

4.4 Revidiranje proračuna Evropske skupnosti

Z večanjem pristojnosti in širitvijo Evropske skupnosti so se povečevali tudi lastni prihodki Evropske skupnosti in z njimi je naraščala potreba po ureditvi ustreznega sistema zunanjega

nadziranja. H. Aigner, ki je leta 1973 predsedoval Odboru za nadzor Evropskega parlamenta, je močno zagovarjal uvedbo zunanjega nadziranja sredstev Evropske skupnosti in prvi podal pobudo za ustanovitev organa za zunanje revidiranje. Evropsko računsko sodišče je bilo ustanovljeno na podlagi pogodbe Evropske skupnosti, ki je bila podpisana julija 1975 v Bruslju. Delovati je začelo v oktobru leta 1977. Osnovni okvir njegovega delovanja je opredeljen v členih 274 – 276 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti. Kasneje je pogodba Evropske skupnosti, ki je stopila v veljavo 1. novembra 1993 (Maastrichtska pogodba), Evropskemu računskemu sodišču povečala njegove pristojnosti in okrepila njegovo neodvisnost s tem, ko ga je v 7. členu pogodbe uvrstila med najvišje inštitucije Skupnosti. Amsterdamska pogodba, ki je stopila v veljavo 1. maja 1999, je dodatno okrepila njegovo vlogo, saj mu je priznala status najvišje inštitucije Evropske skupnosti.

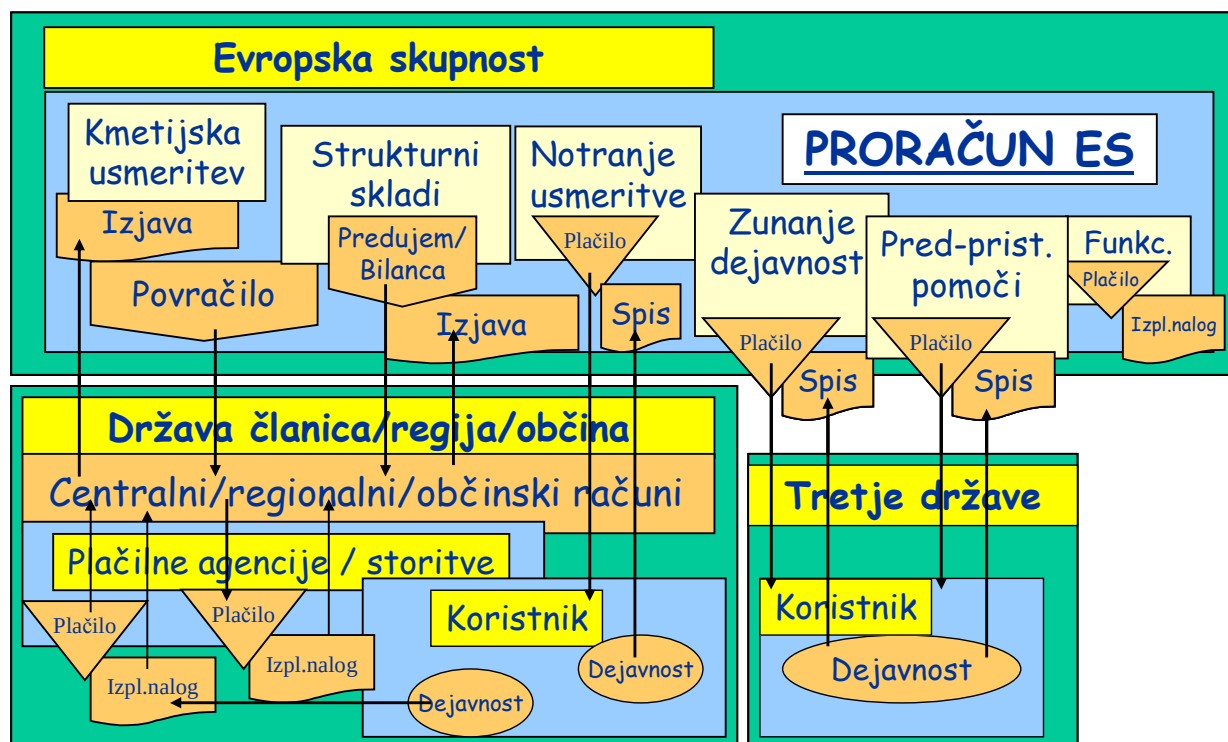
Njegovo poslanstvo lahko v kratkem predstavimo, kot revidiranje vseh prihodkov in odhodkov, revidiranje zakonitosti in pravilnosti, revidiranje učinkovitosti izvrševanja proračuna ter poročanje o vseh primerih nepravilnosti. Posebno pozornost namenja tudi učinkovitosti sistemov kontroliranja in priporočilom za izboljšave. Evropsko računsko sodišče za sebe pravi, da pomaga Evropskemu parlamentu in Svetu Evrope pri nadziranju izvrševanja proračuna (v skladu z 276. členom poda parlament Komisiji razrešnico glede izvršitve proračuna). Veliko VRI v Evropski skupnosti ne revidira sredstev iz evropskega proračuna neposredno, sodeluje pa pri revidiranju teh sredstev, kadar revizijo v njihovi državi izvaja Evropsko računsko sodišče.

Z dopolnitvijo 248. člena Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti je bilo Evropsko računsko sodišče zavezano, da Evropskemu parlamentu in Svetu Evrope predloži Izjavo o zanesljivosti računovodskega izkaza ter o zakonitosti in pravilnosti dogodkov, ki so povezni z njim. To izjavo o zanesljivosti, ki jo lahko dopolnjujejo posebne ocene o poslovanju vsake od glavnih področij dejavnosti Skupnosti, objavijo v Uradnem listu Evropske skupnosti.

Namen revidiranja konsolidiranega računovodskega izkaza je zagotoviti, da ta pravilno odraža prihodke in odhodke ter finančni položaj Evropske skupnosti za obračunsko obdobje, ki se konča v revidiranem letu, glede na pogodbo, finančno uredbo in njenimi izvedbenimi ukrepi ter s splošno sprejetimi računovodskimi načeli. Prav tako zagotavlja, da zanesljivost računovodskih postavk (podatkov v izkazu) ni odvisna od poslovnih dogodkov, ki so zakoniti in pravilno izvedeni, temveč od popolnosti in točnosti njihovega evidentiranja in razkrivanja.

V Evropski skupnosti poteka vrsta dogodkov, ki se nanašajo na dejavnosti njenih inštitucij ter na njene odnose z državami članicami in drugimi državami zunaj meja Evropske skupnosti. Temeljno zasnovo poslovnih dogodkov in njihov tok prikazuje slika 22.

Slika 22: Zasnova in tok dogodkov v Evropski skupnosti



Vir: Evropsko računsko sodišče

Z namenom, da bi lahko podalo celovito mnenje o konsolidiranih prihodkih in odhodkih Evropske skupnosti in s tem izpolnilo zahtevo iz 248. člena Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, je Evropsko računsko sodišče sprejelo posebni način revidiranja evropskega proračuna. Ta način je na kratko poimenovala »revidiranje DAS«. Kratica DAS izhaja iz francoskega izraza »Déclaration des dépenses« in jo v našem jeziku prevajamo kot »Izjava o zanesljivosti«. V nekem smislu je to ustreznica za pojem »revizijsko mnenje«.

Revidiranje DAS pokriva konsolidirane računovodske izkaze, ki jih pripravi Komisija, in vključuje konsolidirane prihodke in odhodke, konsolidirano bilanco stanja in povezana pojasnila. Način revidiranja izkazov se od začetka delovanja Evropskega računskega sodišča ni bistveno spremenil. Temelji na mednarodnih standardih revidiranja, ki so prilagojeni okolju, v katerem deluje Evropska skupnost. Iz revizijskega priročnika za revidiranje DAS je možno razbrati, da ta vrsta revidiranja vključuje naslednje sestavine:

- revidiranje izkaza prihodkov in odhodkov ter bilance stanja na ravni inštitucij Komisije in drugih inštitucij Evropske skupnosti,
- preizkušanje statistično izbranega vzorca enot, ki pokrivajo odhodke na vseh področjih proračuna,
- preizkušanje statistično izbranega vzorca enot na strani prihodkov,
- preiskovanje sistemov za sestavljanje temeljnih statističnih podatkov (lastnih sredstev, ki temeljijo na Davku na dodano vrednost in bruto domačem proizvodu) in
- druge analitične postopke, ki se nanašajo na prihodke, odhodke, sredstva in obveznosti.

Evropski revizorji s podrobnim pregledovanjem izbranih enot pridobivajo dokaze, ki podpirajo mnenje o tem, ali so poslovni dogodki in z njimi povezana sredstva skupnosti točno izračunana ter prejeta, ali so porabljena v skladu s predpisi in/ali pogodbenimi obveznostmi. V praksi to med drugim pomeni tudi, da se preverja, ali so bili koristniki pomoči iz evropskega proračuna upravičeni do prejetih zneskov in ali so bile subvencije pravilno izračunane ter ali so projekti, ki so se financirali iz proračuna, tudi v resnici obstajali in ali so po vsebini usklajeni z usmeritvami, ki jih je sprejela Evropska skupnost.

V obdobju 1994 – 2000 je preizkušanje podrobnosti potekalo na enotah, ki so bile izbrane iz enovite množice poslovnih dogodkov z uporabo statistične metode ter z načrtovano pomembnostjo v višini enega odstotka in 95 odstotno stopnjo zaupanja. Preizkušanje je zajelo vse postopke, od odločitve Komisije, pa vse do končnega prejemnika sredstev. Predmet preveritev je bila (1) resničnost in primernost dejavnosti, na katero se je nanašalo financiranje, (2) točnost in primernost stroškov iz zahtevka ter (3) točnost zahtevanih zneskov. Za vse naloge revidiranja na posameznih odsekih iz enovitega proračuna so veljala ista merila.

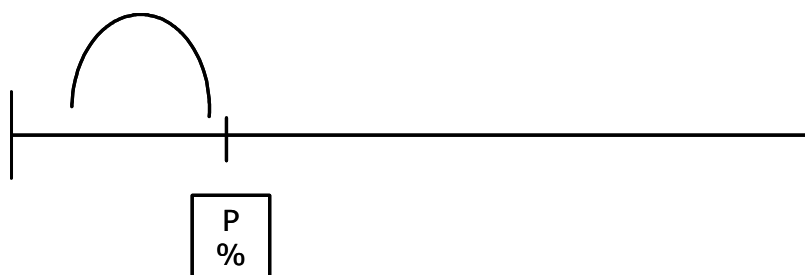
V letu 2000 je bilo v postopke revidiranja uvedeno tudi vrednotenje sistemov. V pregled so bila zajeta glavna področja sistemov kontroliranja. Osredotočili so se na vprašanje, kako ti sistemi zagotavljajo zakonitost oziroma pravilnost poslov. Revizorji so zaznavali slabosti sistemov notranjega kontroliranja. Poleg preizkušanja kontrol so revizorji preizkušali tudi podatke na izbranih vzorčnih enotah.

Obseg revidiranja evropskega proračuna se je v letu 2002 razširil na ocenjevanje sistemov nadziranja in kontroliranja, preizkušanje podrobnosti na vseh področjih finančne perspektive, proučevanje letnih poročil o dejavnosti ter na vrednotenje ustreznih rezultatov revizij, ki so jih opravili drugi revizorji.

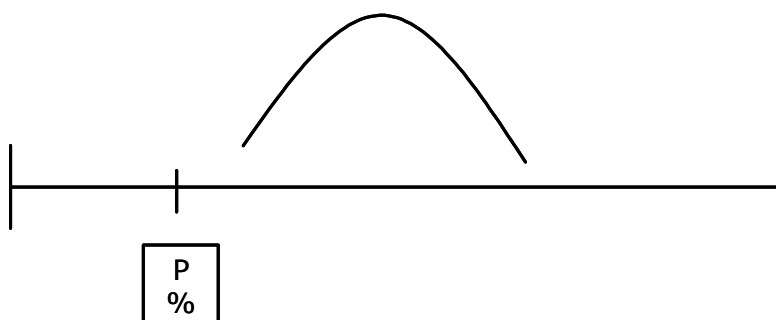
Vse od leta 1994 naprej se pri revidiranju proračuna skupnosti uporablja statistična metoda vzorčenja po denarni enoti, ki ob prej omenjenih predpostavkah določa velikost vzorca 300 enot. Evropski proračuna vključuje preko 700 tisoč poslovnih dogodkov (transakcij) letno. Praviloma je Evropsko računsko sodišče pri določanju okvirov revidiranja državnega proračuna izhajalo iz predpostavke, da obstaja visoka stopnja tveganja pri delovanju in tudi pri kontroliranju, zato je večino revizijskih dokazov za podporo izjave iskala v preizkušanju podrobnosti na izbranih vzorcih. Pri revidiranju proračunov za leta 1999-2001 se je število pregledanih enot, izbranih v vzorec, gibalo med 373 in 637 enot (plačil). Določanje vzorca je temeljilo na dodatnih spremenljivkah proračuna, kot so poglavje v finančni perspektivi, proračunska postavka, država članica in vrsta posla, ter na drugih spremenljivkah, ki so bile zanimive za revidiranje, kot so knjigovodska vrednost, revidirana (pravilna) vrednost in vrednost napake.

Revizorji s preizkušanjem pridobijo rezultate (napake/nepravilnosti), ki jim pri oblikovanju izjave o zanesljivosti ponudijo le dve možnosti:

a) *Potrditev* - zgornja meja napake je pod mejo pomembnosti



b) *Zavrnitev* - spodnja meja napake je nad mejo pomembnosti



Mejo pomembnosti je Evropsko računsko sodišče določilo v višini do največ 2 odstotka proračuna, razporejenega za določeno dejavnost.

Od leta 1994 naprej so bila pri vseh revizijah evropskega proračuna izrečena mnenja s pridržkom oziroma primeri zavrnitve potrditve. Vselej je bilo v revizijskih poročilih razkrito veliko napak. Skupna vrednost napak je vedno izhajala iz rezultatov projekcije napak, ki so bile odkrite na izbranih vzorcih, katerim so revizorji dodali še znane napake. Negativne izjave DAS so imele pozitivne in negativne učinke na delovanje Evropskega računskega sodišča. Potrditev negativnega slovesa, ki ga ima Evropska skupnost zaradi letno odkritih prevar v vrednosti okrog 4 milijarde evrov in ustvarjanje zavesti o obstoječih problemih, povečuje ugled revizijski inštituciji, hkrati pa se povečuje razkorak v pričakovanjih, saj se na Evropsko računsko sodišče naslavlja vedno več zahtev po zaznavanju in vrednotenju nastalih problemov.

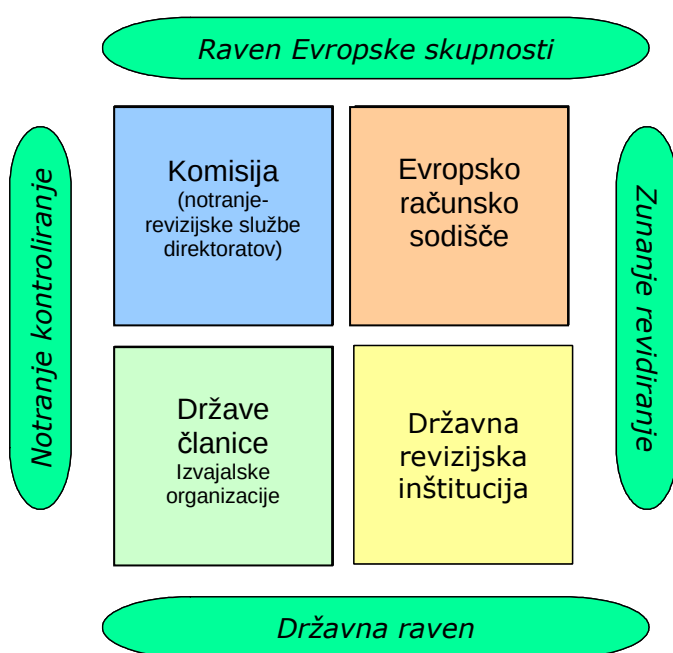
Poleg Izjave o zanesljivosti, ki se nanaša na celoten proračun Evropske skupnosti, pa Evropsko računsko sodišče v svojem letnem poročilu poda tudi oceno pravilnosti izvršitve proračuna za ustrezni del finančne perspektive.

Revidiranje evropskega proračuna je zelo zapletena in zahtevna naloga, saj so sistemi, ki podpirajo delovanje evropskih inštitucij in držav članic raznoliki ter po mnenju evropskih revizorjev slabo dokumentirani in pomanjkljivo nadzirani. Evropsko računsko sodišče nima dovolj dejavnikov, da bi lahko v vseh primerih preizkušalo pravilnost poslovnih dogodkov tudi pri končnem koristniku. Zato nenehno išče nove načine, kako povečati učinkovitost revidiranja. Namesto enovite množice podatkov in enega samega vzorca, so prešli na šest odsekov, iz katerih določijo vzorec enot za podrobno preizkušanje. S tem se je povečala velikost vzorca. Ugotavljajo, da lahko znižajo raven zaupanja in revizijske dokaze za oblikovanje zaključkov pridobijo tudi iz

drugih virov. Izjavo o zanesljivosti podprejo tudi z rezultati preizkušanja notranjih kontrol, ki jih soočijo z rezultati podrobnega preizkušanja podatkov.

Še vedno se ukvarjajo tudi z vprašanjem revidiranja evropskega proračuna na način enovite revizije. Ocenjujejo, da bi s tem zmanjšali bremena, ki jih, z več obiski revizorjev in drugih nadzornikov, sedaj nosijo revidiranci, in povečali kakovost revidiranja. O isti zadevi bi namreč Evropsko računsko sodišče podalo samo eno mnenje. V Evropski skupnosti nastopa več institucij na ravni skupnosti, pa tudi na ravni držav članic. Na vse delujejo izvajalci notranjega kontroliranja in zunanjega revidiranja. Na sliki 23 je prikazana zasnova notranjega kontroliranja in zunanjega revidiranja evropskega proračuna.

Slika 23: Zasnova notranjega kontroliranja in zunanjega revidiranja evropskega proračuna



Vir: Evropsko računsko sodišče

V revidiranje evropskega proračuna vedno bolj prihajajo v ospredje tudi poročila o delovanju direktorotov. V njih so podane ocene o uresničevanju usmeritev in predstavljeni rezultati, ki so bili dosežni s porabo sredstev, določenih s proračunom. Prav tako je predstavljeno stanje v razvoju sistemov notranjega kontroliranja. Evropsko računsko sodišče s pregledi tovrstnih poročil pridobiva dokaze o tem, ali vsebina poročil, ki se nanaša na zakonitost in pravilnost poslovnih dogodkov, temelji na pravilnih, popolnih in ustreznih informacijah. Prav tako ovrednoti, ali je možno ta poročila uporabiti za potrebe DAS. Predvsem se želi prepričati, da v njih ni kakšnih negotovosti glede obravnavanja pomembnih slabosti na ravni držav članic, tretjih držav in končnih koristnikov, da računovodski izkazi odražajo resničen in pošten posnetek poslovnega leta ter da so bili postopki izdelave letnega poročila o delovanju dovolj pregledni.

Eden od namenov revidiranja evropskega proračuna je tudi pridobiti dokaze, ki podpirajo oceno o izpolnjevanju standardov notranjega kontroliranja. Evropske revizorje zanima, ali se spoštujejo

tisti standardi notranjega kontroliranja, ki vplivajo na zakonitost in pravilnost poslovnih dogodkov, povezanih s storitvami, ki se nanašajo na prihodke in odhodke proračuna.

Koncem leta 2002 je Evropska skupnost uvedla vrsto ukrepov, ki so prinesli novosti tudi na področju nadziranja. Ker so bile v poročilih o dejavnostih in v izjavah o zanesljivosti na ravni direktoratskih razkrite različne slabosti v sistemih notranjega kontroliranja, so bili direktorati dolžni izdelati načrt ukrepov. Ta na novo uvedeni dokument je postal predmet revidiranja. Računsko sodišče oceni, kako uspešno je bil izveden načrt ukrepov, ki bi naj vplival na zakonitost in pravilnost poslovnih dogodkov, in ali so bile odpravljene slabosti, ugotovljene v preteklih letih.

5 PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE UČINKOVITOSTI IN USPEŠNOSTI REVIDIRANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA

5.1 Podpiranje razvoja in krepitve sistemov notranjega kontroliranja

Sistemi notranjega kontroliranja so pomemben dejavnik, ki vpliva na učinkovitost revidiranja državnega proračuna. Revizor mora dobro poznati sisteme notranjega kontroliranja pri neposrednih proračunskih uporabnikih, zlasti pa tiste sisteme, ki podpirajo javno računovodstvo in izvrševanje proračuna pri uporabnikih državnega proračuna. Uspešno notranje kontroliranje znižuje tveganja in zagotavlja zanesljivost informacij, ki izhajajo iz računovodskih izkazov ter drugih finančnih in poslovnih poročil.

V povezavi z notranjim kontroliranjem ima revizor pri revidiranju državnega proračuna dve možnosti, (1) lahko namenoma prezre sisteme notranjega kontroliranja in pridobiva dokaze izključno s preizkušanjem podrobnosti podatkov oziroma poslovnih dogodkov, (2) lahko pa nameni nekaj svojega časa za boljše razumevanje sistemov notranjega kontroliranja in svoje preizkušanje podrobnosti usmeri samo na tista področja, kjer je zaznal obstoj visokih tveganj. Računalniška uporabniška rešitev, ki je bila v obliki posebnega enotnega računovodskega sistema, pod skrajšanim imenom MFERAC, uvedena v proračun, je orodje za spremljanje in evidentiranje prihodkov, odhodkov in premoženja, razmerij s poslovnimi partnerji ter omogoča vpogled v knjigovodske razvide nadzornim in izvršnim organom. Sistem podpira enotni način izvrševanja in vodenja računovodstva neposrednih proračunskih uporabnikov in ima vgrajene številne kontrolne postopke in varovalke.

Državni revizorji bi lahko s pomočjo preizkušenih revizorjev informacijskih sistemov podrobneje pregledali omenjeno uporabniško rešitev, zlasti zasnove in delovanje informacijskih sistemov in sistemov notranjega kontroliranja, ki zagotavlja varnost in dostop, vzdrževanje in spremembe uporabnostnih rešitev ter kontrole programske opreme in stalnosti pri opravljanju sistema MFERAC. Na podlagi dokazov, pridobljenih od revizorjev informacijskih sistemov, ter ocen, ki jih o zasnovi in delovanju notranjega kontroliranja pridobi s preizkušanjem podrobnosti, lahko revizor državnega proračuna dokončno presodi, v kakšni meri se lahko zaneša na sisteme notranjega kontroliranja, ki varujejo proračunska sredstva in zagotavljajo pravilnost izvrševanja proračuna. Prav gotovo bi lahko ugotovili več področij, za katere bi lahko presodili, da je sistem notranjega kontroliranja ustrezno zasnovan in da kontrole delujejo uspešno. S tem bi lahko več

pozornosti namenili področjem, kjer so kontrole pomanjkljive ali delujejo slabo. Pravzaprav gre za drugačen vidik revidiranja, ki temelji na zaznanih tveganjih. Revizor mora tudi ugotoviti, ali so kontrolne aktivnosti, ki se na Ministrstvu za finance in pri neposrednih proračunskih uporabnikih pojavljajo v obliki usmeritev in postopkov, zasnovane tako, da naslavljaajo tveganja in pomagajo pri upravljanju z njimi oziroma pri njihovem uspešnem obvladovanju.

Kontrolne aktivnosti se praviloma dogajajo vsepovsod v delovanju proračunskega uporabnika in na vseh ravneh njegovega organizacijskega ustroja. Vsebujejo niz raznovrstnih odkrivalnih in preprečevalnih kontrolnih aktivnosti, kot so na primer (INTOSAI, 2005, str. 27-30):

- postopki odobritve in potrditve (odobravanje in izvrševanje proračuna oziroma z njim povezanih dogodkov lahko izvajajo samo pooblašcene osebe v okviru danih pooblastil);
- ločitev področij nalog (ključne dolžnosti, kot so odobravanje javnih naročil, odobravanje izplačil ter izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov, morajo biti ločene);
- kontrole nad dostopom do dejavnikov in zapisov (dostop do dejavnikov, kot so na primer proračunska sredstva ali občutljiva oprema, in zapisov mora biti omejen na pooblašcene osebe);
- preveritve (posli in pomembni dogodki se pred in po izvedbi preverijo);
- uskladitve (razvidi se obdobjno uskladijo z ustreznimi dokumenti, na primer Ministrstvo za finance in resorno ministrstvo ob koncu proračunskega leta uskladi svoja terjatva do sredstev, danih v upravljanje z javnimi zavodi ali kapitalske vloge države z drugimi prejemniki sredstev);
- pregledi poslovnih dosežkov (poslovni dosežki se redno pregledujejo glede na standarde učinkovitosti in uspešnosti poslovanja);
- pregledi poslovanja, procesov in aktivnosti (opravljajo se obdobjno, z namenom ugotoviti njihovo skladnost s predpisi, usmeritvami, postopki in drugimi zahtevami, ki urejajo izvrševanje proračuna in poslovanje na posameznem področju dejavnosti);
- nadzor (ocenjevanje, pregledovanje in potrjevanje, vodenje in usposabljanje).

Notranje kontrole morajo biti vgrajene v celotni proračunski tok in obvladovati tveganja v obeh smereh delovanja, to je v smeri, ki poteka od državnega proračuna k neposrednemu proračunskemu uporabniku oziroma končnemu koristniku, ter obratni tok, ki poteka od koristnika v proračun. Z večjim obsegom pregledovanja okolja kontroliranja in preizkušanja kontrol bi lahko revizorji tudi pomagali pri razvoju in krepitvi sistemov notranjega kontroliranja pri proračunskih uporabnikih.

5.2 Povečanje učinkovitosti revidiranja z ustrezno izbiro načina in metod revidiranja

Revidiranje državnega proračuna vsako leto zahteva veliko dejavnikov. Od skupno porabljenega časa za revidiranje računsko sodišče nameni okoli 20 odstotkov svojih zmogljivosti revidiranju državnega proračuna (v letu 2002 in 2003 je bilo za revidiranje državnega proračuna porabljeno

23 odstotkov, v letu 2004 pa 18 odstotkov vseh ur, porabljenih za revidiranje). Sodobni načini revidiranja zmanjšujejo obseg dejavnikov, potrebnih za izvedbo revizije z vključevanjem metod, kot so na tveganjih temelječe revidiranje, analitični postopki, notranje kontroliranje in uporaba računalniških uporabnostnih rešitev.

Državni revizorji imajo dostop do vseh želenih informacij, podatkov in prostorov, seveda pa v postopku revidiranja ne morejo pregledati vsega, zato svoje delo osredotočijo na področja z visoko stopnjo *tveganja*. Preiskovanje podrobnosti na področjih ali vrstah računov, kjer niso zaznana tveganja, nima smisla. Tako je na primer obsežno preizkušanje stroškov dela državne uprave, kjer že ob revidiranju proračuna za preteklo leto niso bile ugotovljene pomembne nepravilnosti, nepotrebno zapravljanje revizijskih dejavnikov. V takšnem primeru bi bilo bolje, da si revizor pridobi potrebne dokaze za potrditev pravilnosti stroškov dela s pomočjo analitičnih postopkov in se osredotoči le na ugotovljene razlike oziroma odstopanja od pričakovanih rezultatov, ki jih sam ne more pojasniti (na primer nove zaposlitve, napredovanja, upokojitve).

Običajni *analitični postopki* vključujejo trende, razmerja in preizkuse napovedovanj. Revizor jih lahko uporabi pri načrtovanju revizije, v postopkih pridobivanja dokazov in pri celovitem pregledu računovodskih izkazov. Računsko sodišče dokaj zadovoljivo uporablja analitične postopke pri načrtovanju revizije, kar pa ni možno trditi za pridobivanje dokazov v naslednji fazi revidiranja. Ustrezni rezultati analitičnega preiskovanja bi lahko nadomestili obsežno preizkušanje podrobnosti na izjemno velikem številu vzorčnih enot. Z večjo uporabo analitičnih postopkov lahko revizorji izboljšajo kakovost in učinkovitost svojega dela, povečajo storitve, ki jih nudijo revidirancem, in dvignejo moralo članov revizijske skupine (Houck, 2003, str. 70). Preiskovanje računalniških zapisov, pogojev in razmerij skozi več obdobjev šteje med najpomembnejše orodje finančne analize. Šele z analitičnim preiskovanjem pridobi revizor celovito sliko o množici ali področju, ki ga revidira. Brez razumevanja celote, ni možno verodostojno presojati o odkritih napakah in nepravilnostih ter ni možno pravilno oblikovati zaključke.

Obsežno preizkušanje podrobnosti v primeru revidiranja državnega proračuna je dokazalo, da se revizorji vse preveč osredotočijo zgolj na posamezna izplačila iz vzorca, pri tem pa pozabijo, da je ta poslovni dogodek le eden od kamenčkov v mozaiku, ki predstavlja celotne odhodke proračuna. Člani revizijske skupine so zaposleni s preizkušanjem podrobnosti, vodja skupine pa spregleda, da bi moral nekdo od njih tudi iskati odgovore na vprašanja, kot so:

- Ali je bilanca z vidika stanovitnosti skladna s preteklim obdobjem in z drugimi postavkami v računovodskih izkazih?
- Ali je bilanca odhodkov določenega neposrednega proračunskega uporabnika smiselna v primerjavi s finančnimi načrti drugih podobnih proračunskih uporabnikov?
- Ali bilanca po videzu logično temelji na dogodkih, ki so se zgodili znotraj in zunaj proračunskega uporabnika?

Naslednje področje, ki zahteva temeljit premislek, je revizijsko vzorčenje. Postavlja se vprašanje, kako je možno na najbolj učinkovit način pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze s pomočjo vzorčenja. Obstajata namreč dve možnosti: vzorec določimo (1) na podlagi sistemov

(delna pokritost več sistemov) ali pa (2) na podlagi dogodkov (ozka pokritost z mnogimi slučajno izbranimi vzorčnimi enotami, pri tem sistemi niso pokriti). Vsekakor pa je potrebno preizkušanje podrobnosti usmeriti na (Houck, 2003, str. 74):

- področja, kjer ni možno uspešno oblikovati analitičnih postopkov (npr. gotovinska izplačila);
- primere, kjer ima revizor glede na pomembnost in ocenjena tveganja tudi po izvedenih analitičnih postopkih slab občutek in želi pridobiti več dokazov;
- časovna obdobja, kjer se pojavljajo nenamerne enkratne napake (napake niso povezane s finančnimi prevarami, temveč nastanejo nenamerno);
- primere, kjer lahko pozoren revizor odkrije prevare tako, da opazi neskladja ali probleme s ponarejeno dokumentacijo.

Poleg omenjenih področij lahko revizor v analitično preiskovanje vključi tudi proračunske in nefinančne podatke ter postopke primerjalnega presojanja. Uporaba analitičnih postopkov prinaša večje koristi proračunskim uporabnikom, prav tako pa je tak način revidiranja tudi bolj zanimiv za revizorja. Pri analiziranju lahko revizor v večji meri uporabi svoje znanje. Pridobivanje dokazov z analitičnimi postopki je lahko mnogo bolj zanimivo od včasih dolgočasnega preverjanja računov. Za revizorja to pomeni tudi možnost kreativnega dela, kar lahko dodatno povečuje njegovo motiviranost za revizijski poklic.

Preizkušanje porabe proračunskih sredstev bi bilo potrebno v večji meri razširiti na *končnega koristnika*. Tak način sicer zahteva več dejavnikov za izvedbo, zlasti za primere preverjanja pravilnosti postopkov, v katerega je vključenih več organov oziroma oseb (na primer pri dodeljevanju državnih subvencij), vendar pa zagotavlja boljšo preglednost nad porabo proračunskih sredstev in bolj kakovostne dokaze, s katerimi lahko revizor potrdi pravilnost porabe ali odkrije pomembne nepravilnosti.

Revidiranje proračuna poteka s preverjanjem veliko vzorčnih enot, zato je tudi razumljivo, da revizorji odkrijejo veliko nepravilnosti. Revizor pa se ne bi smel zadovoljiti zgolj z dejstvom, da je nek poslovni dogodek izveden po postopkih, ki niso v skladu z veljavno zakonodajo, ali, da je bila pri razvidovanju ali izkazovanju storjena napaka, temveč bi moral pri revidiranju dati večji poudarek tudi *zaznavanju, lastnostim in razlogom za pojav nepravilnosti*. To dodatno preiskovanje bi revizorju dalo dodatna spoznanja, ki bi jih lahko uporabil pri svetovanju uporabnikom javnih sredstev in priporočanju izboljšav v poslovanju.

5.3 Zagotavljanje sprejemljive kakovosti revidiranja z racionalno uporabo dejavnikov

Revidiranje državnega proračuna mora biti na sprejemljivi kakovostni ravni. Državni proračun je najpomembnejši akt vsake države in posledično je potrebno tudi revidiranje zaključnega računa državnega proračuna obravnavati, kot prednostno nalogo, ki ji državni revizorji namenjajo največ pozornosti. Kakovost revizij je možno izboljšati predvsem z večjim vlaganjem v človeške dejavnike. Pred pričetkom vsake revizije državnega proračuna se morajo revizorji podrobno seznaniti z načinom izvedbe, svojimi vlogami in odgovornostmi ter pridobiti znanja, ki jim

manjkajo, da bi lahko revizijo izvedli v roku in pričakovani kakovosti. Tudi med izvajanjem revizije je potrebno zagotoviti sprotno spremljanje izvedbe revizije in vzpostaviti kontrole aktivnosti, ki bodo zmanjšale tveganja, da revizija ne bo izvedena v skladu s sprejetimi standardi revidiranja in podrobnim načrtom revizije.

Revizorji se morajo v prvi vrsti zavedati, da je kakovostno revidiranje njihova obveznost. Poskrbeti je potrebno, da med revizorji in drugim osebje revizijske institucije vladajo zdravi odnosi in prijetno vzdušje, ki pomaga ohranjati pravilno kulturo. To je izrednega pomena pri revidiranju državnega proračuna, kjer se v projektu srečajo revizorji iz različnih revizijskih oddelkov in z različnimi izkušnjami na področju revidiranja proračunskih uporabnikov. Na tem občutljivem področju je možno doseči spremembe samo, če:

- se revizorji zavedajo svojih odgovornosti pri revidiranju in so nagrajeni za dobro delo oziroma kaznovani za slabe rezultate,
- vodstvo za vsako revizijo državnega proračuna določi cilje in merila za vrednotenje rezultatov, ki morajo biti povezani z nagrajevanjem,
- se revizorje neprenehoma spominja na sprejete cilje in jih motivira za njihovo doseganje ter opozarja, da revizije ne izvajajo samo v tem letu, ampak, da gre za nalogo, katere rezultati bodo vidni tudi v naslednjih letih.

Med najpomembnejše dejavnike, ki prispevajo k dvigu kakovosti, pa spada nenehno izobraževanje in usposabljanje revizorjev. Na izobraževanje je potrebno gledati kot na dolgoročno naložbo. Revizorji državnega proračuna morajo imeti široka znanja s področja javnih financ, delovanja države, izdelave in izvrševanja proračuna ter računovodenja in revidiranja.

5.4 Revidiranje državnega proračuna na način, ki daje večjo korist uporabnikom revizijskih poročil

Najpomembnejše področje, kjer lahko računsko sodišče naredi največ za povečanje koristi uporabnikov njegovih revizijskih poročil, je vsekakor *sodelovanje z državnim zborom*. Računsko sodišče bi moralo s svojimi storitvami revidiranja v večji meri podpirati nadzorno funkcijo državnega zbora. Vzpostaviti bi moralo tesnejše sodelovanje z Odborom za nadzor proračuna in drugih javnih financ (v nadaljevanju: Odbor) in ga vzpodbujati, da bi njegova poročila bolj pogosto obravnaval na svojih sejah. Večina VRI iz razvitih demokratičnih držav trdi, da je parlament njihova podaljšana roka. Tesno in ustvarjalno sodelovanje koristi javnim financam in prispeva izboljšanju porabe javnih sredstev. Feri Horvat, pred leti predsednik Odbora, se je že leta 1999 zavzemal za krepitev vloge tega delovnega telesa državnega zbora z namenom, da bi bili njegovi sklepi bolj zavezujoči za porabnike javnih sredstev. Prav tako je predlagal, da poročila računskega sodišča obravnavajo tudi druga delovna telesa, pristojna za določen predmet ali področje revidiranja in ocenil, da je potrebno okrepiti sodelovanje državnega zbora in matičnega odbora z računskim sodiščem, kar bi povečalo učinkovitost nadzora v celoti. (Horvat, 1999, str. 209). Seveda pa je sodelovanje odvisno od pripravljenosti obeh strani. V zadnjih letih računsko sodišče ni bilo deležno ustrezne pozornosti tega nadzornega organa. V letih 2001 in 2002 je Odbor obravnaval 16 odstotkov, v letu 2003 pa samo 11 odstotkov prejetih poročil. V letu 2004

Odbor ni obravnaval nobeno revizijsko poročilo, še več, Odbor ni uvrstil na dnevni red svojih sej niti letnega poročila o delu računskega sodišča, kar se je dogodilo prvič od ustanovitve te institucije.

Tudi revizije državnega proračuna bi morale slediti najnovejšim *trendom poslovanja javnih financ*, ki jih označujejo trije glavni nameni javnih financ: privošljivost (gornja meja odhodkov, ki si jih še lahko privošči država z razporejanjem sredstev v okviru proračuna, glede na razpoložljive prihodke, makroekonomsko in davčno politiko ter prednosti pri porabi sredstev), prednosti in dosežki (Wehner, 2003, str. 23). To med drugim tudi pomeni, da mora računsko sodišče pri revidiranju državnega proračuna več dejavnikov nameniti revidiranju prihodkov proračuna in preverjati, ali izvrševanje proračuna sledi prednostim, ki so bile določene ob njegovem sprejemanju.

Računsko sodišče bi lahko v bodoče več pozornosti namenilo poročanju državnemu zboru in javnosti o zadevah, ki se nanašajo na neoporečnost in preglednost javnofinančnih usmeritev. Predmet revidiranja državnega proračuna bi lahko bilo tudi preverjanje *izpolnjevanja splošnih načel preglednosti javnih financ* oziroma izvajanja kodeksa javnofinančne preglednosti v praksi. Večina sestavin tega kodeksa je namreč lahko ustrezen predmet proučevanja v okviru revidiranja dosežkov.

V ustroju državnega proračuna prihaja po včlanitvi naše države v Evropsko skupnost do določenih sprememb. Od leta 2004 naprej se znižujejo sredstva iz naslova predpristopne pomoči in iz naslova pavšalnih povračil, ki bodo v letu 2007 povsem usahnili, naraščajo pa prihodki iz Strukturnih skladov, kmetijskih usmerjevalnih ukrepov in iz Kohezijskega sklada (Kamnar, 2004, str. 34). Slednja sredstva zahtevajo sofinanciranje države, zato z večanjem teh sredstev povečujejo tudi obveznosti državnega proračuna za »evropske programe«. Zaradi uravnovešenosti proračuna bo potrebno, zaradi večjega pritoka sredstev iz evropskega proračuna, zmanjševati porabo sredstev iz državnega proračuna za ostale namene. Opisane spremembe v zasnovi proračuna bo morale pri revidiranju državnega proračuna upoštevati tudi računsko sodišče in del svojih dejavnikov usmeriti v *revidiranje programov, ki se sofinancirajo iz evropskega proračuna*.

Področje, ki bi v prihodnje zahtevalo večjo pozornost, je povezano z *javnim dolgom*. Računsko sodišče bi lahko v prihodnje igralo bolj aktivno vlogo pri varovanju finančnih pogojev, pod katerimi posluje država, tako, da bi pomagalo vladi pri zagotavljanju dobre in stroge prakse ravnanja z javnim dolgom ter jo vzpodbujalo, da svojo dejavnost v večji meri usmeri v spremljanje javnega dolga. Vlada bi morala med prednostne naloge uvrstiti tudi učinkovito upravljanje s tveganji. Državni zbor vsako leto sprejme kakšen zakon, na podlagi katerega država izda poroštvo za obveznosti iz naslova zadolževanja drugih oseb. Tudi dana poroštva so predmet revidiranja, saj predstavljajo določeno vrsto pogojne obveznosti države. Pogojne obveznosti se obravnavajo kot potencialni dolg (INTOSAI, 2000, str. 37). Zaradi vedno večjega obsega izdanih poroštev (predvsem za gradnjo avtocest), bi bilo potrebno pri revidiranju državnega proračuna nekaj več postopkov revidiranja nameniti tudi javnemu dolgu.

S svojim bogatim znanjem in izkušnjami bi lahko državni revizorji svetovali predstavnikom zakonodajne in izvršne oblasti v fazi priprave proračuna. Seveda pa bi morali pri tem paziti, da ne

ogrozijo neodvisnost računskega sodišča. Neodvisnost VRI v vlogi svetovalca parlamentu lahko zagotovi sam parlament tako, da s proračunom dodeli tej inštituciji dovolj sredstev za njeno delo.

Določene spremembe so prav tako možne na področju *informiranja javnosti* o rezultatih dela računskega sodišča. Revizijska poročila naj ne bi razkrivala samo napak in nepravilnosti, ampak bi predstavljala tudi primer dobre prakse in poročala o »uspešnih zgodbah«. Na revizijska poročila se vse preveč gleda kot na poročanje o ugotovljenih napakah in nepravilnostih. V mnogih okoljih poročanje o dobri praksi ali pozitivno pisanje o delu revidiranca ni zaželeno. Tudi revizorji se bojijo pisati dobre stvari in mislijo, da je njihovo poslanstvo samo v odkrivanju napak in nepravilnosti. Oni, še bolj pa njihovi nadrejeni, menijo, da je tisti revizor, ki ne odkrije kakšne napake ali nepravilnosti, slab revizor. Takšna zmotna miselnost jih žene k iskanju napak in nepravilnosti, ob tem pa spregledajo, da je v poslovanju revidiranca marsikaj dobrega in vredno javne pohvale.

Računsko sodišče bi z dobro izbranimi revizijami lahko pomagalo pri uvajanju in ohranjanju *etičnih vrednot*, predvsem tako, da bi (OECD, 2002, str. 194):

- sporočalo in nenehno izpostavljalo glavne vrednote in etične standarde javnih uslužbencev z namenom dajanja jasnih navodil in nasvetov v obliki pomoči pri reševanju etičnih dilem;
- pospeševalo etične standarde s preprečevanjem položajev, pri katerih lahko pride do navzkrižja interesov, in nagrajevalo visoke standarde vedenja svojih revizorjev;
- nadziralo skladnost vedenja revizorjev z etičnim kodeksom ter zaznavalo in kaznovalo napačno ravnanje.

Za izvedbo analitičnih postopkov revizor praviloma ne potrebuje veliko časa, zato je pridobivanje revizijskih dokazov na ta način učinkovitejše in uspešnejše od zamudnega podrobnega preiskovanja. Pri tem pa ne smemo zanemariti dejstva, da analitični postopki zahtevajo zelo dobro poznavanje revidiranca. V kolikor se revidiranje državnega proračuna izvaja na način projekta tako, da so posamezni revizorji zadolženi samo za preizkušanje enega odseka v množici odhodkov pri vseh neposrednih proračunskih uporabnikih, izbranih v revizijo, potem ni možno pričakovati, da bodo imeli dovolj znanja o delovanju revidiranca in njegovem okolju. V tem primeru tudi ni možno pričakovati, da bi lahko revizor s storitvami revidiranja nudil revidirancu kakšne *dodatne koristi*. Vsaka revizija bi morala revidirancu ponuditi več, kot zgolj kritiko njegovega preteklega dela.

5.5 Usmerjanje revizorjevih preiskovanj k ciljem in rezultatom

Obveznost predložitve obračunov in z njo povezana odgovornost predstojnikov državnih organov bi morala temeljiti na ciljih in rezultatih. Računsko sodišče bi s svojimi revizijami lahko še bolj podpiralo k rezultatom usmerjeni proračun in revizijske naloge v večji meri usmerilo na revidiranje dosežkov. Revidiranje državnega proračuna bi moralo v bodoče dati več odgovorov na vprašanje »Kaj so naredili vlada in neposredni proračunski uporabniki?«, ne pa zgolj iskati odgovore na vprašanje »Kako so izvršili proračun oziroma svoje finančne načrte?«. S tem bi tudi

računsko sodišče sledilo najnovejšim trendom, zaznanih v proračunih držav Evropske skupnosti in držav članic OECD.

Več pozornosti bi bilo potrebno usmeriti v informiranje javnosti o delu državnih organov. Običajno je informacij veliko in je zunanjim uporabnikom težko iz njih izluščiti tiste najpomembnejše dele. Državni revizorji bi s pregledovanjem informacij o doseženih ciljih in rezultatih proračunskih uporabnikov lahko preverjali njihovo zanesljivost in usklajenost s finančnimi informacijami.

Revizorji računskega sodišča si z opravljanjem revizij, izobraževanjem doma in v tujini ter sodelovanjem z drugimi VRI z leti pridobijo ogromno znanja. Ker je načrtovanje ciljev in rezultatov ter posledično poročanje o dosežkih v naši državi še vedno na dokaj nizki ravni, tudi zaradi pomanjkanja ustreznih meril za ocenjevanje dosežkov oziroma kazalnikov izvajanja nalog, bi bilo zaželeno, da državni revizorji pomagajo resornim ministrstvom razviti ta merila in kazalnike.

6 ZAKLJUČEK

Ključnega pomena za uspešno revidiranje državnega proračuna je ustrezni zakonodajni okvir, ki ureja tako pripravo, izvrševanje, poročanje o izvrševanju in nadziranje državnega proračuna, kakor tudi status in pristojnosti najvišje državne revizijske institucije. Za Republiko Slovenijo je možno oceniti, da ima zakone in druge predpise, ki na ustrezni način urejajo javne finance. Pregled izpolnjevanja javnofinančnih načel, zahtev in dobre prakse, ki jo poudarjata Mednarodni denarni sklad in OECD, potrjuje, da naša država mnoge med njimi že uresničuje oziroma se jim je približala. Z reformo javnih financ, ki je uvedla novo proračunsko klasifikacijo, se je povečala preglednost proračuna, prišlo pa je tudi do bistvenega premika pri pojmovanju proračunske porabe, kjer poudarek ni več na vprašanjih, kdo porablja in kako porablja javna sredstva, temveč kaj in za kaj se porabljajo javna sredstva.

Opredelitev računskega sodišča, kot najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Ustavi Republike Slovenije, potrjuje, da ima ta institucija v naši državi ustrezen status in zagotovljeno stopnjo neodvisnosti. Zakon o računskem sodišču, ki je bil sprejet leta 2001, je okrepil vlogo revizijske institucije in v proces revidiranja uvedel nove postopke, ki so pomembno spremenili način dela računskega sodišča in povečali njegovo učinkovitost. Pri tem velja posebej izpostaviti strog porevizijski postopek, ki ga računskemu sodišču zavida marsikatera VRI. Da gre za dobro premišljen in oblikovan postopek hitrega ukrepanja zoper ugotovljene nepravilnosti in nesmotrnosti, kažejo rezultati, predstavljeni v letnih poročilih o delu računskega sodišča, pa tudi prizadevanja Evropske skupnosti, ki je sprejela program ukrepov, v katerem je med drugim opredelila tudi obliko spremljanja popravljalnih ukrepov za odpravo pomanjkljivosti, ugotovljenih v postopkih nadziranja evropskega proračuna. Ta njen ukrep je po načinu opredelitve in izvajanju ter namenu precej podoben porevizijskemu postopku, ki ga je pri nas že leta 2001 uvedel ZRacS-1.

Pri oblikovanju prvih projektov revidiranja državnega proračuna za leto 1998 se je računsko sodišče zgledovalo po praksi Evropskega računskega sodišča in rešitve za ocenjevanje tveganj pri delovanju in kontroliranju ter metode vzorčenja, vrednotenja napak in nepravilnosti ter načine poročanja iskalo v njegovih revizijskih priročnikih in pri Državnem revizijskem uradu Velike Britanije, s katerim je že leta 1996 navezalo tesno sodelovanje. Ves čas so se v revidiranje državnega proračuna postopoma uvajale novosti. Tako je računsko sodišče že od proračuna za leto 2001 naprej poskusno začelo pregledovati in ocenjevati poročila o doseženih ciljih in rezultatih. Vsako leto je opozarjalo na nujnost resnega načrtovanja ciljev in pričakovanih rezultatov ter oblikovanja meril za njihovo vrednotenje. Prizadevanja državnih revizorjev dokazujejo, da sledijo nekaterim sodobnim trendom revidiranja državnih proračunov. Uvedba programskega pristopa v pripravi državnega proračuna, ki je premaknila interes vlade, davkoplačevalcev in tudi revizorjev od vložkov na rezultate, bi morala bolj zaživeti v praksi. Šele takrat bo lahko računsko sodišče tudi pri revidiranju državnega proračuna opravljalo svoje poslanstvo uspešneje in celovito.

V dokumentih Evropskega računskega sodišča lahko zasledimo, da revizorji evropskega proračuna razmišljajo o spremembah pri uporabi metode vzorčenja. Enovito množico poslovnih dogodkov, ki je bila do sedaj podlaga za vzorčenje, nameravajo razdeliti z razslojevanjem na odseke po finančnih perspektivah in uvesti dvostopenjsko vzorčenje. Razslojevanje množice odhodkov državnega proračuna je Računsko sodišče Republike Slovenije uvedlo že pri proračunu za leto 1998. Vsa vzorčenja so se izvajala na več odsekih, ki so jih predstavljali bodisi neposredni proračunski uporabniki (npr. ministrstvo), bodisi skupine knjigovodskih kontov (npr. tekoči odhodki, investicijski transferi). Večkrat je bilo uporabljeno tudi dvostopenjsko vzorčenje (pri odhodkih za plače in pri transfernih odhodkih). Tovrstne primerjave načrtovanih razvojnih usmeritev Evropskega računskega sodišča in izkušnje računskega sodišča naše države, ki izhajajo iz že opravljenih revizij državnega proračuna, potrjujejo, da je naša VRI pravilno začrtala svoj razvoj in da deluje v okolju in pod pogoji, ki ji omogočajo, da pri revidiranju državnega proračuna širi predmet in cilje revizij.

Nekoliko preseneča slabša skrb računskega sodišča za strokovne podlage njegovega delovanja. Uradno namreč računsko sodišče uporablja revizijske standarde INTOSAI iz leta 1991, čeprav so bili posodobljeni in pomembno dopolnjeni revizijski standardi, skupaj s kodeksom etike revizorjev javnega sektorja, sprejeti na kongresu INTOSAI že leta 2001. Niti prejšnji niti novi predsednik računskega sodišča ni poskrbel, da bi te standarde prevedli v slovenski jezik in jih tudi začeli uporabljati v praksi.

Na podlagi obsežne predstavitve desetletne prakse revidiranja državnega proračuna v Republiki Sloveniji, rezultatov raziskav, ki sta jih opravili EUROSAI in OECD, kratke predstavitve revidiranja proračunov v nekaterih drugih državah in nekoliko podrobnejšega prikaza, kako Evropsko računsko sodišče revidira evropski proračun, je možno zaključiti, da Računsko sodišče Republike Slovenije sledi, oziroma na nekaterih področjih revidiranja celo prehiteva druge VRI, vključno z Evropskim računskim sodiščem. Kljub izraženemu zadovoljstvu ob doseženem razvoju revidiranja državnega proračuna pri nas, pa ne smemo biti zadovoljni, saj je še veliko rezerv in možnosti za nadaljnji razvoj revidiranja državnega proračuna. Rešitve je treba zlasti iskati v uvajanju drugih, sodobnejših metod pridobivanja revizijskih dokazov in zmanjšati obseg

preizkušanja na izbranih vzorčnih enotah, kar bo računskemu sodišču pomagalo do večje učinkovitosti in tudi gospodarnosti v poslovanju. Hkrati mu bo ostalo več dejavnikov za druga področja in predmete revidiranja.

Revidiranje državnega proračuna je možno nadalje razvijati in povečati njegovo učinkovitost. Za dosego tega cilja je potrebno, da računsko sodišče opredeli določene postopke in naloge, ki bodo zagotavljali njihovo uresničevanje. V nadaljevanju je povzetih nekaj najpomembnejših nalog oziroma predpostavk, ki izhajajo iz podrobneje predstavljenih predlogov za izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti revidiranja državnega proračuna.

- Vsaka revizija proračunskega uporabnika se prične s predhodnimi postopki revidiranja, ki vključujejo pregled in oceno zasnove in delovanja sistemov notranjega kontroliranja.
- Izsledki revidiranja sistemov notranjega kontroliranja predstavljajo enega od dejavnikov pri odločanju o obsegu pridobivanja dokazov s preizkušanjem podrobnosti na izbranih vzorčnih enotah.
- Način revidiranja temelji na tveganjih, kar pomeni, da računsko sodišče usmeri svoje dejavnike na tista področja dejavnosti revidiranja ali postopke poslovanja, kjer je z analizo tveganj ugotovilo njihov obstoj in se prepričalo, da kontrolne aktivnosti teh tveganj ne obvladujejo uspešno.
- Za pridobivanje revizijskih dokazov se v največji možni meri uporabljajo analitični postopki. Analiziranje podatkov oziroma poslovanja je za revizorja zanimivo in prinaša več koristi, ne le računskemu sodišču, temveč tudi revidirancu.
- Več pozornosti se nameni sistemom, ki podpirajo poslovanje revidiranja, in pri vzorčenju za potrebe preizkušanja podrobnosti v fazi pridobivanja dokazov daje prednost sistemom pred množico poslovnih dogodkov.
- Pri revidiranju državnega proračuna se s preizkušanjem podrobnosti slediti denarju od trenutka, ko zapusti račun proračuna, pa vse do porabe pri končnem koristniku.

Računsko sodišče poroča revidirancem in državnemu zboru. Državni zbor oziroma njegov Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ je najpomembnejši uporabnik in najpogostejši bralec revizijskih poročil državnih revizorjev. Iz letnih poročil o delu računskega sodišča je razvidno, da v preteklih letih sodelovanje med obema organoma ni bilo zgledno. Tako računsko sodišče, kakor tudi državni zbor, bi se morala zavedati, da sta drug od drugega odvisna in da morata drug drugega podpirati v prizadevanjih za skupni cilj, to pa je pravilna in smotrna poraba proračunskih sredstev ter pravilno in popolno poročanje o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih.

7. LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

- 1 Ahlin Martin et al: Slovar slovenskega knjižnega jezika. Ljubljana: DZS, 1994. 1714 str.
- 2 Andoljšek Žiga: Aktivnosti MF (vlade) za izboljšanje programskega pristopa pri pripravi in poročanju o izvrševanju državnega proračuna. Zbornik referatov VII. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 51-59.
- 3 Arnes A.Alvin et al.: Essentials of Auditing and Assurance Services. Upper Saddle River (New Jersey): Prentice Hall, 2003. 539 str.
- 4 Auditing in the Public Services. London: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 1994. 15 str.
- 5 Bailey Stephen J.: Strategic Public Finance. Hampshire (N. Y.): Palgrave Macmillan, 2004. 288 str.
- 6 Bastič Majda: Planiranje projektov. Druga izdaja. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 166 str.
- 7 Bauman - Podojsteršek Mihaela: Programski pristop pri pripravi finančnega načrta in poročanju o njegovem izvajanju: primer posrednega proračunskega uporabnika. Zbornik referatov VII. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 61-77.
- 8 Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov VI. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004. str. 59-77.
- 9 Bohinc Franc et al: Planiranje v neprofitnem javnem sektorju. Nova Gorica: Založba EDUCA, Melior d.o.o., 2005. 183. str.
- 10 Buttery Roger et al.: Audit in the Public Sector. Hertfordshire (Great Britain): ICSA Publishing Limited, 1993. 244 str., 4 pril.
- 11 Chang Che Shik: What do Parliaments need for Effective Oversight on the Budgetary Planning and Execution? Holding the Executive Accountable: The Changing Role of Parliament in the Budget Process, An International Symposium of Chairpersons of Parliamentary Budget Committees of OECD Member Countries. Paris: The Finance Committee of French Senate, 2001. str. 50-52.
- 12 Cvikl M. Milan: Funkcionalna programska klasifikacija javnofinančnih odhodkov in novosti pri oblikovanju proračuna za leto 2000 in 2001-2004. Zbornik referatov II. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 7-29.
- 13 Cvikl M. Milan, Zemljič Petra: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana: Bonex, 2000. 315 str.
- 14 Cukon-Mavec Nevenka: Revidiranje državnega proračuna za leto 2001. Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 87- 98.

- 15 Duhovnik Meta: Sestavljanje državne premoženjske bilance in njena povezava z državnim proračunom. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 53-72.
- 16 Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Ljubljana: Revija Revizor št. 7-8, Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 160 str. 5 pril.
- 17 Government Auditing Standards. Washington: United States General Accounting Office, 2003. 179 str., 1 pril.
- 18 Guthrie James et al.: The Public Sector. Sydney (Australia): Harcourt Brace Jovanovich Group Pty Limited, 1990. 493 str.
- 19 Government Accountability. Public Finance Foundation. London: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 1996. 33 str.
- 20 Hitij Karmen, Bojan Pogačar: K rezultatom usmerjen proračun ter oblikovanje programsko-funkcionalne strukture državnega proračuna. III. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 37-50.
- 21 Horvat Feri: Vloga Državnega zbora pri nadziranju javne porabe. Zbornik referatov I. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999. str. 205-209.
- 22 Houck Thomas P.: Why and How Audits Must Change. Hoboken (New Jersey): John Wiley & Sons Inc., 2003. 232 str.
- 23 IFAC Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov: Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
- 24 International Monetary Fund: Manual on Fiscal Transparency. Washington, 2001. 71 str., 1 pril.
- 25 INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards. Vienna (Austria): INTOSAI General Secretariat, 2001. 82 str.
- 26 INTOSAI Lima Declaration. Vienna (Austria): INTOSAI General Secretariat, 1998. 17 str.
- 27 INTOSAI Public Debt Committee: Guidance on the Reporting of Public Debt. INTOSAI General Secretariat, 2000. 52. str.
- 28 INTOSAI Revizijski standardi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
- 29 INTOSAI Smernice za standarde notranjega kontroliranja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 46 str. 2 pril.
- 30 Jones P. C., Bates J.G.: Public Sector Auditing. London: Chapman & Hall, 1994. 404 str., 3 pril.
- 31 Kamnar Helena: Potrebne spremembe zakona o javnih financah. Zbornik referatov VII. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 33-49.
- 32 Kamnar Helena, Sušnik Katja: Potrebne strukturne spremembe proračuna kot posledica članstva v EU. Zbornik referatov VI. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004. str. 19-37.
- 33 Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. IV. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 99-115.
- 34 Keith Robert, Schick Allen: The Federal Budget Process. New York: Nova Science Publisher, Inc., 2003. 186 str.
- 35 Khan Aman, Hildreth W. Bartley: Budget Theory in the Public Sector. Westport (Connecticut): Quorum Books Greenwood Publishing Group Inc., 2002. 297 str.

- 36 Korpič-Horvat Etelka: Revidiranje javnih financ (proračuna) po novem. Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 47-60.
- 37 Lambert Alain: Can Parliament Improve their Budgetary Oversight? Holding the Executive Accountable: The Changing Role of Parliament in the Budget Process, An International Symposium of Chairpersons of Parliamentary Budget Committees of OECD Member Countries. Paris: The Finance Committee of French Senate, 2001. str. 135-138.
- 38 Milatovič Jurij: Notranji nadzor javnih financ – nadzor proračuna po novem. Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 35-45.
- 39 OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development: Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen. Pariz: OECD, 2002. 210 str., 3. pril.
- 40 OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development: Reallocation, The Role of Budget Institutions. Pariz: OECD, 2005. 146 str.
- 41 Petrei Humberto: Budget and Control Reforming the Public Sector in Latin America. Washington, 1998. 438 str.
- 42 Pollitt Christopher, Bouckaert Geert: Public management Reform. Oxford: Oxford University Press, 2004. 345 str.
- 43 Reallocation, The Role of Budget Institutions. Paris: OECD Publishing, 2005. 146 str.
- 44 Scott Richard: Ministerial Accountability. CIPFA Public Finance Foundation Report. London, 1996. str. 5-10.
- 45 Steger Gerhard: Öffentliche Haushalte in Österreich. Wien: Verlag Österreich GmbH, 2002. 331 str.
- 46 Taylor Donald H., Glenzen William G.: Revidiranje. Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1055 str.
- 47 Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1081 str.
- 48 Vidovič Zdenka: Obravnavanje revizijskih poročil v parlamentu in vladi. Ljubljana: Revija Revizor št. 3, 1999. str. 24-43.
- 49 Vidovič Zdenka: Revidiranje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 159-180.
- 50 Vidovič Zdenka: Uloga i značaj revizije javnog sektora. Zbornik radova III. međunarodni simpozij Računovodstvo i revizija privrednih društava i javnog sektora. Sarajevo: Revicon d.o.o., 2002. str. 31-56.
- 51 Wehner Joachim: Principles and Patterns of Financial Scrutiny: Public Accounts Committees in the Commonwealth. London: A Frank Cass Journal, Vol. 41, No. 3, 2003. str. 21-36).
- 52 Zemljič Petra: Načrtovanje in poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 19-35.

VIRI

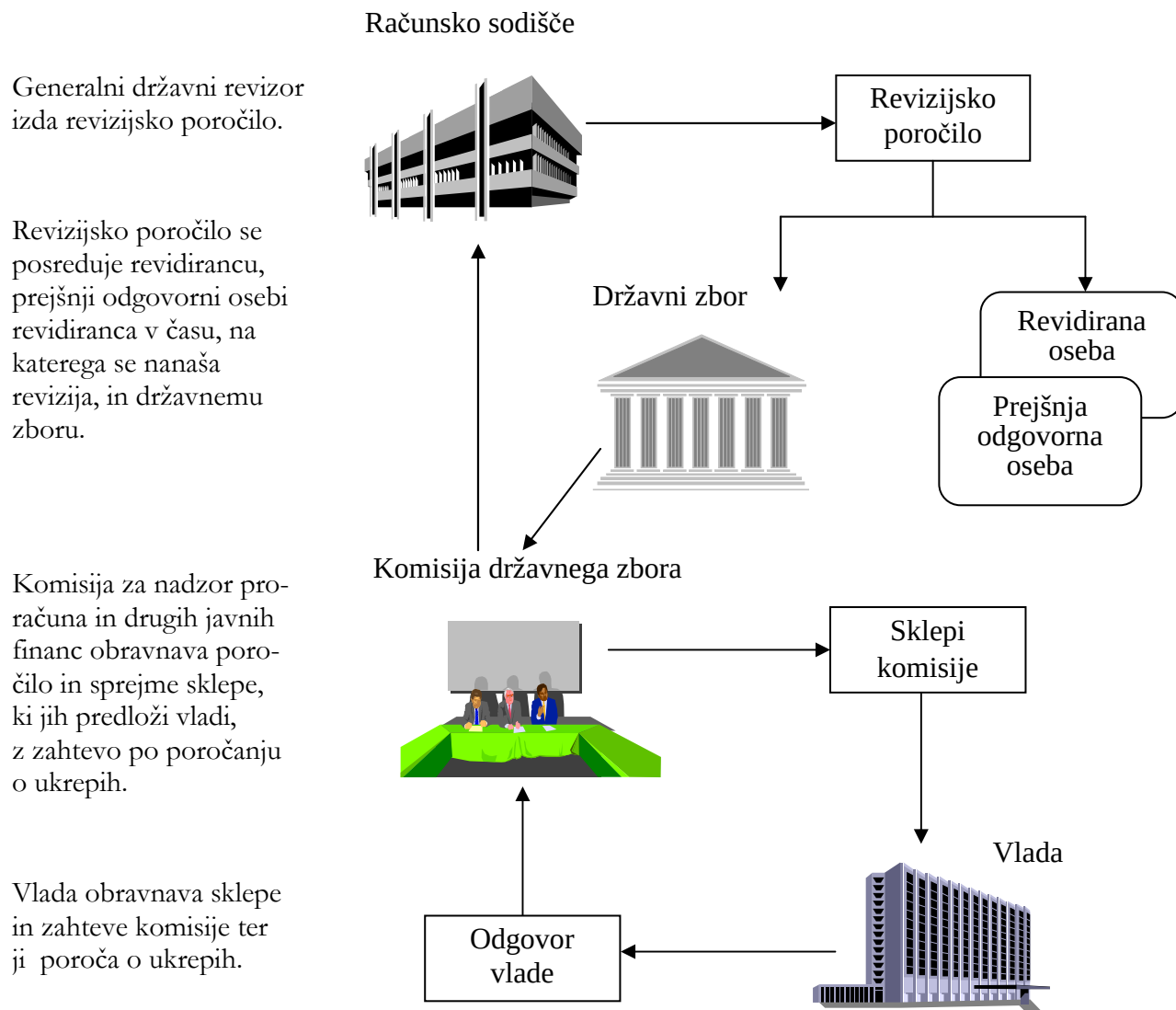
1. Evropsko računsko sodišče: Revizijski priročnik. Luxembourg, 1998.
2. Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju INTOSAI. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Revizor št. 2/99. str.23-29.
3. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
4. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskih proračunov ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01).
5. Odredba o vzpostavitvi sistemov enotnega zakladniškega računa države (Uradni list RS, št. 54/02).
6. Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD/WB Budget Practices and Procedures Survey. 2003.
7. Organisation for Economic Co-operation and Development: Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. Pariz: knjižnica OECD. B.I. 33 str.
8. [URL:http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en_2649_34110_2494461_1_1_1_1,00.html](http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en_2649_34110_2494461_1_1_1_1,00.html).
9. Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01).
10. Poročila o revizijah državnega proračuna. [URL:http://www.rs-rs.si/rsrs.nsf/VsaPorocila](http://www.rs-rs.si/rsrs.nsf/VsaPorocila).
11. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).
12. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 108/04).
13. Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna (Uradni list RS, št. 112/03).
14. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
15. Pravilnik o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 109/04, 117/04).
16. Predstavitev računskega sodišča (RL:<http://www.rs-rs.si>).
17. Temeljni akti Evropske skupnosti. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, Uradni list RS. Ljubljana, 2002, 383 str.
18. Uredba o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (Uradni list RS, št. 45/02).
19. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana, 2003. 48. str. ([URL:http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve.pdf](http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve.pdf)).
20. Usmeritve za notranje kontrole. Ljubljana, 2004. 23 str. ([URL:http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve_notr_kontr.pdf](http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve_notr_kontr.pdf)).
21. Ustava Republike Slovenije. Ljubljana: Časopisni zavod Uradni list Republike Slovenije, 1992. 106 str.
22. Zakon o financiranju javne porabe (Uradni list RS, št. 48/90, 34/91-I, 30/, 52/92 - odločba US, 7/93 in 43/93 – odločba US).
23. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02).
24. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94, 11/01).
25. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).

Spremembe ekonomske klasifikacije

EKONOMSKA KLASIFIKACIJA ODHODKOV DO LETA 1998		EKONOMSKA KLASIFIKACIJA ODHODKOV OD LETA 1999 NAPREJ
<u>ODHODKI PRORAČUNA</u>	A. <u>BILANCA PRIHODKOV IN ODHODKOV</u>	<u>ODHODKI PRORAČUNA</u>
<u>Tekoči odhodki</u>		40 <u>Tekoči odhodki</u> - Plače in drugi izdatki zaposlenim, prispevki delodajalcev za socialno varnost, izdatki za blago in storitve, plačila domačih obresti, plačila obresti v tujino, sredstva, izločena v rezerve
1. Plače, prispevki in drugi osebni prejemki		
2. Materialni in drugi stroški		
4. Socialni transferi		
4.1.1. Transferi in obveznosti do ZPIZ		
5. Dotacije in plačila storitev javnim zavodom in ustanovam		
6. Plačila storitev		
7. Plačila obresti		
8. Jamstva		
9. Subvencije in transferi gospodarstvu		
10. Transferi sredstev občinam		
11. Drugi odhodki		
12. Sredstva za begunce		
<u>Investicijski odhodki</u>		41 <u>Tekoči transferi</u> - Subvencije, transferi posameznikom in gospodinjstvom, transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam, drugi tekoči domači transferi, tekoči transferi v tujino
13. Investicije in investicijsko vzdrževanje		
14. Kapitalske naložbe		
<u>Sredstva, izločena v rezerve</u>		42 <u>Investicijski odhodki</u> - Nakup in gradnja osnovnih sredstev
		43 <u>Investicijski transferi</u>
	B. <u>RAČUN FINANČNIH TERJATEV IN NALOŽB</u>	

Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije

Prejemniki revizijskih poročil in potek obravnave poročil v državnem zboru



Mnenja o skladnosti izvršitve finančnega načrta ministrstev za leta od 1998 do 2004

Ministrstvo	Mnenje	1998		1999	2000	2001	2002	2003	2004
		1	2						
Ministrstvo za finance	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za notranje zadeve	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za zunanje zadeve	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za obrambo	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za pravosodje	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za gospodarstvo*	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za promet (in zveze)	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za okolje in prostor	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za zdravje	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za šolstvo in šport	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Ministrstvo za kulturo	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								
Vlada Republike Slovenije za državni proračun kot celoto	Pozitivno								
	Pridržek								
	Negativno								

Legenda:

* Z letom 2001 sta se Ministrstvo za gospodarske dejavnosti in Ministrstvo za ekonomski razvoj združili. V letih 1998 – 2000 sta imeli obe ministrstvi enako mnenje.

1 – Skladnost stroškov dela z veljavnimi predpisi

2 – Skladnost drugih odhodkov z veljavnimi predpisi

3 – poročilo ni dostopno za javnost

4 – mnenje na ravni celotnega proračuna ni bilo izrečeno

Vir: Revizijska poročila računskega sodišča

Slovarček

Accountability	Obveznost predložitve obračunov
Affordability	Privoščljivost
Audit sampling	Revizijsko vzorčenje
Auditee	Revidiranec
Average sampling interval	Povprečni vzorčni interval
Benchmarking	Primerjalno presojanje
Compliance audit	Revidiranje skladnosti poslovanja s predpisi
Compliance testing	Preizkušanje kontrol
Confidence levels	Ravni zaupanja
Control	Kontrola, kontroliranje, nadzor
Control risk	Tveganje pri kontroliranju
Deficiency	Pomanjkljivost
Detection risk	Tveganje pri odkrivanju
Detective control	Odkrivalna kontrola
Economy	Gospodarnost
Effectiveness	Uspešnost
Efficiency	Učinkovitost
Error	Napaka
Financial auditing	Revidiranje računovodskih izkazov
European Court of Auditors	Evropsko računsko sodišče
European Organisation of Supreme Audit Institutions - EUROSAI	Evropska organizacija vrhovnih revizijskih institucij
Inherent risk	Tveganje pri delovanju
Integrity	Neoporečnost
International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI	Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij
Irregularity	Nepravilnost
Materiality	Pomembnost
Monetary unit sampling – MUS	vzorčenja po denarni enoti – VDE

Performance auditing	Revidiranje smotrnosti poslovanja
Performance indicator	Kazalnik izvajanja nalog
Population	Množica
Preventive control	Preprečevalna kontrola
Reasonable assurance	Sprejemljivo zagotovilo
Regularity auditing	Revidiranju pravilnosti poslovanja
Results based budget	Na rezultatih temelječ proračun
Risk based audit	Na tveganju temelječe revidiranje
Sampling unit	Vzorčna enota
Single audit model	Model enovite revizije
Statement of assurance	Izjava o zanesljivosti
Stratification	Razslojevanje
Substantive testing	Preizkušanje podatkov, preizkušanje podrobnosti
Supreme Audit Institution	Vrhovna revizijska inštitucija
System based audit	Na sistemu temelječe revidiranje
Tainting	Stopnja napake
Transparency	Preglednost
Treaty establishing the European Community	Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti