

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

KATJA VIRANT

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OCENA DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V
RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA**

Ljubljana, julij 2011

KATJA VIRANT

IZJAVA

Študentka Katja Virant izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko doc. dr. Etelko Korpič–Horvat in sosvetovalko prof. dr. Slavko Kavčič ter skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 9. 9. 2011

Podpis:

KAZALO

| | |
|---|-----------|
| UVOD..... | 1 |
| 1 TEORETIČNI OKVIR IN POMEN DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL | |
| V RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA..... | 4 |
| 1.1 Opredelitev in pomen notranjega nadzora in notranjih kontrol..... | 4 |
| 1.2 Struktura in vrste notranjih kontrol ter njihovo ocenjevanje..... | 8 |
| 2 PREDSTAVITEV IN OPIS DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V | |
| RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA..... | 13 |
| 2.1 Predstavitev računovodstva javnega zavoda | 13 |
| 2.2 Formalno in vsebinsko kontroliranje knjigovodskih listin..... | 16 |
| 2.2.1 Shranjevanje knjigovodskih listin in poslovnih knjig..... | 23 |
| 2.3 Sestavljanje in roki ter način posredovanja računovodskega poročila | 25 |
| 2.3.1 Zakonska podlaga za sestavljanje računovodskega poročila..... | 26 |
| 2.3.2 Roki in način posredovanja računovodskega poročila..... | 29 |
| 2.3.3 Kontroliranje podatkov pri evidentiranju poslovnih dogodkov..... | 33 |
| 2.3.4 Notranje kontrole analitičnih evidenc - saldakonti kupcev in dobaviteljev | 36 |
| 2.3.5 Notranje kontrole analitičnih evidenc - register osnovnih sredstev..... | 39 |
| 2.3.6 Notranje kontrole analitičnih evidenc - blagajniški dnevniki, prejemi in izdatki..... | 42 |
| 2.4 Kontrole pravilnosti izkazovanja in evidentiranja gospodarskih kategorij..... | 47 |
| 2.4.1 Notranje kontrole sredstev in obveznosti do virov sredstev..... | 47 |
| 2.4.2 Notranje kontrole prihodkov | 50 |
| 2.4.3 Notranje kontrole odhodkov | 52 |
| 2.5 Posebnosti vodenja poslovnih knjig določenih uporabnikov EKN | 54 |
| 2.6 Formalno in vsebinsko kontroliranje postopka obračuna plač | 56 |
| 2.6.1 Kadrovske evidence | 57 |
| 2.6.2 Obračunavanje in nakazovanje plač..... | 59 |
| 2.6.3 Poročanje o izplačanih plačah in obveznih dajatvah | 61 |
| 2.7 Notranje kontrole pri izvedbi popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev | 68 |
| 3 OCENA DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V RAČUNOVODSTVU | |
| JAVNEGA ZAVODA | 69 |
| 3.1 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ | 69 |
| 3.2 Metoda COSO za ocenjevanje učinkovitosti sistema notranjih kontrol | 69 |
| 3.2.1 Ocena kontrolnega okolja javnega zavoda..... | 70 |
| 3.2.2 Opredelitev zastavljenih ciljev in njihovo uresničevanje..... | 72 |
| 3.2.3 Register tveganj finančnoračunovodske službe javnega zavoda | 75 |
| 3.2.4 Učinkovitost informacijskega sistema | 79 |
| 3.2.5 Nadziranje poslovanja javnega zavoda | 80 |
| SKLEP | 81 |
| LITERATURA IN VIRI..... | 84 |

KAZALO TABEL

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Register tveganj na področju knjigovodskih listin..... | 21 |
| Tabela 2: Register tveganj na področju evidentiranja poslovnih dogodkov | 35 |
| Tabela 3: Register tveganj na področju blagajniškega poslovanja | 46 |
| Tabela 4: Register tveganj na področju obračuna in izplačila plač..... | 67 |

UVOD

Vsaka država zagotavlja javne dobrine, zato ustanavlja nepridobitne organizacije, pravne osebe javnega prava. To so posredni in neposredni uporabniki državnega ali občinskih proračunov (v nadaljevanju proračunski uporabniki). Med posredne proračunske uporabnike spadajo tudi javni zavodi, ki jih občine oziroma država v celoti ali delno financira. Osnovna dejavnost javnih zavodov je izvajanje javne službe, za katero so ustanovljeni (na primer zagotavljanje knjižničnih storitev celotni javnosti).

Javni zavodi poročajo ustanoviteljem o svojem poslovanju z letnimi poročili. Del letnega poročila, ki nastane v računovodstvu, se imenuje računovodsko poročilo. Računovodsko poročilo sestavljajo predpisani računovodski izkazi s prilogami in pojasnili. Ti predstavljajo zapis poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti. Posebnost računovodstva javnih zavodov je organiziranje vodenja poslovnih knjig z vidika fakturirane in tudi z vidika plačane realizacije. Tu je slovenska zakonodaja poenotena z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, ki določajo, da se sestavljajo različna računovodska poročila po namenu, glede na zaračunano realizacijo in tudi po načelu denarnega toka.

Poslovanje javnih zavodov se mora zavedati svoje odgovornosti za pravilno in smotrno poslovanje in gospodarjenje z javnimi sredstvi. Da bi lahko računovodsko poročilo odražalo realen prikaz stanja in bilo s tem tudi temeljna podlaga za odločanje, mora biti pripravljeno tako, da se nanj lahko zanesemo. Računovodske izkaze je treba sestaviti natančno in pravilno, kar pomeni, da so bila upoštevana tako pri merjenju sredstev in obveznosti do virov sredstev kot pri prepoznavanju in evidentiranju prihodkov in odhodkov določena pravila oziroma sprejeti dogovori. Pomembna so tudi pojasnila k računovodskim izkazom, v katerih so podrobneje razloženi in prikazani vsi nastali poslovni dogodki. Poseben pomen imajo pri tem vzpostavljene notranje kontrole, ki naj bi zagotavljale stalno formalno ter vsebinsko preverjanje pravilnosti in smotrnosti poslovanja javnih zavodov.

Učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol naj bi dajalo zagotovilo, da je finančno poslovanje pravilno in zakonito, da sproti preprečuje nastajanje napak in nepravilnosti,¹ s tem pa zmanjšuje tveganje za nastanek prevar. Sistem notranjega kontroliranja v javnih zavodih načrtuje in vzpostavi predstojnik tudi zato, da mu pomaga pri učinkovitem, gospodarnem in uspešnem² uresničevanju ciljev. Pri tem bi moral delovati tako, da bi obsegal kontrolne

¹ »Napake so nenamerne pomote ali izpustitve zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih, nepravilnosti pa so namerne napačne navedbe ali izpustitve zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih.« (Taylor & Glezen, 1996, str. 40, opomba št. 6).

² **Uspešnost** se nanaša na učinke, ki se merijo s stopnjo doseganja zastavljenih ciljev, **gospodarnost** pomeni, da s čim manj porabljenimi sredstvi (vložki) dosegamo poslovne učinke oziroma zastavljene cilje, **učinkovitost** pa merimo s količnikom, ko izvajamo relativno primerjavo med učinki oziroma doseženimi cilji in zanje porabljenimi sredstvi oziroma vložki (Lah, 2005, str. 35).

postopke in odgovornosti zaposlenih na posameznih področjih tveganja poslovanja, katerih namen je čim uspešnejše doseganje zastavljenih ciljev poslovanja in s tem zagotavljanje:

- zanesljivosti in popolnosti finančnih in poslovnih informacij;
- uspešnosti in učinkovitosti poslovanja;
- varovanja premoženja;
- skladnosti poslovanja z zakoni, predpisi in pogodbami.

Namen magistrskega dela je ugotoviti, ali so notranje kontrole na področju računovodstva v javnem zavodu vzpostavljene in delujejo tako, da pravočasno in uspešno preprečujejo pojavljanje napak in nepravilnosti. Osnovni cilj magistrskega dela je podrejen temu, zato je bilo treba izvesti podrobno analizo posameznih postopkov in procesov, ki potekajo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda, kar je nujen pogoj za ugotavljanje obstoja in uspešnosti delovanja notranjih kontrol. Pri tem je pomembna ugotovitev, ali so sedanje notranje kontrole skladne s teoretskim okvirom ter pri tem tudi uspešno obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni in s tem uresničujejo svoj namen.

Poleg podrobne predstavitve delovanja sistema notranjih kontrol na vseh področjih računovodstva izbranega javnega zavoda, je naslednji cilj magistrskega dela podati mnenje oziroma oceno uspešnosti njihovega delovanja v posameznih vsebinskih sklopih izvajanja vseh računovodskih del in postopkov. Uspešnost delovanja računovodske službe se meri s smotnim uresničevanjem zastavljenih poslovnih ciljev. Pri uresničevanju zastavljenih ciljev se pojavljajo določeni dejavniki tveganja, da opredeljeni cilji ne bodo uresničeni v zadostni meri. Omenjeni dejavniki tveganja na področju računovodstva so dogodki, za katere lahko z določeno stopnjo verjetnosti trdimo, da se bodo zgodili med poslovanjem in tako vplivali na uresničitev zastavljenih ciljev (na primer verjetnost pojavljanja napak ali nepravilnosti pri evidentiranju gospodarskih kategorij v poslovnih knjigah, ki so osnova za verodostojno finančno poročanje).

Končni cilj magistrskega dela je zato tudi ugotoviti, pri katerih postopkih in nalogah v računovodski službi javnega zavoda so tveganja za nastanek napak in nepravilnosti največja ter na kakšen način jih lahko z vzpostavljenimi notranjimi kontrolami pravočasno in učinkovito odkrivamo. Ob tem bodo podani morebitni predlogi izboljšav že izvedenih postopkov delovanja notranjih kontrol, ki bi omogočali racionalnejše in uspešnejše organiziranje notranjega kontroliranja ter s tem zagotavljanje učinkovitejšega poslovanja.

Na podlagi raziskovanja bom potrdila ali ovrgla trditev, da je učinkovito in uspešno vzpostavljen sistem delovanja notranjih kontrol na področju računovodstva pomemben za uspešnost poslovanja javnega zavoda. Obvladovanje tveganj je zato zelo pomembno, ker omogoča takšno poslovanje, s katerim so zastavljeni poslovni cilji še vedno uresničeni na določeni, še sprejemljivi ravni.

V prvem delu magistrskega dela so podane splošne opredelitve teoretičnega okvirja notranjega nadzora, pravne podlage in odgovornosti za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol v javnih zavodih, njihov namen, pomen, vrste in sestavni deli.

V nadaljevanju magistrskega dela je prikazan dejanski potek delovanja notranjih kontrol, ki se izvajajo pri posameznih postopkih finančnoračunovodskega sistema javnega zavoda, ter izvedena primerjava le-tega z zakonsko predpisanimi podlagami za načrtovanje in izvedbo notranjega kontroliranja.

Sledi ocena učinkovitosti delovanja in upravičenosti obstoja opisanih notranjih kontrol. Pri tem je uporabljen mednarodno znani model COSO, ki ga je predlagalo združenje ameriških organizacij s področja računovodstva in revizije (*COSO Internal Control-Integrated Framework: the five components*, 2004). Omenjeni model ocenjevanja učinkovitosti delovanja notranjih kontrol, vključuje povzetek za poslovodstvo in predstavlja okvir za vzpostavitev sistema notranjih kontrol. Navodila so usmerjena k vzpostavitvi učinkovitega sistema notranjih kontrol, ki vodijo k procesu čim večjega obvladovanja tveganj pri poslovođenju. Model COSO vsebuje pet elementov, s katerimi se izvaja ocenjevanje sistema notranjih kontrol (Cukon Mavec, 2007, str. 1):

- kontrolno okolje,
- ocena tveganj,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje in komuniciranje,
- nadzor.

Na tej metodi, preizkušeni v praksi v mnogih državah po svetu, temelji tudi »Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ«. To je dokument, v katerem predstojnik proračunskega uporabnika oceni sistem notranjega nadzora in je sestavljen na podlagi Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007, 102/2010, v nadaljevanju Navodilo o pripravi zaključnega računa). Pri tem ugotavlja, v kolikšni meri vzpostavljen notranji nadzor zagotavlja doseganje ciljev proračunskega uporabnika. Viri informacij, podanih v oceni notranjega nadzora, so lahko:

- interni sistem sprotnega poročanja o poslovanju (dosežki, informacije dobaviteljev, samoocenitev);
- poročila notranjega revizorja (če ima proračunski uporabnik zaposlenega notranjega revizorja);
- ugotovitve zunanjih revizorjev, za izvajanje revizije proračunskih uporabnikov sta pristojna Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna in Računsko sodišče Republike Slovenije (Republika Slovenija, povesod v nadaljevanju RS).

V sklepnih ugotovitvah magistrskega dela je naveden povzetek vseh ugotovitev, podani so morebitni ukrepi oziroma predlogi izboljšav v sistemu delovanja notranjih kontrol na finančnoračunovodskem področju javnega zavoda. Izvajanje predlaganih ukrepov bi se praviloma odražalo v zmanjšani stopnji tveganja za pojavljanje napak in nepravilnosti pri finančnem poročanju ter s tem v učinkovitejšem delovanju sistema notranjih kontrol.

Uporabljene strokovno–raziskovalne metode dela, temeljijo na neposrednem opazovanju, iz katerega sledi prikaz sedanjega stanja izvajanih kontrolnih postopkov v posameznih segmentih finančnoračunovodskega sistema v javnem zavodu. Pri ugotovljenih ocenah delovanja sistema notranjih kontrol je uporabljena raziskovalna metoda primerjanja skladnosti dejanskega izvajanja notranjega kontroliranja v praksi s teoretičnimi smernicami in standardi oziroma pravili, s katero se raziskujejo učinki, ugotavljajo medsebojne vzročne povezave ter podajo morebitni predlogi in izboljšave. Pri izdelavi registra tveganj posameznih aktivnosti, ki se izvajajo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda so prikazani tudi izračuni posameznih stopenj tveganj, katerih vrednosti so premo sorazmerne z verjetnostjo oziroma možnostjo za nastanek napak in nepravilnosti.

Pri proučevanju gradiva je poudarek na strokovni literaturi domačih in tujih avtorjev ter znanju, pridobljenem med študijem in opravljanjem poklicnega dela na področju financ in računovodstva v javnem zavodu. V magistrskem delu so vključene tudi informacije, pridobljene:

- s sodelovanjem z ostalimi zaposlenimi na področju financ in računovodstva,
- z udeležbo na strokovnih predavanjih in seminarjih z omenjenega področja ter
- iz raznih drugih virov (članki, razprave o revizijskih poročilih proračunskih uporabnikov).

1 TEORETIČNI OKVIR IN POMEN DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA

1.1 Opredelitev in pomen notranjega nadzora in notranjih kontrol

Pomembnost notranjega nadzora je za svetovno revizijsko stroko priznana že veliko let. Že leta 1947 je ameriško združenje javnih računovodij (angl. *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*) v svoji publikaciji navajalo, da se čedalje večji pomen daje notranjemu nadzoru, predvsem zaradi stalnega širjenja področij in velikosti poslovanja. V tako hitro razvijajočem se okolju je bilo vodstvo primorano zagotoviti stalni notranji nadzor, da bi pri vodenju poslovanja lahko učinkovito in uspešno sledilo svojim ciljem. Inštitut notranjih revizorjev (angl. *The Institute of Internal Auditors – IIA*)³ prav tako stalno pripravlja

³ IIA je prostovoljna organizacija, ki proučuje in pospešuje notranje revidiranje ter oblikuje smernice in standarde notranjega revidiranja (Turk, 2004, str. 148).

in izboljšuje strokovna navodila za vzpostavitev in delovanje notranjega nadzora, ki naj bi v prvi vrsti omogočal predstojnikom, da lahko z učinkovito vzpostavljenim sistemom notranjih kontrol z zaupanjem vodijo poslovanje svoje organizacije, pri čemer dosegajo zastavljene cilje gospodarno, uspešno in učinkovito.

Nadzorovan kontrolni sistem naj bi bil zanesljiv mehanizem, ki pravočasno prilagaja vse postopke, dela in naloge zastavljenim ciljem posloводства. Na osnovi analiziranja knjigovodskih podatkov iz preteklosti lahko posloводство kadarkoli ugotavlja odmike med načrtovanim in izvedenim ter poišče vzroke zanje, na osnovi rezultatov analize pa lahko v prihodnje načrtuje ustreznejše poslovne odločitve.

V Zakonu o javnih financah (Ur. l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002-ZJU, 110/2002-ZDZ-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, v nadaljevanju ZJF) in Zakonu o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999, 30/2002, v nadaljevanju ZR) je opredelitev notranjih kontrol naslednja: **»Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.«** Ta opredelitev notranjih kontrol je skladna z določbami Mednarodnih standardov revidiranja (Slovenski inštitut za revizijo, 2006), ki opredeljujejo notranje kontrole, kot proces izvajanja vseh aktivnosti, ki ga vodstvo organizacije načrtuje in zagotavlja zato, da daje razumno zagotovilo, da:

- je finančno poročanje zanesljivo;
- poslovanje ustreza veljavni zakonodaji;
- je zagotovljena učinkovitost procesov pri poslovanju.

Zaradi navedenih razlogov je notranjemu nadzoru pripisan čedalje večji pomen v javnih zavodih, predvsem zaradi nevarnosti, da vodstvo javnosti ne bi objektivno poročalo o svojem poslovanju. V ta namen je treba, predvsem v javnih organizacijah, zagotoviti notranjemu nadzoru takšno okolje, kjer bo lahko objektivno ocenjevalo poslovanje, pravočasno odkrivalo ter opozarjalo na morebitne napake in nepravilnosti (Boynton & Johnson, 2006, str. 389).

Notranji nadzor je treba ločevati od notranjega kontroliranja. »Notranje nadziranje« je širši pojem, mišljen kot nadzor vseh medsebojno povezanih poslovnih procesov poslovanja (nakupna, proizvodna, prodajna dejavnost) in ne vključuje samo računovodskega nadziranja, ki je eden od sestavnih delov računovodenja. Obstaja več vrst nadziranja, in sicer: kontroliranje, revidiranje ter inšpiciranje. Razlikujejo se predvsem v povezanosti nadzornih organov z vrsto nadziranja poslovanja, stalnosti delovanja, načinu dela, kraju ter času izvajanja poteka nadzora poslovnih procesov in stanj.

Kontroliranje vedno izvajajo stalni organi na kraju samem, zato delujejo po načelu stalnosti, revidiranje in inšpiciranje delujeta po potrebi. Predmet kontroliranja so sprotni poslovni procesi in stanja, zato je pretežno preprečevalno, delno pa tudi popravljalno orodje.

Revidiranje in inšpiciranje pa vedno potekata kasneje, ko je poslovni proces že končan in ko je nadzirano poslovno stanje že dejstvo, o katerem se naknadno presoja njegova pravilnost in uspešnost. Tudi v načinu dela se kontroliranje razlikuje od revidiranja in inšpiciranja že v tem, da kontroliranje strokovno spremlja posamezne postopke in procese poslovanja ter pri tem ugotavlja, ali so pravilno izvedeni ter dajejo resnična in poštena stanja poslovnih dogodkov. Podobno ugotavlja inšpiciranje, le da vedno po preteku posameznih procesov in stanj za nazaj. Revidiranje pa obnavlja celoten potek posameznih postopkov in procesov, ki so privedli do napak ali nepravilnosti, ter raziskuje, kaj je privedlo do takšnega poslovanja, zato je revidiranje zahtevnejše, potrebuje več časa, priprav in izvedenskih mnenj (Turk, Melavc & Korošec, 2004, str. 29–30).

Zakonska podlaga za notranji nadzor javnih financ pri proračunskih uporabnikih je v 10. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/2002), v katerem je določeno, da so večji proračunski uporabniki (njihov letni proračun presega mejo 2.086.463 EUR) dolžni organizirati lastno notranjo revizijsko službo. Če nimajo lastne notranje revizijske službe, pa morajo drugače zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja, skladno z določbami 11. in 12. člena omenjenega pravilnika. Revizijski pregled lahko opravijo tudi zunanji revizorji (Korpič–Horvat, 2003, str. 172). Manjši proračunski uporabniki imajo lahko skupno revizijsko službo z drugimi proračunskimi uporabniki (oziroma so dolžni organizirati revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v treh letih). Ne glede na prejšnjo določbo, je dolžnost vodstva proračunskega uporabnika, da vzpostavi učinkovito izvajanje nadzora na prvi ravni, v obliki sistema notranjih kontrol. V notranji nadzor je vključen sistem notranjih kontrol, ki delujejo na posameznih področjih poslovanja.

Notranje kontroliranje na področju računovodstva in financ je sistem računovodskih kontrol, ki predstavljajo zaporedje ukrepov, ki spadajo v širši sistem nadziranja računovodstva in so namenjeni pregledovanju finančnoračunovodskih ciljev. Pri tem vsak **kontrolni ukrep** pomeni preverjanje pravilnosti, popolnosti in verodostojnosti evidentiranja poslovnih dogodkov, na osnovi katerih se pripravljajo zanesljivi in pošteni računovodski izkazi, ki morajo biti usklajeni z računovodskimi usmeritvami ter postopki. Kontrolni ukrepi pomenijo tudi preverjanje fizičnega varovanja razpoložljivih sredstev.

Kontrolne **aktivnosti** so:

- pregledovanje, potrjevanje finančnih in ostalih dokumentov;
- opredelitev posameznih zaposlenih kot odgovornih oseb za izdelavo in kontrolo posameznih nalog in procesov ter tudi sam način izvedbe notranjega kontroliranja;
- razmejitev pristojnosti odgovornih oseb in določitev kroženja poslovnih dokumentov;
- določanje načina informiranja zaposlenih o novostih in usposabljanjih ter drugega medsebojnega sodelovanja, izdelave pravilnikov;

- vzpostavitev ustreznih mehanizmov, ki predstavljajo fizično varovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Posamezni kontrolni **procesi in postopki** na področju financ in računovodstva so na primer različne kontrolne aktivnosti, ki se izvajajo na področju:

- izdelave in sprejemanja knjigovodskih listin;
- evidentiranja poslovnih dogodkov v poslovne knjige;
- obračunavanja in izplačevanja plač in drugih prejemkov zaposlenim;
- blagajniškega poslovanja;
- pripravljanja dokumentacije za izvedbo letnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev;
- izvajanja in spremljanja plačilnega prometa ter poročanja o stanju likvidnosti nabavnim službam in poslovodstvu.

Razlikovati je treba notranje kontroliranje od notranjega revidiranja. »Notranje revidiranje je pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni.« (Cukon Mavec, Toman Pfajfar, Korpič–Horvat & Milatovič, 2007, str. 3).

Notranje kontroliranje računovodstva ni enako računovodskemu nadziranju, ki je sestavni del računovodske funkcije, kjer zaposleni v računovodstvu že sproti presojujejo resničnost, pravilnost in popolnost vstopnih računovodskih podatkov in ugotovljene napake tudi takoj odpravljajo. Poleg izvajanja računovodskega nadziranja, pa zaposleni v računovodstvu, v okviru knjigovodstva sestavljajo in sprejemajo knjigovodske listine ter evidentirajo, na njih izkazane poslovne dogodke v poslovnih knjigah. Knjigovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov je osnova za izdelavo računovodskih predračunov ter obračunov, ki so namenjeni sporočanju računovodskih informacij notranjim in zunanjim uporabnikom. Na osnovi predračunov in obračunov pa se izvajajo postopki računovodskega proučevanja (analiziranje).

Notranje kontroliranje računovodstva je presojanje učinkovitosti organiziranja celotne računovodske službe tako z vidika vsebinskega, kot tehnično popolnega ter strokovnega izvajanja vseh finančnih in računovodskih del. Vsa dela in naloge v okviru računovodske službe morajo biti organizirana z upoštevanjem predpisanih strokovnih načel (na primer načelo sprotnosti, strokovnosti, neodvisnosti, upoštevanja ločenega izvajanja nezdržljivih nalog ipd.), in sicer tako, da zagotavljajo resnične, popolne in zakonsko pravilne računovodske informacije.

1.2 Struktura in vrste notranjih kontrol ter njihovo ocenjevanje

Vrste, način in obseg organiziranja notranjih kontrol so v pristojnosti posloводства ter so odvisni predvsem od vrste, obsega in velikosti poslovanja, njegove geografske razpršenosti in stroškov delovanja notranjih kontrol, ki se primerjajo s koristmi, ki jih le-te prinašajo.

Po določbah mednarodnega standarda o revidiranju 319.14 je namen notranjega kontroliranja dati razumno zagotovilo, da sistem delovanja notranjih kontrol pravočasno odkriva in odpravlja napake in nepravilnosti, pri tem pa prinaša več koristi, kot je stroškov za njihovo delovanje (Carmichael, Willingham & Schaller, 1996, str. 179).

V okviru izdelanega načrta izvajanja sistema notranjih kontrol se v posameznih oddelkih javnega zavoda zapišejo pravila izvajanja pooblastil in odgovornosti za izvedbo posamezne funkcije odobravanja, izvajanja, varovanja ter evidentiranja poslovnih dogodkov. Treba je zagotoviti tudi fizične kontrole za varovanje omejenih dostopov do različnih podatkov (na primer dodelitev gesla v posamezne dele računalniškega programa, s katerim se lahko izvajajo in pregledujejo samo določene evidence). Take kontrole so vedno povezane z dodeljevanjem posameznih odgovornosti zaposlenih, razmejitvijo njihovih dolžnosti, ki vključujejo različne stopnje pooblaščenja in odobravanja (na primer vsako knjigovodsko listino morajo podpisati, za to pooblaščen osebe). V javnem zavodu se zato notranje kontrole nanašajo tudi na preverjanje, ali vsi zaposleni ustrezajo dodeljenim delovnim mestom ter z njimi povezane naloge izvajajo pravočasno, pravilno in popolno (na primer računovodski podatki so pravočasno, popolno in pravilno evidentirani v računalniške sisteme).

Pomembna smernica notranjega nadzora je ločevanje dolžnosti in odgovornosti zaposlenih, ki v organizaciji opravljajo posamezne postopke. Takšen primer je zagotovitev ločevanja opravljanja dolžnosti evidentiranja poslovnih dogodkov (na primer denarnih poslov) od varovanja gotovine in kontroliranja tega. Taylor in Glezen (1996, str. 366) navajata: »Računovodski sistem je sestavljen iz postopkov, ki evidentirajo nastale poslovne dogodke in pri tem varujejo sredstva, kontrolni postopki pa zagotavljajo, da so dolžnosti evidentiranja poslovnih dogodkov in varovanja sredstev porazdeljene med različne osebe.«

Računovodstvo kot del informacijskega sistema sestavljajo zaposleni, računovodski postopki in računovodske evidence (glavna knjiga, dnevnik knjiženja) ter knjigovodske listine (dokazne listine, kot je na primer račun), na podlagi katerih se poslovni dogodki⁴ evidentirajo v glavno knjigo. Naloge računovodskega sistema so (Taylor & Glezen 1996, str. 365):

- zbiranje,

⁴ Gre za poslovne dogodke v računovodskem smislu, ki zajemajo dokumentirane poslovne spremembe (izkazane v knjigovodskih listinah), katerih posledica je, da povzročijo spremembo gospodarskih kategorij sredstev, obveznosti do virov sredstev, odhodkov, prihodkov.

- ugotavljanje,
- razvrščanje,
- analiziranje,
- evidentiranje in
- sporočanje podatkov o poslovnih dogodkih.

Knjigovodstvo je najstarejši in z vsemi ostalimi funkcijami tesno povezan del računovodske funkcije, ki dokumentirano obravnava (evidentira) podatke o že nastalih poslovnih procesih ter stanjih gospodarskih kategorij. Na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo, je v Kodeksu računovodskih načel zapisano, da je strogo formalno evidentiranje v knjigovodstvu zasnovano na popolnem, trajnem, ustaljenem, stvarnem in časovnem zbiranju ter urejanju podatkov, ki z uporabo denarne merske enote vrednostno prikazuje celotno preteklo poslovanje poslovne celote (Slovenski inštitut za revizijo, 1998, str. 17).

Notranje kontrole v računovodstvu so namenjene preverjanju pravilnosti in pravočasnosti izvedbe vseh postopkov, ki se nanašajo na zbiranje, prepoznavanje, razvrščanje ter evidentiranje poslovnih dogodkov v računovodskem poročilu. V 6. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ so opredeljeni temeljni kontrolni postopki v računovodstvu proračunskih uporabnikov, ki se nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Ti postopki zajemajo:

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke (pristojnosti in odgovornosti morajo biti natančno opredeljene);
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov;
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

Točnost evidentiranja poslovnih dogodkov se določa z oblikovanjem in uporabo ustreznih obrazcev in evidenc za evidentiranje transakcij in poslovnih dogodkov ter z določitvijo odgovornosti za postopke, s katerimi se razkrivajo napake in nepravilnosti. Brez uspešne in učinkovite vzpostavitve sistema notranjih kontrol se v računovodskih izkazih z večjo verjetnostjo pojavljajo napačne navedbe, s sredstvi se lahko nezakonito posluje, posledično tudi računovodska poročila o njih izkazujejo nepoštene uradne trditve. Vse to pa vodi v nesmotrno in neodgovorno poslovanje.

Poglavitna naloga notranjega (pa tudi zunanjega) nadzora je, ne samo odkrivanje napak in nepravilnosti, ki so se zgodile v preteklosti, temveč tudi svetovanje vodstvu pri učinkovitem preprečevanju takšnega poslovanja, ki bi privedlo do napak. Zato je zelo pomembna svetovalna vloga nadzora, ki poslovodstvu stalno svetuje, kako naj pravilneje in končno tudi bolj smotrno posluje v prihodnosti (Jones & Bates, 1994, str. 284).

Sistem notranjega kontroliranja v računovodski službi sestavljajo trije bistveni elementi (Taylor & Glezen, 1996, str. 363–366):

- **okolje kontroliranja**, ki ga predstavlja skupen vpliv različnih zunanjih in notranjih dejavnikov na pomen, vzpostavitev in razvoj posameznih postopkov notranjih kontrol, kot so na primer odnos in vpliv predstojnika na vzpostavitev in delovanje sistema notranjih kontrol, organizacija sistema notranjega kontroliranja, kot način porazdelitve odgovornosti in pristojnosti zaposlenih, odločanje o ustreznem strokovnem osebju, vpliv delovanja upravnega odbora oziroma sveta zavoda, s katerim se razbremeni odločanje predstojnika ter metode obvladovanja poslovanja predstojnika;
- **računovodski sistem** predstavljajo vse metode in evidence, ki vključujejo računovodske postopke, evidentiranje, prepoznavanje, obdelavo in sporočanje računovodskih podatkov; računovodske evidence, kot so na primer glavna knjiga, dnevniki in pomožne knjige ter ostale knjigovodske listine, so dokazno gradivo pri preverjanju točnosti in popolnosti evidentiranih računovodskih informacij; računovodski postopki pa so ugotavljanje, zbiranje, razvrščanje, prepoznavanje, analiziranje in sporočanje podatkov o poslovnih dogodkih;
- **kontrolni postopki so usmeritve, delovanje in postopki**, katerih glavni namen je zagotoviti, da so poslovni cilji doseženi ter predstavljeni računovodski izkazi verodostojni, točni in popolni; to se zagotovi z ločevanjem dolžnosti in odgovornosti zaposlenih, s pravilnim postopkom odobritve poslovanja, z vzpostavitvijo, oblikovanjem, uporabljanjem in shranjevanjem ustreznih evidenc, s stalnim neodvisnim nadzorom oziroma preverjanjem poslovanja.

Model COSO razširja prejšnjo opredelitev treh sestavnih delov notranjega kontroliranja in za ocenjevanje le-tega opredeljuje pet elementov notranjega kontroliranja (Cukon Mavec, 2007, str. 5–6):

- **kontrolno okolje** (vsebinsko enaka opredelitev kot v zgornjih navedbah, s tem da je poudarek na stanju ozaveščenosti tako vodstva organizacije kot zaposlenih o nujnosti kontroliranja);
- **ocena tveganj** (poudarek je na opredelitvi in ocenjevanju tveganj, ki so povezana z doseganjem ciljev organizacije in predstavljajo osnovo za obvladovanje tveganj na različnih ravneh organizacije);
- **kontrolne aktivnosti** (so kontrolni postopki, kot so na primer odobritve, potrjevanja, razmejevanje dolžnosti, usklajevanje in zavarovanje in smernice, ki zmanjšujejo ali odpravljajo tveganja, ki nastajajo ob uresničevanju ciljev organizacije);
- **informacije in komunikacije** (vključujejo učinkovito delovanje informacijskega sistema v organizaciji in v njeni povezanosti z okoljem);
- **nadziranje** (vključuje sproti nadzor nad kakovostjo in uspešnostjo delovanja sistema notranjega kontroliranja ter posebna ocenjevanja, med katera sodi tudi samoocenjevanje).

Postopki ovrednotenja delovanja notranjih kontrol so lahko (Jagrič, 2005, str. 190–191):

- opredelitev kontrolnih ciljev v javnem zavodu (kaj se kontrolira);
- pregledovanje sedanjega procesa poslovanja (tu je treba določiti, katera področja poslovanja so najbolj tvegana in zakaj);
- razkritja ciljev in odgovornosti pri notranjem kontroliranju;
- opredelitev ključnih kontrol v skladu s standardi;
- poročanje o pomembnih dogodkih in presojah;
- preizkušanje ključnih kontrol v procesu poslovanja;
- razkritja kontrol in postopkov ter poročanje o njih;
- opredelitev ravni vodenja procesov.

Preverjanje uspešnosti in učinkovitosti delovanja sistema notranjih kontrol je pomembno zlasti za načrtovanje in opravljanje revizijskega dela, ki je sestavljeno iz naslednjih stopenj (Taylor & Glezen, 1996, str. 338):

- načrtovanje revizije, s katerim revizorji ocenjujejo predvsem tveganje pri delovanju;
- spoznavanje in preizkus delovanja sistema notranjih kontrol, s katerima revizorji podajo oceno tveganja, ki izhaja iz delovanja notranjih kontrol;
- preizkusi podatkov, s katerimi revizorji ugotovijo tveganje pri odkrivanju in
- izdaja revizijskega poročila, s katerim revizorji dejansko ovrednotijo revizijsko tveganje.

Notranji ali zunanji revizor pred izvajanjem revizije vedno preveri, ali so okolje kontroliranja, računovodski sistem in kontrolni postopki ustrezni, da lahko zagotovijo resničnost in poštenost uradnih trditev, ki jih proučuje. Postopki, ki jih uporablja pri spoznavanju delovanja sistema notranjih kontrol, so na primer pregledovanje ustreznih evidenc, opazovanje poteka poslovanja, spraševanje zaposlenih o posameznih izvedbah poslovanja. Na osnovi ocenjene učinkovitosti delovanja notranjih kontrol bo ugotovil, kolikšno je revizijsko tveganje, ter temu primerno določil obseg in način revidiranja (Carmichael et al., 1996, str. 177–178).

Cilji notranjih kontrol z vidika notranjih ali zunanjih revizorjev, ki proučujejo stopnjo zanesljivosti delovanja sistema notranjih kontrol, so naslednji:

- zagotoviti točnost, popolnost in verodostojnost računovodskih informacij;
- zagotoviti učinkovito poslovanje računovodskega sistema;
- celotno delovanje organizacije je izvedeno v mejah veljavnih zakonskih določb.

V skladu z načrtovanim nadzorom se uporabljajo različne vrste kontroliranja. Pri reviziji, ki se nanaša na resničnost in poštenost računovodskih izkazov, se prouči in oceni predvsem tisto kontroliranje, ki pomaga varovati sredstva in druge gospodarske kategorije ter zagotavlja točnost in popolnost računovodskih izkazov. Pri reviziji pravilnosti poslovanja oziroma

preverjanju skladnosti poslovanja s predpisi pa se prouči in oceni tisto kontroliranje, ki vodstvu pomaga pri pravilnem usklajevanju poslovanja z zakoni in predpisi (Colić, 2000, str. 34).

Glede na čas izvajanja ločujemo preventivne in naknadne notranje kontrole. Preventivne notranje kontrole so vse kontrolne aktivnosti, ki se izvedejo, preden se posamezni poslovni dogodki evidentirajo v računalniške programe (na primer preverjanje resničnosti in pravilnosti podatkov iz knjigovodskih listin, preden so evidentirani v računalniški program). Namenjene so preprečevanju nastanka napak in nepravilnosti vhodnih podatkov. V poslovne knjige se ne bi smeli vnašati nobeni podatki iz knjigovodskih listin, dokler ni opravljena vsaj predhodna kontrola pravilnosti in ustreznosti knjigovodskih informacij. Pri tem je treba najprej preveriti, ali so izkazane poslovne dogodke odobrile pooblaščen osebe, v nadaljevanju pa tudi, ali so bili poslovni dogodki resnični in tudi pravočasno, pravilno ter v celoti evidentirani v poslovnih knjigah. Pri računovodskih podatkih, ki se obravnavajo računalniško, so že v programu vgrajene preventivne računalniške kontrole, ki sproti opozarjajo na morebitne napake.

Naknadne oziroma povratne kontrole se izvajajo po tem, ko so bili poslovni dogodki evidentirani v poslovnih knjigah. Njihov namen je ugotavljanje ter odpravljanje napak in nepravilnosti po opravljenih procesih, zato je njihova glavna slabost v tem, da se situacija rešuje oziroma popravlja po opravljenem dogodku.

Uspešnost in učinkovitost izvajanja tako preventivnih kot naknadnih kontrol v finančnoracunovodski službi je, da s čim manj porabljenimi sredstvi zagotavljamo čim boljše izvajanje postopkov in aktivnosti v okviru notranjih kontrol in s tem v najvišji meri omogočamo preprečevanje in odpravljanje napak oziroma nepravilnosti, ki so lahko:

- računske (na primer zmnožek opravljenih ur z urno postavko pri izračunu osnovne plače je narobe izračunan);
- računovodske (določitev neustreznega konta nastalemu poslovnemu dogodku);
- napake z vidika evidentiranja računovodskih kategorij (napačno vpisani podatki);
- napake z vidika prepoznavanja poslovnih dogodkov v skladu z veljavnimi predpisi (evidentirani so na primer vsi prihodki ali odhodki, ne glede na upoštevanje načela nastanka poslovnega dogodka ali plačane realizacije).

Notranje kontrole so lahko še (Turk, 2004, str. 225–226):

- kontrole obravnavanja podatkov, ki jih z vidika **ciljev** kontroliranja lahko razdelimo na:
 - kontrole na ravni **poslovnih dogodkov**, katerih namen je odobritev točnosti in popolnosti evidentiranih podatkov o nastalih poslovnih dogodkih (kar pomeni, da je pooblaščen oseba preverila, da so izkazani poslovni dogodki, ki se nanašajo na proučevano organizacijo, resnični in pošteno prikazani);

- kontrole na ravni **poslovnih procesov**, ki jih sestavljajo ročne ter računalniške rešitve posameznih kontrolnih postopkov, ki so enaki za vse evidentirane poslovne dogodke in podatke (na primer odobravanje in pravilno vnašanje poslovnih dogodkov ter vrednotenje sredstev, popolnost in točnost zbranih podatkov, preprečevanje neodobrenega spreminjanja podatkov, zagotavljanje varovanja sredstev);
- kontrole v računalniški opremi (angl. *hardware controls*) – v računalniško opremo vgrajene kontrole, ki zagotavljajo varnost in zanesljivost delovanja računalnikov;
- kontrole v računalniški rešitvi (angl. *software controls*) – kontrole, ki so vgrajene v računalniške programe ter zagotavljajo varnost in zanesljivost njihovega izvajanja.

2 PREDSTAVITEV IN OPIS DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA

2.1 Predstavitev računovodstva javnega zavoda

Javni zavodi so pravne osebe javnega prava, za katere velja, da jih ustanovijo občine ali država z namenom zagotavljanja javne službe celotni javnosti (kot na primer zdravstvena dejavnost, šolstvo). Pravna podlaga za ustanovitev in delovanje javnih zavodov je Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991, 13/1993, 66/1993, 31/2000, 36/2000, 127/2006). Osnovni namen poslovanja javnih zavodov ni ustvarjanje presežka prihodkov nad odhodki, ampak čim bolj zagotavljati širši javnosti storitve javne službe, za katero so ustanovljeni. Ker se javni zavodi uvrščajo med posredne in neposredne uporabnike državnega ali občinskih proračunov, razpolagajo z davkoplačevalskim denarjem, zato morajo s sredstvi ustanovitelja ravnati gospodarno. To pomeni uresničitev takšnega poslovanja, ki povečuje ali vsaj ohranja vrednost sredstev, pri tem pa nikakor ne dopušča delovanja kakršnekoli škode nanje.

V nadaljevanju predstavljam delovanje sistema notranjih kontrol na primeru manjšega javnega zavoda, ki ima letno vrednost aktive manjšo od 1 mio EUR, kar je glede na usmeritve revidiranja v javnih financah pod mejo, ki določa večje proračunske uporabnike (pri katerih znaša vrednost aktive nad 2.086.463 EUR). V javnem zavodu je 35 zaposlenih. Obravnavani javni zavod je proračunski uporabnik, ki ga je ustanovila občina zato, da javnosti zagotavlja storitve s področja kulture, kar izhaja iz določb Zakona o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Ur. l. RS, št. 96/2002, 53/2007, 56/2008, 4/2010). Osnovna dejavnost javnega zavoda je čim bolj učinkovito zagotavljanje knjižničnih storitev (izposoja knjižničnega gradiva, zagotavljanje dostopa občanom do podatkovnih zbirk, izvajanje drugih nalog, po določbah Zakona o knjižničarstvu, Ur. l. RS, št. 87/2001, 96/2002). Javnemu zavodu zagotavlja večino finančnih sredstev za njegovo delovanje ustanovitelj (občina), nekaj sredstev pridobiva z opravljanjem javne službe tudi od uporabnikov storitev (zaračunavanje članarin in zamudnin). Tržne dejavnosti ne opravlja.

Kot v podobnih, manjših javnih zavodih, zajema računovodstvo v obravnavanem primeru, celotno finančnoračunovodsko službo, ki je organizirana tako, da vodja računovodstva opravlja vse potrebne postopke in naloge v okviru računovodske funkcije, v katero sodijo dela in naloge knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, analiziranja, nadziranja in poročanja. Računovodstvo se ukvarja z vrednostnim spremljanjem gospodarskih kategorij, o katerih poroča notranjim in zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. V računovodstvu javnega zavoda se izvaja tudi celotno finančno poslovanje, med katerega sodijo vsa potrebna operativna finančna opravila, kot so na primer denarna vplačila, izplačila obveznosti, obračunavanje plač.

Knjigovodstvo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda uporablja računalniški računovodski program, ki je posredno povezan tudi z ostalimi deli informacijskega sistema (na primer kadrovska evidenca, nabava, plačilni promet). Gre za tako imenovano »nepovezано oziroma delno povezano elektronsko tehniko«, v kateri potekajo ločene obdelave podatkov o poslovnih dogodkih v različnih evidencah. Posebna elektronska programska rešitev se uporablja za knjigovodsko izkazovanje poslovnih dogodkov v temeljnih poslovnih knjigah, iz katere je možno avtomatično izpisovanje terjatev in obveznosti (analitična evidenca saldakontov kupcev in dobaviteljev). Za podrobno urejanje podatkov o drugih gospodarskih kategorijah (na primer obračun plač, register osnovnih sredstev, plačilni promet) pa so posebne programske rešitve.

Glavna računovodska funkcija je informiranje in je povezana z drugimi računovodskimi funkcijami (predračunavanjem, obračunavanjem, nadziranjem in analiziranjem) oziroma je odvisna od njih. Odgovornost finančnoračunovodske službe javnega zavoda je izdelati računovodski del letnega poročila, s katerim notranjim in zunanjim uporabnikom predstavi vse pomembne vidike gospodarjenja z javnimi sredstvi. V povezavi z ostalimi oddelki javnega zavoda se v finančnoračunovodski službi v okviru računovodskega predračunavanja pripravlja tudi finančni načrt poslovanja v prihodnjem letu. V povezavi z računovodskim poročilom je finančni načrt predmet analiziranja preteklega dogajanja ter ugotavljanja razlik med načrtovanimi in izvedenimi finančnimi aktivnostmi. Najpomembnejša zakona, ki urejata evidentiranje poslovnih dogodkov in vodenje poslovnih knjig javnega zavoda sta ZR in ZJF. Na področjih, ki jih ta dva zakona podrobneje ne urejata, pa se uporabljajo Slovenski računovodski standardi (Ur. l. RS, št. 107/2001, 118/2005, v nadaljevanju SRS) in drugi predpisi.

Finančnoračunovodska služba v javnem zavodu, ki ga zastopa direktor, je neposredno povezana z upravljaljsko funkcijo javnega zavoda. Najvišji organ, ki potrjuje in sprejema vse pomembne odločitve v zvezi s poslovanjem javnega zavoda je svet zavoda. Ta sprejema in potrjuje tudi letna poročila.

Knjigovodske informacije so tako temeljna podlaga za odločanje na vseh ravneh poslovanja (Horvat, 1999, str. 13):

- pri sprejemanju poslovnih odločitev v okviru načrtovanja, ker opozarjajo na dejstva, ki so se zgodila v preteklosti in jih je treba upoštevati tudi v prihodnje;
- knjigovodski podatki dajejo poslovodstvu informacijski temelj, kar pomeni kakovostno računovodsko informacijo za ustrezno ukrepanje v zvezi s poslovanjem.

Proces knjigovodenja zajema zbiranje knjigovodskih podatkov o nastalih poslovnih dogodkih (na podlagi dokazov, knjigovodskih listin), njihovo razvrščanje (upoštevaje zakonodajo), evidentiranje v računovodski sistem (praviloma vnašamo podatke o določenem poslovnem dogodku samo enkrat, ker medsebojna povezava računalniških sistemov omogoča uporabnikom različno zajemanje in obdelovanje računovodskih podatkov in informacij) ter računalniško obdelovanje (za potrebe notranjega ali zunanjega poročanja o poslovanju). Računovodsko predračunavanje je usmerjeno naprej in vrednostno izraža predvidene poslovne dogodke, procese in stanja gospodarskih kategorij. Računovodsko nadziranje je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti računovodskih podatkov in informacij. Računovodsko analiziranje je proučevanje, ki presoja in pojasnjuje kakovost poslovnih procesov in stanj gospodarskih kategorij, ki so izraženi z računovodskimi podatki v računovodskih obračunih in predračunih. Na osnovi proučevanja podaja predloge in izboljšave (Turk et al., 2004, str. 20–34).

Glavne skupine obravnavanih poslovnih dogodkov v finančnoračunovodski službi javnega zavoda, ki vplivajo na stanje in spremembe gospodarskih kategorij (sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke), so navedene tudi v Pravilniku o računovodstvu (2007):

- pridobitve ali nakupi neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter zmanjševanje njihove vrednosti (amortizacija, redni ter izredni odpisi, popravki vrednosti);
- povečanje (vplačila) ali zmanjšanje (izplačila) denarnih sredstev ter spremljanje stanja denarnih sredstev na podračunu javnega zavoda, vodenem pri Upravi RS za javna plačila⁵ (v nadaljevanju UJP), Ljubljana;
- gotovinska ter negotovinska vplačila in izplačila v glavni blagajni ter v pomožnih blagajnah v posameznih enotah javnega zavoda;
- nakupi materiala, storitev, analitično spremljanje gibanja obveznosti do dobaviteljev;
- prodaja blaga in storitev, analitično spremljanje gibanja terjatev do kupcev;
- obračunavanje plač zaposlenim;
- izredni in redni popisi sredstev in obveznosti do virov sredstev.

⁵ »UJP je organ v sestavi Ministrstva za finance RS. Temeljne naloge UJP so (UJP, 2008):

- a) izvajanje obdelave plačilnega prometa za proračunske uporabnike,
- b) vodenje registra proračunskih uporabnikov,
- c) izvajanje in evidentiranje javnofinančnih tokov,
- d) podpora zakladniškemu poslovanju na ravni države in na ravni občin ter
- e) druge naloge, določene z zakonskimi predpisi.«

Učinkovito in uspešno delovanje sistema notranjih kontrol na področju financ in računovodstva pomeni, da je v javnem zavodu vzpostavljeno takšno kontroliranje, ki z minimalnimi sredstvi preprečuje nastanek napak in nepravilnosti oziroma obvladuje tveganja za njihov nastanek na sprejemljivi ravni. S tem poslovanje zagotavlja gospodarno ravnanje in varovanje javnih sredstev. Obvladovanje tveganj je pomemben stalen proces, ki poteka na vseh področjih delovanja javnega zavoda, za kar je odgovorno poslovanje javnega zavoda. Pri tem je pomembno ugotavljanje, kje so tveganja največja, in sprotno spremljanje izvajanja vseh potrebnih kontrol, da bi izpostavljenost tveganjem čim bolj zmanjšali. Modele za obvladovanje tveganj je treba prilagoditi tako, da ustrezajo posebnim zahtevam poslovanja javnega zavoda, ki so odvisni od razpoložljivih finančnih sredstev in zastavljenih ciljev, v katerem so drugačne okoliščine in poslovna tveganja.

V finančnoračunovodski službi javnega zavoda se izvaja tako formalna, kot vsebinska računovodska kontrola podatkov. Formalno kontroliranje podatkov obsega preverjanje pravilnosti evidentiranih poslovnih dogodkov skladno z nastankom in prepoznavanjem poslovnega dogodka ter ustreznosti podatkov, izkazanih v knjigovodskih listinah. Glede na formalno in vsebinsko kontroliranje podatkov, ločimo tudi vsebinske in oblikovne napake v knjigovodskih listinah in razvidih (Turk et al., 2004, str. 213–214):

- **oblikovne napake** (vidne so zaradi porušenega ravnotežja med debetnim in kreditnim prometom, ki mora biti v knjigovodstvu vedno enak), ki lahko nastanejo v dveh primerih:
 - poslovni dogodek je bil evidentiran samo na debetni ali samo na kreditni strani konta,
 - poslovni dogodek je bil v drugačni vrednosti evidentiran na eni gospodarski kategoriji kot na drugi;
- **vsebinske napake**, ki lahko nastajajo v naslednjih primerih:
 - podatki o določenem poslovnem dogodku sploh niso evidentirani,
 - podatki o določenem poslovnem dogodku so bili pripisani drugim vrstam gospodarskih kategorij, kot bi morali biti,
 - v poslovnih knjigah so bile evidentirane drugačne vrednosti, kot so razvidne iz ustreznih knjigovodskih listin, zato so neresnične,
 - določenim ekonomskim kategorijam so bile evidentirane napačne vrste sprememb.

2.2 Formalno in vsebinsko kontroliranje knjigovodskih listin

Knjigovodska listina je v posebni, pisni obliki sestavljen verodostojen zapis o opravljenem poslovnem dogodku, katerega posledica je sprememba sredstva ali obveznosti do vira sredstva, prihodkov ali odhodkov. Na osnovi knjigovodske listine, kot dokaza o resničnosti in poštenosti poslovnega dogodka, se navedene spremembe evidentirajo v poslovnih knjigah (Turk, 2004, str. 197).

Vsako knjigovodsko listino, ki vrednostno in količinsko izkazuje poslovni dogodek ali stanje, ki spreminja gospodarsko kategorijo, je treba najprej formalno in vsebinsko pregledati. Šele ko je knjigovodska listina formalno in vsebinsko pregledana (od za to pooblaščenih oseb), nastane verodostojna podlaga za evidentiranje izkazanega poslovnega dogodka v poslovnih knjigah in kot takšna predmet nadaljnje računovodske obravnave. Pri računovodskem pojasnjevanju listine je treba dati prednost vsebini pred obliko.

SRS podrobneje obravnavajo opredeljevanje knjigovodskih listin kot podlago za evidentiranje poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah, njihovo nastajanje, prenašanje in kontroliranje ter tudi sestavljanje nalogov za knjiženje. Obravnavajo tudi kontroliranje knjigovodskih listin, pri čemer je pomembno, da se izvirne knjigovodske listine kontrolirajo pred knjiženjem, ko je uveljavljen ročni sistem vnosa podatkov. Pri računalniškem prenosu pa se mora kontrolirati začetni vnos podatkov iz knjigovodskih listin v računalniški sistem oziroma prevzem podatkov iz drugega podjetja ob računalniški izmenjavi podatkov. Namen kontroliranja knjigovodskih listin je, da se zadosti:

- načelu resničnosti, to pomeni, da v njih izkazani podatki kažejo dejansko stanje in gibanje gospodarskih kategorij;
- načelu verodostojnosti.

Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, lahko na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvoma spozna opisano naravo in obseg poslovnega dogodka. Poleg obstoja, se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda redno kontrolira tudi, da so knjigovodske listine formalno in vsebinsko pravilno sestavljene, po veljavnih predpisih. Vsebovati morajo vse potrebne elemente, ki potrjujejo obstoj in resničnost nastalega poslovnega dogodka.

Uspešno izvajanje notranjega kontrolnega sistema na področju sprejemanja in sestavljanja knjigovodskih listin v javnem zavodu pomeni, da so v največji meri zagotovljeni zakonska pravilnost, popolnost, resničnost in poštenost evidentiranih poslovnih dogodkov, ki jih izkazujejo knjigovodske listine. Za verodostojnost in pravilnost knjigovodskih listin, ki so podlaga za knjiženje, je odgovoren direktor javnega zavoda, ki lahko pisno pooblasti še druge zaposlene, ki sodelujejo v materialnem in finančnem poslovanju zavoda.

Notranje kontrole v finančnoračunovodski službi javnega zavoda se vedno izvajajo pred vsakim evidentiranjem poslovnih dogodkov. Ti morajo obvezno temeljiti na verodostojnih, resničnih in poštenih knjigovodskih listinah. Resničnost in popolnost izkazanih poslovnih dogodkov preverijo posamezne odgovorne osebe, ki s svojim podpisom na njih to potrdijo. Šele tako pregledane knjigovodske listine so tudi evidentirane v poslovnih knjigah. Izvedba posameznih kontrolnih postopkov je odvisna tudi od vrste knjigovodskih listin. Kadar ni možno, da bi poslovni dogodek temeljil na knjigovodski listini, se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda vnos podatkov v knjigovodske evidence opravi na podlagi posebnih, v

računovodstvu izdelanih nalogov za knjiženje (temeljnice za evidentiranje stroškov plač zaposlenih, nalogi za knjiženje pri rednem popisu ugotovljenih sprememb osnovnih sredstev).

Glede na to, ali se sestavljajo knjigovodske listine v javnem zavodu ali izven njega ter kdo sestavlja knjigovodske listine, ločimo:

- notranje–izvirne (javni zavod jih sestavlja sam v svojih enotah – na primer naročilnice);
- notranje–izvedene (izdela jih finančnoračunovodska služba javnega zavoda na osnovi podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin za potrebe evidentiranja poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah – na primer izdani računi, izdelava temeljnice za evidentiranje stroškov plač);
- zunanje–izvirne (javni zavod jih sprejme iz okolja, s katerim posluje in v katerem so tudi izdelane, na primer dobavnice, delovni nalogi);

Notranje knjigovodske listine se sestavljajo znotraj javnega zavoda. Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. Tako za izvirne kot za izvedene knjigovodske listine, ki se sestavljajo v javnem zavodu velja, da morajo biti izdelane v skladu z veljavnimi zakoni, ki veljajo za računovodstvo javnih financ, ter skladne tudi z drugimi predpisi, ki so jim posamezni poslovni dogodki podrejeni. Zanje tudi velja, da se sestavljajo sproti (kronološko), skladno z dogovorjeno oznako in zaporedno številko, pod katero je posamezna listina razvrščena in shranjena. Zaporedne številke in oznake se ne morejo podvajati, kar zagotavlja kontrolni mehanizem računalniškega sistema.

Knjigovodska listina mora biti sestavljena za vsak poslovni dogodek javnega zavoda, tudi za tiste, ki se evidentirajo v izvenbilančni evidenci. Knjigovodske listine lahko vsebujejo podatke o enem samem poslovnem dogodku, ali o več poslovnih dogodkih hkrati in se sestavljajo v dveh ali več izvodih.

Knjigovodske listine se praviloma izdajajo pisno, njihova vsebina mora biti jasno opredeljena. Navedeni zapisi v knjigovodskih listinah se ne smejo spreminjati ali naknadno popravljati. Če se ugotovijo napake, se knjigovodska listina lahko stornira in napiše nova, s pravilnimi podatki. Če gre za manjše popravke, ki so formalne narave, se izjemoma lahko besedilo prečrta in napiše novo s pripisom, da gre za uradni popravek, ki ga mora podpisati odgovorna oseba. Vse postavke v ročno narejenih knjigovodskih listinah morajo biti izpisane z obstojnim pisalom, zato da ni mogoče kasnejše spreminjanje ali odstranjevanje prvotno zapisanih podatkov. Če se knjigovodske listine sestavljajo računalniško, morajo biti verodostojne tako, da zagotavljajo razločen in čitljiv odtis.

Po določbah SRS so lahko knjigovodske listine tudi elektronske. Če se knjigovodska listina sestavi računalniško, velja kot potrditev njene resničnosti in verodostojnosti namesto lastnoročnega elektronski podpis. Pri tem velja pravilo neokrnjenosti navedb, kar pomeni, da vsaka sprememba knjigovodske listine, nastala po že elektronsko podpisani listini, razveljavi

podpis. Takšna računalniška izmenjava podatkov mora omogočati (Bogataj Jančič, Klemenčič, Makarovič, Tičar & Toplišek, 2007, str. 62):

- avtentičnost izvora (da lahko prejemnik elektronske listine nedvoumno ugotovi ali sklepa, da je knjigovodsko listino resnično poslal na njej podpisani izdajatelj),
- čas in kraj odpošiljanja ter
- verodostojnost in resničnost (integriteta) vsebine knjigovodske listine.

Izvirne in izvedene notranje knjigovodske listine, ki jih javni zavod izdaja za običajne poslovne dogodke, so:

- izdani računi uporabnikom za opravljene storitve (članarine, zamudnine ipd.);
- izdani računi in dobavnice drugim javnim zavodom, na primer za opravljanje storitev medknjižnične izposoje;
- izdani obračuni stroškov souporabnikom prostorov in druge opreme javnega zavoda;
- naročilnice materiala in storitev;
- izdelava blagajniških prejemkov, izdatkov:
- posojilne in druge pogodbe;
- nalogi za knjiženje oziroma izvedene knjigovodske listine (temeljnice plač, poročila popisnih komisij);
- druge notranje (izvedene) listine, sestavljene po potrebi na osnovi nastalih poslovnih dogodkov (na primer rekapitulacija potnih stroškov na osnovi službenih potovanj doma in v tujini, zbirni obračun negotovinskih vplačil v posameznih enotah javnega zavoda).

V 3. in 4. členu ZR je določeno, da so posamezne odgovorne osebe pravnih oseb dolžne sestavljati knjigovodske listine. Na osnovi navedenih zakonskih opredelitev ima javni zavod v svojem Pravilniku o računovodstvu (2007, Priloga 1) podrobneje določen način sestavljanja knjigovodskih listin, odgovorne osebe za njihovo sestavljanje, njihovo kroženje in kontroliranje ter evidentiranje v poslovnih knjigah in shranjevanje. Za izstavljanje in podpisovanje pogodb je zadolžena in odgovorna izključno pooblaščenca oseba javnega zavoda. Sestavljanje vseh ostalih notranjih izvedenih knjigovodskih listin je naloga finančnoračunovodske službe javnega zavoda. Za vse odgovorne osebe velja, da s svojim podpisom, na posameznih notranjih knjigovodskih listinah jamčijo za pravilnost, resničnost in popolnost opisanega poslovnega dogodka.

SRS določajo tudi, da naj se notranje knjigovodske listine pred knjiženjem kontrolirajo na več krajih (neosredotočeno). Bistvo te določbe je, da se kontrolor lahko vsebinsko približa kraju in času nastanka notranjih knjigovodskih listin, saj je glavni namen kontroliranja, da se potrjena verodostojnost izkazanih poslovnih dogodkov in pravilnost sestavljanja knjigovodskih listin. Zato je smiselno, da je kontrolor kar najbližje krajem nastanka posameznih poslovnih dogodkov, ki so podlaga za sestavljanje notranjih knjigovodskih listin,

z namenom, da bo notranje kontroliranje čim bolj sprotno in neposredno ter zato učinkovitejše in uspešnejše.

Zunanje knjigovodske listine prispejo v organizacijo iz okolja, iz poslovnih razmerij z drugimi osebami, s katerimi javni zavod posluje in ki jih tudi sestavijo. Med zunanje knjigovodske listine, za katere je v javnem zavodu posebej določen postopek kroženja dokumentov in kontroliranja le-teh od pooblaščenih zaposlenih, sodijo:

- prejeti računi za osnovna sredstva, material, blago in storitve;
- pogodbe, predračuni;
- dobavnice za naročen material, blago in storitve;
- dnevni izpiski stanja s sezname prilivov in odlivov denarnih sredstev na podračunu javnega zavoda;
- obračuni, izdajnice, dobropisi, potrdila in podobno.

Javni zavod ima podrobno navodilo za kroženje zunanjih knjigovodskih listin ter določitev odgovornosti zaposlenih za njihovo kontroliranje, plačevanje in evidentiranje. V njem sta opredeljena postopek izvajanja kontrol ter časovni potek sprejemanja, obdelave in prenosa prejetih zunanjih knjigovodskih listin v posameznih oddelkih ter določene odgovorne osebe, ki morajo posamezne listine formalno in vsebinsko pregledati in njihovo ustreznost s svojim podpisom tudi potrditi. Če odgovorna oseba opazi v knjigovodskih listinah napake, mora po svojih pristojnostih ustrezno ukrepati (zavrnitev računa, pripis opombe oziroma uradnega zaznamka o ugotovljenih formalnih ali vsebinskih napakah in nepravilnostih). Tako pregledano knjigovodsko listino čim prej posreduje v finančnoračunovodsko službo, v kateri se po evidentiranju v poslovnih knjigah knjigovodske listine ustrezno arhivirajo. Če so pregledane knjigovodske listine (v papirni obliki) vsebinsko in formalno pravilne, jih zaposleni v finančnoračunovodski službi najprej ustrezno razvrsti glede na vrsto (na primer prejeti računi, kronološko, po datumu prejema), jim določi ustrezno oznako knjigovodske listine in zaporedno številko ter jih kronološko shrani med ostale istovrstne dokumente. Pred vsakim evidentiranjem knjigovodskih listin v poslovne knjige, je treba za vsak posamezen poslovni dogodek, izkazan v knjigovodski listini, določiti ustrezen konto,⁶ pod katerim je ta evidentiran v poslovnih knjigah. V knjigovodskih listinah, izdelanih v računovodstvu kot nalogi za knjiženje (temeljnice), morajo biti vsa knjiženja pojasnjena in dokumentirana s knjigovodskimi listinami, na podlagi katerih je bila temeljnica izdelana (kontrola se izvaja

⁶ Kontni načrt je sistemiziran seznam imen in šifer kontov glavne knjige, ki se vsebinsko navezujejo na posamezne predpisane ekonomske kategorije. Posamezni konti so šifrirani glede na **knjižni razred** (enomestna oznaka: 0 – dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju, 1 – kratkoročna sredstva, razen zalog in aktivne časovne razmejitev, 2 – kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev, 3 – zaloge, 4 – odhodki in drugi izdatki, 7 – prihodki in drugi prejemki, 8 - ugotovitev rezultata, 9 – lastni viri in dolgoročne obveznosti), **knjižno skupino kontov** (dvomestna šifra od 00 do 99), **temeljne konte** (sintetični trimestni konti z oznako od 000 do 999) ter **analitični konto** (štiri oziroma po potrebi tudi večmestne šifre od 0000 do 9999) (Čizman & Zupančič, 2007, str. 3).

sproti, ko se preverjata pravilnost in ustreznost določanja kontov za posamezne poslovne dogodke, ki so predmet evidentiranja v poslovnih knjigah).

Tabela 1: Register tveganj na področju knjigovodskih listin

| Kontrolni cilji | Tveganje | Verjetnost uresničitve tveganja (VT): 1 - redko 2 - možno 3 - pogosto | Pomembnost tveganja (PT): 1 - nizka 2 - srednja 3 - visoka | Stopnja tveganja (ST) = (VT*PT) | Kontrolne aktivnosti |
|--|--|---|--|--|--|
| Sprejemanje in sestavljanje notranjih in zunanjih knjigovodskih listin | Sprejemanje in sestavljanje notranjih in zunanjih knjigovodskih listin | | | | |
| Pravočasno zagotoviti pravilno in popolno sprejemanje in sestavljanje knjigovodskih listin. | Nepravočasno, netočno in nepopolno sestavljanje in sprejemanje knjigovodskih listin. | 1 | 3 | 3 | Kontrola pravočasnosti, točnosti in popolnosti sestavljanja in sprejemanja knjigovodskih listin. |
| Vsebinsko preverjanje zakonitosti, popolnosti in resničnosti ter verodostojnosti podatkov, izkazanih v knjigovodskih listinah. | Nezakonito in pomanjkljivo oziroma neresnično ter s tem neverodostojno prikazovanje poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah. | 1 | 3 | 3 | Pregledovanje vsebinske pravilnosti, resničnosti in popolnosti izkazanih poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah. Preverjanje njihove verodostojnosti. |
| Formalno preverjanje vseh zakonsko predpisanih postavk, ki jih morajo vsebovati knjigovodske listine. | Oblikovno in podatkovno neustrezno ter netočno izkazovanje postavk, izkazanih v knjigovodskih listinah. | 1 | 3 | 3 | Pregledovanje formalne ustreznosti izkazanih poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah. |
| Upoštevanje varnostnih ukrepov in pravih rokov pri shranjevanju poslovnih listin. | Malomarno ravnanje s knjigovodskimi listinami in neupoštevanje zakonsko predpisanih rokov shranjevanja. | 1 | 3 | 3 | Preverjanje pravilnosti razvrščanja ter shranjevanja vseh knjigovodskih listin v zakonsko predpisanih rokih, ter pri tem upoštevanja osnovnih pravil fizične varnosti. |

Tveganje za nastanek napak ali nepravilnosti je pri sprejemanju, izdelavi in izdajanju knjigovodskih listin ter evidentiranju v njih izkazanih poslovnih dogodkov v temeljne in pomožne knjige velikega pomena, ker lahko morebitne napake ali nepravilnosti vplivajo na celotno evidentiranje poslovnih dogodkov v nadaljevanju, kar lahko sproži niz medsebojno povezanih napačnih navedb in informacij. Tveganje se ustrezno zmanjšuje sorazmerno z učinkovitim in uspešnim izvajanjem notranjega kontroliranja. Učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol je obratno sorazmerna s stopnjo tveganja, da notranje kontrole v podjetju ne delujejo. S stopnjo tveganja opredeljujemo, s kakšno verjetnostjo zastavljeni cilji ne bodo uresničeni, in je zmnožek verjetnosti uresničitve določenega tveganja z njegovo pomembnostjo. Nižja kot je stopnja tveganja, z večjo verjetnostjo lahko trdimo, da bodo zastavljeni cilji uspešno in učinkovito tudi uresničeni.

V Tabeli 1 je prikazan register tveganj pri sprejemanju, izdelavi in izdajanju knjigovodskih listin javnega zavoda, iz katerega je razvidno, da je verjetnost uresničitve tveganja za nastanek napak in nepravilnosti na področju knjigovodskih listin majhna, ker je sistem izvajanja notranjih kontrol vzpostavljen dovolj uspešno in tudi učinkovito. Pomembnost tveganja na tem področju pa je visoka, ker morebitne napake lahko posledično vplivajo na vse ostale računovodske informacije, ki jih izdeluje in o katerih poroča finančnoračunovodska služba javnega zavoda. Zaradi pomembnosti tveganja je tudi stopnja tveganja nekoliko višja, kot bi bila ob ocenjeni nizki verjetnosti uresničitve tveganja za nastanek napak in nepravilnosti pri sprejemanju, sestavljanju in evidentiranju knjigovodskih listin.

V finančnoračunovodski službi javnega zavoda so večinoma tako zunanje kot notranje knjigovodske listine verodostojne, resnične in poštene ter kot takšne ustrezna podlaga za evidentiranje v poslovnih knjigah. To dokazujejo uspešno in učinkovito izvajane kontrolne aktivnosti, ki dokazujejo, da evidentirane knjigovodske listine izpolnjujejo naslednje pogoje:

- da so točno izpisani vsi formalno-splošni podatki, ki morajo biti navedeni v knjigovodski listini (naziv podjetja-izdajatelja, naziv prejemnika, naslovi, davčne številke, datumi ipd.);
- da so časovni podatki, ki se nanašajo na opravljene storitve ali dobavljeno blago, datumi izstavitve in prejema listine, pravilno izkazani v posamezni knjigovodski listini in se nanašajo na obdobje, ko je poslovni dogodek dejansko nastal;
- da je vsebinski podatek, izražen v knjigovodski listini, pravilno izkazan, in se nanaša na spreminjanje gospodarske kategorije to je: sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov poslovanja obravnavane organizacije;
- da je vrednostno izražen podatek pravilen, verodostojen in resničen, kar potrjuje oseba, zadolžena za posamezno vrsto poslovnih dogodkov (vrednostno izražen podatek pomeni, da je izpisan v denarni merski enoti, kot dopolnitev je lahko navedena tudi naravna merska enota).

Najpomembnejša je izvedba kontrolnih aktivnosti pred evidentiranjem poslovnih dogodkov, na osnovi knjigovodskih listin, ker se pravočasno odkrivajo morebitne napake in nepravilnosti, ki posledično še niso vplivale na ostale računovodske informacije.

Med kontrolnim postopkom se v finančnoračunovodski službi tudi primerja oziroma ugotavlja skladnost med prejetimi oziroma izstavljenimi računi, dobavnicami in naročili. Nekatere vsebinske napake kontrolira že računalniški računovodski program, v katerega so vgrajeni razni kontrolni mehanizmi (na primer preračun bruto, neto znesek na izstavljenem računu, pravilno uporabljena stopnja davka na dodano vrednost, v nadaljevanju DDV).

Po opravljeni ročni in računalniški kontroli kot obveznem delu računovodskega nadziranja se, če ni napak poslovni dogodki evidentirajo v glavno oziroma pomožne knjige računovodskega sistema in ustrezno shranijo.

2.2.1 Shranjevanje knjigovodskih listin in poslovnih knjig

Shranjevanje knjigovodskih listin in poslovnih knjig je lahko klasično (papirno) ali elektronsko. Splošna določba o elektronski hrambi podatkov je navedena v 12. členu Zakona o elektronskem poslovanju in elektronskem podpisu (Ur. l. RS, št. 57/2000, 30/2001, 25/2004, 73/2004, 98/2004, 61/2006, v nadaljevanju ZEPEP), v katerem so v prvem odstavku določeni pogoji, ki morajo biti pri tem zagotovljeni (Bogataj Jančič et al., 2007, str. 56):

- podatki, vsebovani v elektronskem dokumentu ali zapisu, so dosegljivi in primerni za kasnejšo uporabo;
- podatki so shranjeni v obliki, v kateri so bili oblikovani, poslani ali prejeti, ali v kakšni drugi obliki, ki verodostojno predstavlja oblikovane, poslane ali prejete podatke;
- iz shranjenega elektronskega sporočila je mogoče ugotoviti, od kod izvira, od kod mu je bilo poslano ter čas in kraj njegovega pošiljanja ali prejema;
- uporabljena tehnologija in postopki v zadostni meri onemogočajo spremembo ali izbris podatkov, ki ju ne bi bilo mogoče enostavno ugotoviti, oziroma obstaja zanesljivo jamstvo glede nespremenljivosti sporočila; navedeni pogoji morajo biti podani hkrati (kumulativno).

Javni zavod ima svoje knjigovodske listine in poslovne knjige shranjene tako v papirni kot v elektronski obliki. Elektronska hramba podatkov mora zagotoviti varnost in informacijsko podporo, če se pojavi potreba po dokazovanju določenih dejstev in je treba pridobiti podatke iz arhiva. Novosti glede elektronskega zajema in elektronske hrambe dokumentacije je uvedel Zakon o varstvu dokumentarnega in arhivskega gradiva ter arhivih (Ur. l. RS, št. 30/2006), ki loči med gradivom, ki se izvorno nahaja v digitalni obliki, in gradivom, ki se prvotno nahaja v fizični obliki (papirnati). Pri slednjem je potrebna zanesljiva pretvorba, kar pomeni, da se (Bogataj Jančič et al., 2007, str. 59):

- iz zajetega gradiva lahko razbere vse bistvene sestavine vsebine izvirnega gradiva in njen namen;
- ohranja uporabnost vsebine;
- zagotavlja avtentičnost gradiva (zajemajo vse ključne postavke izvirnega gradiva);
- vsebuje kontrole kakovosti in pravilnosti pretvorbe; pri tem naj bi kontrole opozarjale na napake ali odstopanja, ki so se zgodile pri pretvorbi;
- hraniti je treba tudi dokumentacijo, s katero se dokazujeta zanesljivost ter verodostojnost uporabljenih metod in postopkov pretvorb podatkov.

Zagotovljeni morajo biti spremljanje ter pravočasno odpravljanje napak in nepravilnosti, že pri pripravi in sprejemanju notranjih pravil o hrambi predpisanih podatkov v digitalni obliki, spremljanje doslednega izvajanja in upoštevanja pravil ter ukrepanje ob možnih odstopanjih od njih. Tveganje za nastanek napak in nepravilnosti pri shranjevanju elektronske dokumentacije je višje kot v klasični papirni obliki. Razlog za to je v zahtevnejši izvedbi kontrolnih aktivnosti elektronskega gradiva, saj vključuje tudi računalniške strokovnjake, ki morajo stalno spremljati tehnološki napredek in spremembe veljavnih predpisov na tem področju, odpravljati pomanjkljivosti ter iskati nove, hitrejše in zanesljivejše metode in postopke elektronskega varovanja in hrambe podatkov.

Glavni namen notranjih kontrol je, da preverjajo, ali se v organizaciji zagotavlja varna hramba predpisanih podatkov o njenem poslovanju v digitalni obliki. Kar pomeni, da mora ves čas trajanja hrambe omogočati (Bogataj Jančič et al., 2007, str. 60):

- dostopnost izvirnih podatkov (to pomeni, da so podatki zavarovani pred izgubo, dostop do njih imajo samo pooblaščen osebe);
- uporabnost podatkov (v vsakem trenutku je izvedljiva reprodukcija njihove izvirne vsebine);
- celovitost (nespremenljivost) in avtentičnost (dokazljivost povezanosti reproducirane vsebine z vsebino izvirnih podatkov) reprodukcije vsebine podatkov.

Glede izvajanja pooblastil pri dostopanju do podatkov v papirnatih in elektronskih knjigovodskih listinah ima javni zavod izpisane določene osebe in pravice, do katerih imajo te osebe dostop. Te pravice se ob izpolnjevanju določenih pogojev lahko obnavljajo ali ukinjajo. Pooblaščen osebe so seznanjene z ukrepi, ki se izvajajo ob morebitni zlorabi ali nedovoljenem dostopanju do posameznih podatkov.

V okviru vzpostavljenih notranjih kontrolnih postopkov v finančnoračunovodski službi se stalno (najmanj pa enkrat letno, običajno ob popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev) preverja ali so knjigovodske listine in poslovne knjige ustrezno hranjene v predpisanih (minimalnih) rokih, ki so določeni v 30. členu ZR.

Trajno se hranijo letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlenih oziroma plačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač. Najmanj 10 let je treba hraniti glavno knjigo in dnevnik, najmanj 5 let knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži z zakonom predpisane listine in pomožne knjige, najmanj 3 leta knjigovodske listine plačilnega prometa, najmanj 2 leti pa prodajne in kontrolne bloke in pomožne obračune in podobne knjigovodske listine.

Posebej se upoštevajo določbe davčne zakonodaje, ki predpisuje morebitne drugačne (daljše) roke shranjevanja določenih knjigovodskih listin. Glede na določbe 86. člena Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1-UPB2, Ur. l. RS, št. 10/2010, v nadaljevanju ZDDV-1), mora biti zagotovljena hramba računov, ki se nanašajo na nepremičnine, najmanj 20 let po poteku leta, na katero se nanašajo.

2.3 Sestavljanje in roki ter način posredovanja računovodskega poročila

SRS opredeljujejo pojem poslovnih knjig: »Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledica ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.«

Poslovne knjige se vsakoletno odpirajo in zaključujejo ob koncu poslovnega leta (z izjemo registra opredmetenih osnovnih sredstev in drobnega inventarja). Delimo jih na temeljne poslovne knjige (to sta dnevnik in glavna knjiga) ter pomožne analitične evidence in druge pomožne knjige (kot so blagajniški dnevniki, register opredmetenih osnovnih sredstev in drobnega inventarja, analitična evidenca terjatev do kupcev, analitična evidenca obveznosti do dobaviteljev, knjiga izdanih računov, knjiga prejetih računov, analitične evidence ter druge pomožne knjige).

V finančnoračunovodski službi se vodijo poslovne knjige, ki so podlaga za zagotavljanje podatkov za poročanje notranjim in zunanjim uporabnikom o finančnem poslovanju javnega zavoda. Poslovni dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke, se v poslovnih knjigah vodijo na podlagi podatkov iz verodostojnih knjigovodskih listin po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Pri vodenju poslovnih knjig se uporabljajo preverjeni računalniški programi in navodila za njihovo delovanje, ki vključujejo pravila računovodskega vnašanja, prenašanja, kontroliranja, evidentiranja in arhiviranja.

V 7. členu ZR je določeno, da je vodenje temeljnih knjig obvezno, pomožnih knjig pa ne vseh, razen če verodostojni podatki niso zagotovljeni drugače. Pomožne knjige so namreč analitične evidence, ki dopolnjujejo konte glavne knjige. Obveznost vodenja pomožnih knjig velja za blagajniški dnevnik, knjigo opredmetenih osnovnih sredstev ter knjigo terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.

2.3.1 Zakonska podlaga za sestavljanje računovodskega poročila

Pravne osebe javnega prava upoštevajo pri vodenju poslovnih knjig določbe ZR. V 2. členu tega zakona je navedeno, da morajo izdelati letna poročila po določbah tega zakona in drugih predpisih. Javni zavod upošteva pri vodenju poslovnih knjig določbe:

- Navodila o predložitvi letnih poročil pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 14/2009),
- Navodila o pripravi zaključnega računa,
- Kodeksa računovodskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 1998) ter
- SRS.

Na osnovi Odredbe o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 97/2001, 81/2002) ter Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 46/2003), je obravnavani javni zavod uvrščen med posredne uporabnike občinskega proračuna in je določen uporabnik enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN).⁷ Pri vodenju poslovnih knjig zato upošteva kontni načrt, ki ga določi minister, pristojen za finance, skladno z določbami:

- Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/2009, 58/2010, v nadaljevanju Pravilnika o EKN),
- Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010) ter
- Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010, 60/2010).

Računovodsko poročilo obsega:

- bilanco stanja, ki je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o stanju sredstev in obveznostih do virov sredstev uporabnika EKN ob koncu obračunskega obdobja;
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN, ki je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je uporabnik EKN dosegel v obračunskem obdobju ter

⁷ »Uporabniki enotnega kontnega načrta« je skupni izraz za neposredne in posredne proračunske uporabnike državnega in občinskih proračunov, za katere veljajo določila enotnega kontnega načrta, ki ga predpiše pristojni minister za finance. Uporabniki EKN se, glede na računovodsko obravnavanje in izkazovanje poslovnih dogodkov v svojih poslovnih knjigah, delijo v dve skupini: **določeni** in **drugi** uporabniki EKN. Javni zavod spada, po določbah 4. odstavka 15. člena ZR med določene uporabnike EKN, ker je pravna oseba javnega prava, ki pridobiva tudi lastne prihodke iz drugih neproračunskih virov (od občanov, ki so uporabniki njegovih storitev izvajanja javne službe).

- obvezne priloge k obema računovodskima izkazoma, ki dodatno razčlenjujejo ali pojasnjujejo posamezne vrste podatkov o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih, izkazanih v bilanci stanja oziroma izkazu prihodkov in odhodkov ter druge računovodske informacije, določene s tem pravilnikom ali drugim predpisom.

Za določene uporabnike EKN sta obvezni prilogi k **bilanci stanja**:

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

Obvezne priloge k **izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN** so:

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

Ostala pisna pojasnila, med katerimi je treba po 26. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava razkriti vsaj še:

- sodila, ki so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov;
- namene, za katere so bile (če so bile) oblikovane dolgoročne rezervacije;
- domnevne vzroke za izkazovanje presežka prihodkov nad odhodki (in obratno) v izkazu prihodkov in odhodkov ter posledično tudi v bilanci stanja;
- uporabljene metode, po katerih so bile vrednotene zaloge, izdelki in nedokončana proizvodnja;
- informacije o vzrokih za neplačane obveznosti, ki so do konca leta zapadle v plačilo;
- podatek o tem, iz katerih virov sredstev so nastala vlaganja v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva;
- informacije o prosto naloženih sredstvih;
- razloge za nastale pomembnejše spremembe stalnih sredstev;
- razložiti evidentirane zneske, če so na postavkah izvenbilančnih kontov zajeti kakršnikoli podatki;
- podatke o odpisanih opredmetenih osnovnih sredstvih ter neopredmetenih sredstvih, ki pa so še v uporabi;
- informacije o drugih pomembnih zadevah, ki dajejo popolnejše razumevanje v računovodskih izkazih evidentiranih računovodskih postavk.

Računovodske in druge informacije, ki jih zagotavljajo letna poročila, morajo biti uporabnikom razumljive ter bistvene, zanesljive in primerljive (Holmes, Sugden & Gee, 2005, str. 5).

Računovodski izkazi vsebujejo podatke tekočega in preteklega obračunskega obdobja. Pri tem je glavna naloga finančnoračunovodske službe javnega zavoda vzpostaviti takšen sistem delovanja notranjih kontrol, da bo dajal zagotovilo, da računovodski izkazi odražajo resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov, pri čemer razumemo resnično in pošteno to, da so poslovni dogodki:

- dejansko nastali in resnično pripadajo javnemu zavodu;
- bili evidentirani v poslovnih knjigah pravočasno, točno in pravilno;
- v računovodskih izkazih predstavljeni pravilno (upoštevanje zakonov in predpisov).

Poleg računovodskega poročila morajo po določbah 93. člena ZJF vse pravne osebe, ki uporabljajo premoženje države oziroma občin, sestaviti tudi **premoženjsko bilanco**, kar je podrobneje predpisano s Pravilnikom o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin (Ur. l. RS, št. 26/2003, 117/2005, 120/2007, 32/2008, 10/2009). Zavezanci za sestavljanje premoženjskih bilanc so vsi proračunski uporabniki, ki pri vodenju poslovnih knjig uporabljajo predpisan enotni kontni načrt.

Ob koncu vsakega poslovnega leta je treba izdelati tudi **finančni načrt poslovanja** v prihodnjem letu. Finančni načrt mora biti sestavljen po določbah 7. točke 10. člena ZJF, v katerih je določeno: »Finančni načrt posrednega uporabnika, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, sestavljata splošni in posebni del, ki sta prikazana v skladu s prejšnjim odstavkom in na način, kot ga predpiše minister, pristojen za finance.« Pri tem je pomembno, da je javni zavod kot uporabnik občinskega proračuna svoj finančni načrt pripravil na podlagi izhodišč, kakršna veljajo za občinski proračun.

Notranje kontroliranje, ki poteka v finančnoračunovodski službi obravnavanega javnega zavoda, zajema predvsem preverjanje, ali so vsa obvezna poročila pripravljena po določbah navedene zakonodaje. Dodatno izvaja nadzor nad posameznimi postavkami v posameznih poročilih ustanovitelj javnega zavoda. Če ta ugotovi neskladje, je treba napake in nepravilnosti odpraviti v določenem roku. V nasprotnem primeru poročanje javnega zavoda ni ustrezno, kar lahko vpliva na bodoče financiranje oziroma poslovanje javnega zavoda.

Postopek evidentiranja poslovnih dogodkov se izvaja v posamezne poslovne knjige ročno, neposredno iz knjigovodskih listin, ki so bile predhodno formalno in vsebinsko prekontrolirane. V finančnoračunovodski službi javnega zavoda se vsi evidentirani podatki v računalniškem računovodskem sistemu obravnavajo v skladu z ustreznimi zakoni ter predpisi, postopki in pravili. Pri tem velja, da so nekatere notranje kontrole računalniškega

računovodskega sistema že sistemsko vgrajene in tako sprotno javljajo morebitne napake ali nepravilnosti. Vzporedno je omogočeno kumulativno seštevanje evidentiranih zneskov ter stalno tudi prisotno opozarjanje na neskladje med aktivno in pasivno stranjo bilance stanja. Računalniški program ima tudi to možnost, da je že v nastavitvah lastnosti posameznih kontov določeno, ali so ti samo aktivni ali samo pasivni oziroma obojestranski konti. V tem primeru se ne more zgoditi, da se pomotoma vpiše znesek na napačno stran konta, pri kontih, ki so bodisi samo aktivni ali pasivni.

Bistven element pri vzpostavitvi notranjega kontroliranja pri varnem poseganju v računalniško voden računovodski program je, da se vsak od uporabnikov programa vanj lahko vključi zgolj v okviru svojih pristojnosti (posamezne programske aplikacije) ter pri tem uporablja svoje geslo in uporabniško ime, kar je v javnem zavodu zagotovljeno. Računalniško vodene poslovne knjige morajo biti obvezno podpisane z elektronskim podpisom pooblaščen osebe, ob koncu poslovnega leta pa je treba dnevnik in glavno knjigo natisniti ter shraniti v skladu s predpisi. Na zadnji strani zaključenega dnevnika in glavne knjige se odtisne žig javnega zavoda, podpišeta pa ju vodja računovodstva in odgovorna oseba javnega zavoda (direktor).

Uspešno in učinkovito delovanje notranjih kontrol na področju izdelave poslovnega poročila mora dati zagotovilo, da so:

- računovodske informacije popolne, kar pomeni, da so vsi nastali poslovni dogodki, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, tudi v poslovnih knjigah v celoti evidentirani;
- v računovodskem sistemu pravočasno odkrite in popravljene vse nastale napake in uspešno odpravljene ugotovljene nepravilnosti, zato da so računovodske informacije točne;
- vsa sredstva in obveznosti, ki so evidentirani v računovodskem sistemu, dejansko obstoječi ter tudi izkazani v pravih vrednostih.

2.3.2 Roki in način posredovanja računovodskega poročila

Po določbah Navodila o predložitvi letnih poročil pravnih oseb javnega prava predložijo določeni uporabniki EKN svoja letna poročila Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES⁸) do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto prek spletnega portala AJ PES. Pri tem uporabijo elektronski podpis, ki je opredeljen v 3. točki 2. člena ZEPEP: »[...] niz podatkov v elektronski obliki, ki je vsebovan, dodan ali logično

⁸ AJ PES je bila ustanovljena leta 2002 z osnovnim namenom zbiranja, obdelovanja, objavljanja in posredovanja podatkov iz letnih poročil poslovnih oseb, za potrebe poročanja državni statistiki in za zagotovitev obveščanja poslovanja poslovnih oseb javnosti. «AJ PES je vpeljala računalniško rešitev – spletno storitev za preverjanje podatkov o zastopnikih poslovnih oseb in njihovih digitalnih potrdilih, ki jih lahko uporabljajo za elektronsko podpisovanje dokumentov. AJ PES podatke iz letnih poročil logično in računsko preveri, v sodelovanju s poslovnimi osebami odpravi morebitne nepravilnosti, opravi vnos oziroma zajem podatkov in podatke računalniško obdelala« (AJ PES, 2008).

povezan z drugimi podatki in je namenjen preverjanju prisotnosti teh podatkov in identifikaciji podpisnika.«

Javni zavod, ki spada med posredne uporabnike občinskega proračuna, mora predložiti premoženjsko bilanco za finance pristojnemu organu občine najkasneje do 30. marca tekočega leta za preteklo leto. Pristojnemu ministrstvu je treba v navedenem roku najprej predložiti premoženjsko bilanco elektronsko, nato pa še pisno. Sistemske notranje kontrole pristojnih ministrstev že takoj ob oddaji elektronske verzije premoženjske bilance odkrivajo morebitne napake in jih sporočijo, skupaj z zavrnitvijo bilance.

Izvajanje notranjih kontrol tako na strani pristojnega ministrstva kot proračunskega uporabnika je tudi pri pristojnih osebah, ki odkrivajo morebitne nepravilnosti tudi po oddaji premoženjske bilance. Pogosto ob tem potekajo medsebojne uskladitve, ki odpravljajo pomanjkljivosti ali nebistvene napake.

Po postopku pridobitve dovoljenja za elektronsko podpisovanje (SIGEN-CA) je javni zavod podpisal pogodbo o upravljanju s kvalificiranimi potrdili SIGEN-CA za pravne in fizične osebe, registrirane za opravljanje dejavnosti, v kateri so navedene pravice in obveznosti pogodbenih strank. SIGEN-CA (angl. *Slovenian General Certification Authority*) je izdajatelj kvalificiranih digitalnih potrdil overitelja na ministrstvu za javno upravo RS (v nadaljevanju MJU) za fizične osebe in pravne osebe. Potrdila SIGEN-CA izdaja overitelj digitalnih potrdil na MJU. To so potrdila, za katera velja najvišja stopnja varovanja in načela t.i. močne enkripcije, overitelj pa deluje po določbah Uredbe o pogojih za elektronsko poslovanje in elektronsko podpisovanje (Ur. l. RS, št. 77/2000, 2/2001, 86/2006). Digitalna potrdila SIGEN-CA so obravnavana v dokumentu »Predstavitev izdajatelja SIGEN-CA« (Ministrstvo za javno upravo RS, 2007) in so namenjena:

- za upravljanje s podatki javne uprave;
- za dostop in izmenjavo podatkov, s katerimi upravlja javna uprava;
- za varno elektronsko komuniciranje med imetniki kvalificiranih digitalnih potrdil overitelja na MJU in
- za storitve oziroma aplikacije, za katere se zahteva uporaba digitalnih potrdil overitelja na MJU.«

Z namestitvijo SIGEN-CE je uradno potrjen dostop do ustreznega spletnega mesta, ki z uporabo javnega dela podpisnega ključa najde povezavo z zaupnim delom ustreznega veljavnega elektronskega podpisa, kar v celoti nadomešča ročni podpis pooblaščenih oseb. To je primer sistemske računalniške kontrole, ki preverja verodostojnost in veljavnost elektronskega podpisa.

V 4. točki 2. člena ZEPEP so osnovane zahteve po varnosti tovrstnega elektronskega poslovanja, in sicer: »Varen elektronski podpis je elektronski podpis, ki izpolnjuje naslednje zahteve:

- da je povezan izključno s podpisnikom;
- da je iz njega mogoče zanesljivo ugotoviti podpisnika;
- da je ustvarjen s sredstvi za varno elektronsko podpisovanje, ki so izključno pod podpisnikovim nadzorom;
- da je povezan s podatki, na katere se nanaša, tako da je opazna vsaka kasnejša sprememba teh podatkov ali povezave z njimi.«

Zakonodaja določa vrsto ukrepov za preverjanje elektronskih podpisov, med drugim vodi tudi register veljavnih elektronskih podpisov in register uradnih overiteljev elektronskih podpisov, ki so po določbah ZEPEP fizične ali pravne osebe, ki izdajajo potrdila ali opravljajo druge storitve v povezavi z uporabo elektronskih podpisov.⁹

Kontrolni postopek, ki zagotavlja varnost pred nezakonitim in nepooblaščenim zlorabljanjem veljavnih digitalnih potrdil, je tudi v tem, da se lahko za en veljaven elektronski podpis namesti avtorizacijska koda samo na enem mikroročunalniku, kjer je bil že predhodno nameščen program, ki omogoča elektronsko nakazovanje nalogov, podpisovanje in pošiljanje dokumentov. Vstop v ta program je zavarovan z dodatnim geslom, ki ga pozna samo oseba, ki je pooblaščen za plačevanje in oddajanje elektronskih podatkov, varnostna kopija je shranjena na elektronskem mediju v trezorju, kjer so shranjena ostala gesla in do katerega imata dostop samo dve pooblaščenim osebi v javnem zavodu.

Preventivni ukrepi za fizično varovanje računalnika, na katerem se nahaja veljaven elektronski podpis, ter dostop do le-tega, morajo biti še posebej skrbno pripravljene in upoštevane (varovanje pred poškodbami, odtujitvijo, dostopom nepooblaščenih oseb). V primeru uničenja računalnika ali programske opreme postane neuporaben tudi elektronski podpis, ki postane s to avtorizacijsko kodo ukinjen. Za ponovno vzpostavitev elektronskega podpisovanja je treba ponoviti celoten zgoraj opisani postopek pridobitve dovoljenja za elektronsko podpisovanje.

Vsaka pravna oseba se na spletnih straneh AJPES prijavi s pravilnim uporabniškim imenom in geslom (katera ji predhodno posreduje AJPES). To je primer vhodne systemske kontrole spletnih strani AJPES, ki preprečuje vstop na spletno mesto vsem nepooblaščenim osebam, s tem pa varuje podatke, pred morebitnimi zlorabami. Če je prijava uspešna, se na spletnih straneh AJPES izvede še ena formalna systemska kontrola, ki poteka še pred vpisovanjem

⁹ Seznam overiteljev je objavljen v posebnem registru overiteljev, ki ga vodi Center RS za informatiko po Pravilniku o prijavi overiteljev in vodenju registra overiteljev v Republiki Sloveniji (Ur. l. RS št. 99/2001, 42/2007).

računovodskih podatkov v predpisane obrazce računovodskega poročila. To je kontrola točnosti in pravilnosti vpisanih podatkov naziva ter naslova pravne osebe, njegove matične številke, davčne številke, šifre uporabnika EKN, številke podračuna, odgovornih oseb, datuma obdobja, za katerega se oddajajo podatki, ter datuma in kraja oddaje. Če je pri katerem od teh splošnih podatkov napaka, program to izpiše in dokler niso vsi vpisani podatki pravilni, ni mogoče nadaljevanje izpolnjevanja obrazcev z računovodskimi podatki.

Sistemske kontrolne postopke se v nadaljevanju nahajajo v posameznih aplikacijah za vnos podatkov prek spletnih strani AJPES, vsebujejo pa kombinacijo formalnih, logičnih in računskih kontrolnih postopkov, ki se izvajajo hkrati z neposrednim vnašanjem ustreznih podatkov. S posebnim ukazom v omenjenih aplikacijah se izpišejo vse napake. Pojasnila se sklicujejo na šifre za avtomatsko obdelavo podatkov (v nadaljevanju AOP), ki jih je program sam ugotovil. Podatki se vpisujejo v celih številih (brez decimalk). Logične programske kontrole navzkrižno preverjajo pravilnost in popolnost vnesenih podatkov (glede na AOP, ki se medsebojno navezujejo v posameznih izkazih). Računske kontrole avtomatično preverjajo (seštevajo, odštevajo) evidentirane zneske in obstajajo pri tistih podatkih, katerih rezultat daje na primer kumulativni seštevki več zneskov posameznih postavk AOP. Pravilo velja, da celotnega računovodskega poročila ni mogoče uspešno oddati, dokler posamezen izkaz vsebuje napake, na kar programske kontrole opozorijo pred oddajo. Pri tem se računalniške logične kontrole navezujejo na posamezna polja AOP v vseh predpisanih obrazcih računovodskega poročila, in sicer:

- vertikalno (seštevanje in odštevaje vodoravnih polj) ter tudi
- horizontalno (seštevanje in odštevaje navpičnih polj, v katerih so podrobno razčlenjene posamezne gospodarske kategorije, na primer sredstva, pri čemer morajo biti vsi analitični podatki posameznih vrst sredstev glede na določeno vrednost, bodisi da je to nabavna bodisi neodpisana vrednost, v kumulativnem znesku enaki seštevkom posameznih izkazanih vrednosti sredstev).

Napake se izpišejo v vseh AOP, kjer je to potrebno in dokler niso odpravljene, obrazcev ni možno dokončno oddati. Ročno je treba vseskozi dodatno preverjati vse vpisane podatke, predvsem zato, ker določene napake sistemske računalniške kontrole ne morejo odkriti, na primer terjatve do kupcev v obrazcu »bilanca stanja« niso vpisane tako, kot so dejansko razčlenjene in evidentirane v poslovnih knjigah.

Po uspešni predložitvi izkazov z veljavnim kvalificiranim digitalnim potrdilom (elektronski podpis) se izpiše dokument »Obvestilo za AJPES«. Na njem so izpisani kode (šifre) posameznih, na spletnih straneh oddanih izkazov, ter datum in ura njihove uspešne elektronske oddaje. To obvestilo, ki ga je podpisala odgovorna oseba, je treba v pisni obliki predložiti pristojni izpostavi AJPES.

Ugotavljam, da ima javni zavod pravočasno in pravilno izdelana vsa zakonsko predpisana poročila, ki so bila tudi v zakonsko predpisanih rokih ustrezno oddana vsem zunanjim uporabnikom računovodskih informacij.

2.3.3 Kontroliranje podatkov pri evidentiranju poslovnih dogodkov

Temeljne poslovne knjige se odpirajo na začetku poslovnega leta za vse postavke sredstev in obveznosti do virov sredstev, izkazane v bilanci stanja z začetnimi saldi, za vse druge računovodske kategorije pa ob nastanku poslovnega dogodka. Med letom se upoštevajo nastali poslovni dogodki, ki se vrednostno evidentirajo v poslovnih knjigah, na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin, ki opisujejo vse nastale spremembe gospodarskih kategorij.

Pomožne poslovne knjige se po potrebi odpirajo med letom za vse tiste analitične razvide, ki jih zahtevajo razčlenjeni konti posameznih gospodarskih kategorij.

V glavni knjigi evidentirani poslovni dogodki iz knjigovodskih listin se istočasno (avtomatično) kronološko zapisujejo tudi v dnevnik. V glavni knjigi se vodi sistematska evidenca na sintetičnih in analitičnih kontih. Glavna knjiga je sestavljena iz kontov, na katerih se posamično ali zbirno evidentirajo vsi poslovni dogodki, ki se nanašajo na sredstva, vire sredstev, odhodke in prihodke. Takšno evidentiranje poslovnih dogodkov upošteva računovodsko načelo poenotenosti, kot tudi zbirnosti, kar omogoča primerljivost poslovnih dogodkov. Način vodenja glavne knjige mora zagotavljati, da se lahko kadarkoli po potrebi izpišejo posamezni konti za posamezno obdobje. V dnevniku glavne knjige se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida.

Računalniški računovodski sistem z upoštevanjem pravil dvostavnega knjigovodstva poskrbi za avtomatsko računalniško kontrolo kumulativnih debetnih in kreditnih seštevkov, ki morajo biti v glavni knjigi enaki. To je skladno z načelom medsebojne povezanosti in soodvisnosti gospodarskih kategorij, ki pravi, da se vsaka gospodarska kategorija, izkazana v poslovnih knjigah, skladno s temeljnimi načeli ureditve dvostavnega knjigovodstva, izkazuje v soodvisnosti od drugih gospodarskih kategorij.

Za kontroliranje posameznih skupin kontov ali razredov glavne knjige za posamezno časovno obdobje ali za celotno obračunsko obdobje mora računalniški računovodski program kadarkoli omogočati izpis evidentiranih podatkov. Prednost računalniškega računovodskega sistema in vanj vgrajenih kontrolnih postopkov je tudi, da se v poslovnih knjigah zneski sproti pravilno seštevajo ter tako kadarkoli omogočajo vpogled in analizo kumulativnih stanj na vseh postavkah (analitičnih in sintetičnih kontih). Takšna evidenca je pomembna za odločanje, pa tudi medsebojno časovno primerjanje gospodarskih kategorij.

Dnevnik pa je temeljna knjiga, v kateri so ti poslovni dogodki evidentirani po časovnem zaporedju. Po svoji obliki in vsebini mora biti dnevnik glavne knjige, kot enotna temeljna knjiga, verodostojna podlaga, iz katere je možno kadarkoli kontrolirati knjiženje, priklicati podatke na zaslon računalnika ali odtisniti posamezna oziroma po potrebi tudi vsa knjiženja obračunskega obdobja.

Uspešnost kontrolnega postopka pri evidentiranju poslovnih dogodkov je razvidna tudi iz dnevnika glavne knjige, v katerem morajo biti vsi nastali poslovni dogodki vpisani na analitičnih kontih glavne knjige s pravilnimi podatki, kot so:

- oznaka (lahko je računalniška šifra) knjigovodske listine, ki je bila podlaga za knjiženje;
- številka (praviloma se ujema z zaporedno računalniško številko, ki jo računalniški računovodski program sam ponudi) in ustrezen opis knjigovodske listine;
- pravo časovno obdobje evidentiranja v poslovnih knjigah, resničen datum knjiženja, datum nastanka poslovnega dogodka in datum izdaje listine, ki ga opredeljuje;
- ustrezen konto in protikonto knjiženja (po potrebi tudi razvrstitev na ustrezno stroškovno mesto);
- pravilno in popolno evidentiran znesek v breme ali v dobro;
- skupni znesek (kumulativa) vseh evidentiranih zneskov v breme in v dobro.

Tabela 2 prikazuje register tveganj na področju evidentiranja poslovnih dogodkov v temeljno in pomožne knjige. Iz registra tveganj so razvidni kontrolni cilji z navedenega področja in tveganja, da cilji ne bodo uresničeni. Prikazani so tudi posamezni kontrolni ukrepi, ki zmanjšujejo verjetnost nastanka tveganja na najmanjšo možno raven.

Pomembnost evidentiranja poslovnih dogodkov v glavno in pomožne knjige je velika zaradi pomembnosti vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev ter prihodkov in odhodkov, ki so predmet finančnega poročanja javnega zavoda.

Verjetnost uresničitve tveganja za nastanek posameznih tveganj, razvidnih iz omenjene tabele, pa je v javnem zavodu majhna zaradi dovolj učinkovito vzpostavljenega sistema notranjih kontrol, ki poskrbijo, da so finančne informacije pravočasne, popolne, resnične in verodostojne.

Če notranje kontrole ne bi delovale, bi bila stopnja tveganja visoka, kar bi pomenilo, da se poslovni dogodki z veliko verjetnostjo knjižijo nepravčasno, nezakonito in nepopolno. Posledično bi se v računovodskih izkazih z večjo verjetnostjo pojavljale napake in nepravilnosti, kar vodi do neverodostojnega finančnega poročanja notranjim in zunanjim uporabnikom.

Tabela 2: Register tveganj na področju evidentiranja poslovnih dogodkov

| Kontrolni cilji | Tveganje | Verjetnost uresničitve tveganja (VT): | Pomembnost tveganja (PT): | Stopnja tveganja (ST) = (VT*PT) | Kontrolne aktivnosti |
|--|---|---|--|---------------------------------|--|
| <p>Evidentiranje poslovnih dogodkov</p> <p>Zagotoviti pravočasno, popolno in zakonito evidentiranje vseh nastalih poslovnih dogodkov, ki temeljijo na verodostojnih knjigovodskih listinah.</p> <p>Prepoznavanje in razvrščanje posameznih gospodarskih kategorij mora biti skladno s strokovnimi in etičnimi načeli.</p> | <p>Nepravočasno in nepopolno knjiženje poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah.</p> <p>Nezakonito in pomanjkljivo prikazovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih, zaradi česar le-ti vsebujejo napake in nepravilnosti.</p> | <p>1</p> <p>1 - redko 2 - možno 3 - pogosto</p> | <p>3</p> <p>1 - nizka 2 - srednja 3 - visoka</p> | <p>3</p> | <p>Kontrola pravočasnosti, točnosti in popolnosti evidentiranja poslovnih dogodkov (primerjava evidentiranega z dejansko nastalimi poslovnimi dogodki, ki so izraženi v knjigovodskih listinah).</p> <p>Pregledovanje pravilnosti, resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, s katerimi se poroča javnosti.</p> <p>Pri nastanku vsakega poslovnega dogodka (dobave blaga ali opravljanje storitev) je treba preveriti obstoj dokazil (naročilnice, dobavnice), ki potrjujejo, da je dogodek resničen.</p> |
| <p>Pravočasno in popolno poročanje zunanjim in notranjim uporabnikom računovodskih informacij, na predpisanih obrazcih in, v predpisanih rokih oddaje.</p> | <p>Ne izdelava in oddaja vseh izkazov, ki sestavljajo računovodsko poročilo s pojasnili vsem uporabnikom skladno s predpisano vsebino in v rokih, kot to določa zakon.</p> | <p>1</p> | <p>3</p> | <p>3</p> | <p>Izvedba kontrole, ali so izdelani vsi zakonsko predpisani računovodski izkazi z vsemi potrebnimi pojasnili k njim.</p> <p>Preveriti tudi, ali so bila vsa računovodska poročila, pravočasno dostavljena vsem uporabnikom.</p> |

Zaključevanje poslovnih knjig se izvede ob koncu poslovnega leta, ko se posamezni konti saldirajo. To poteka tako, da se kumulativno stanje posameznega konta (saldo, ki je razlika med seštevkom vseh evidentiranih zneskov na debetni in kreditni strani posameznega konta) vpiše na stran manjšega prometa konta. S tem postaneta seštevka vseh evidentiranih zneskov

na debetni in kreditni strani konta izenačena. Tako začetna stanja vseh kontov, vsa kumulativna evidentiranja vseh poslovnih dogodkov posameznih kontov, kot tudi njihova končna stanja se že mesečno med letom preverjajo (kontrolirajo se pravilnost, resničnost in popolnost vpisanih evidenc). Obvezno se v finančnoračunovodski službi izvaja kontrola saldov kontov ob koncu vsakega poslovnega leta, ko se primerjajo evidentirana stanja kontov glavne knjige-sredstev in obveznosti do virov sredstev z dejansko nastalimi poslovnimi dogodki, ki so izraženi z verodostojnimi knjigovodskimi listinami. Ob koncu leta, vse naštetu dodatno preverja tudi popisna komisija v postopku rednega letnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev. Vse ugotovitve v zapisnikih obravnava pristojni organ (svet javnega zavoda), ki s sklepom odloči o nadaljnjih postopkih in ukrepih za nastale ugotovitve popisne komisije. Ti sprejeti sklepi so verodostojna knjigovodska listina za evidentiranje popisnih razlik v poslovne knjige, kar je treba obvezno uskladiti pred zaključkom poslovnega leta.

2.3.4 Notranje kontrole analitičnih evidenc - saldakonti kupcev in dobaviteljev

Knjigi terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev se lahko vodita ločeno, kot samostojni pomožni knjigi ali v sklopu glavne knjige. Posebej se vodijo tudi evidence prejetih in izdanih računov za potrebe DDV, skladno z vsemi potrebnimi podatki in evidencami, ki jih določata ZDDV-1 ter Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010).

Javni zavod ni identificiran za namene DDV, po določbi 1. točke 94. člena ZDDV-1, ki določa: »Davčni zavezanec je oproščen obračunavanja DDV, če v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 EUR obdavčljivega prometa.«

Analitične evidence prejetih in izdanih računov vodi in kontrolira finančnoračunovodska služba javnega zavoda. Glavna naloga notranje kontrole, ki poteka v zvezi z analitičnimi evidencami kupcev in dobaviteljev je, da se tekoče usklajujejo stanja posameznih terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev. V ta namen se izpisi odprtih postavk kupcev in dobaviteljev redno pregledujejo in primerjajo z dejanskimi stanji (izkazanimi v knjigovodskih listinah) ter sproti popravljajo morebitne napake. Del kontrolnega postopka poteka avtomatsko, pri čemer se že sproti v računalniškem računovodskem programu primerja datoteka plačanih računov z odprtim stanjem obveznosti do dobaviteljev, ki se sproti zapira. Pri tem je bistvena vezna številka posameznega računa, na podlagi katere se hitro odkrije neustrezno plačilo (preveliko ali premajhno nakazilo v primerjavi z zneskom na računu).

Vzporedno se tako izvaja kontrola tudi nad pravilnostjo in točnostjo izvedbe plačevanja prejetih obveznosti dobaviteljem, ki poteka elektronsko. Po določbah Uredbe o pogojih za elektronsko poslovanje in elektronsko podpisovanje si mora vsaka poslovna oseba pridobiti pred začetkom elektronskega plačevanja od uradnega overitelja digitalnih potrdil ustrezno

dovoljenje za elektronsko podpisovanje plačilnih nalogov oziroma elektronsko posredovanje podatkov.¹⁰ Javni zavod je kot občinski proračunski uporabnik vključen v enotni državni plačilni sistem, ki se imenuje »zakladniški sistem države«. Glede na določbe Strategije izvedbe koncepta enotnega zakladniškega sistema v RS (Ministrstvo za finance RS, 2001 str. 1–2) se vsakemu od imenovanih proračunskih uporabnikov določi pet-mestna številka, ki predstavlja identifikacijo (v nadaljevanju šifra PU) v celotnem sistemu. Vsak proračunski uporabnik ima v enotnem zakladniškem sistemu določen svoj podračun, odprt pri pristojni UJP, preko katerega lahko izvaja plačevanje svojih obveznosti do dobaviteljev in kamor tudi prejema nakazila.

Po pridobitvi in overovitvi elektronskega podpisa ter, pred postopkom elektronskega pošiljanja podatkov in nakazovanja obveznosti je treba pristojni enoti UJP posredovati pisno izjavo, in sicer: »Izjavo o lastništvu elektronskega podpisa«, v kateri so navedeni podatki o šifri PU, nazivu in naslovu proračunskega uporabnika, številki podračuna, s katerega se bo izvajal plačilni promet, matični in davčni številki proračunskega uporabnika ter ime in priimek, elektronski naslov lastnika elektronskega podpisa (javnega dela ključa za elektronsko podpisovanje). Ključni podatek za izvedbo kontrole identifikacije posameznega proračunskega uporabnika v omenjeni izjavi je identifikacijska oznaka ključa (angl. *key fingerprint*). To je trinajstmestno število, ki ga ob uradni dodelitvi in potrditvi digitalnega potrdila SIGEN-CA navede izdajatelj (overitelj) digitalnega potrdila za elektronsko podpisovanje.

Vsi ti podatki so potrebni za izvajanje kontrol pristojnega UJP, da lahko preveri identifikacijo in veljavnost elektronskega podpisa pred izvedbo postopka elektronskega plačevanja. Če se kateri od podatkov ne bi ujema, potem se avtomatsko zavrne datoteka s plačilnimi nalogi in plačilo se ne izvede. Kontrolni postopki ob plačevanju nalogov ali drugem poročanju zunanjim uporabnikom po spletu, se nanašajo na avtomatično preverjanje ustrezne šifre PU, ki jo je treba pri oddaji poročil obvezno navajati. Po uspešnem preverjanju ustreznosti šifre PU in ostalih identifikacijskih podatkov je možno nadaljevati računalniške postopke oddajanja poročil, v nasprotnem primeru se onemogoči dostop do spletnih strani za elektronsko izvajanje nakazil ali drugo oddajo podatkov.

Izvajalec nakazil nato izdelava ustrezno datoteko s plačilnimi navodili in oblikuje plačilni paket, pripravljen za elektronsko pošiljanje na UJP. Obvezno tudi izpiše vsebino paketa v papirni obliki - tisk zbirnega poročila št. 47, ki je kot ustrezna knjigovodska listina podlaga za knjiženje poslovnih dogodkov, zato se shranjuje poleg ustreznih izpiskov stanja in prometa denarnih sredstev. Tisk zbirnega poročila št. 47 je natisnjen zbirni nalog vseh v datoteki poslanih nakazil, iz katerega so razvidni splošni podatki plačnika (naziv predlagatelja, račun,

¹⁰ V ta namen izpolni proračunski uporabnik »Zahtevek za pridobitev kvalificiranih digitalnih potrdil za zaposlene pravnih in fizičnih oseb, registriranih za opravljanje dejavnosti«, v katerem je treba navesti vse podrobne podatke o pravni osebi, ki daje prošnjo za odobritev elektronskega podpisa in tudi osebne podatke o pooblaščenim osebam pravne osebe, ki je zanjo uradni podpisnik.

datum plačila), in posameznih plačilnih navodil, v katerih je vsako plačilno navodilo oštevilčeno, zanj pa v dveh vrsticah izpisano, komu se nakazuje, kolikšen znesek, na kateri račun bodo nakazana sredstva, za kateri namen ter vse potrebne šifre plačila, kar je zapisano v Uporabniškem priročniku za Posredovanje navodil prek elektronske pošte (Uprava za javna plačila, 2006, str. 14).

V finančnoračunovodski službi, v kateri se vnašajo plačilne obveznosti v program UJPNET, se ob morebitnih izpisanih napakah med oddajo datoteke za elektronsko plačevanje preveri:

- ali je na računu, ki se plačuje, podpis odredbodajalca izplačila;
- višina evidentiranega zneska za nakazilo z dejansko izpisanim zneskom na računu, in v primeru napačnega zneska le-tega zaposleni ustrezno popravi;
- naziv prejemnika nakazila in njegova številka transakcijskega računa (naziv javnega zavoda v breme in podračun se v program enkrat vnese, preveri pravilnost in se vsakokrat avtomatično izpiše);
- ali so vsi sklici, nameni nakazila, datumi plačila in šifre nakazil ustrezni; če program ugotovi napake, nanje opozori.

Ko je datoteka s plačilnimi nalogi pripravljena za pošiljanje na UJP, jo podpisnik, ki je bil predhodno registriran pri UJP, elektronsko podpiše in šifrira ter elektronsko pošlje UJP. Podpisnik, ki je za ta namen registriran na UJP, plačilna navodila na datoteki podpiše s svojim privatnim ključem in jih šifrira z javnim ključem UJP. Elektronski podpis zagotavlja, da so plačilna navodila ustrezno avtorizirana, hkrati pa služi še za identifikacijo predlagatelja plačilnih navodil.

V okviru notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi javnega zavoda zaposleni občasno preverjajo veljavnost elektronskih podpisov ter njihovo pravilno in varno uporabo.

Napake finančnega poslovanja lahko nastanejo tako pri plačilih, katerih znesek se ne ujema z evidentiranim zneskom računa, lahko pa je bil znesek pomotoma nakazan drugemu dobavitelju. Vsa ta odstopanja se na zaslonu programa prikažejo kot napake pred potrjevanjem in zapiranjem določenega plačila računa (ali prejetega ali izdanega). V vseh navedenih primerih je zelo pomembno, da se takoj razišče, odkrije in popravi napaka, kjer je nastala (za vsak takšen primer se primerjajo evidentirani in plačani zneski z verodostojnimi knjigovodskimi listinami kot podlago za knjiženje).

V evidencah saldakontov kupcev in dobaviteljev je treba posebej vzpostaviti kontrolo nad plačanimi predračuni, ki so sicer izkazani na prejetih ali danih avansih. Zato se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda pri kontroliranju stanja danih in prejetih avansov poleg evidenc iz saldakontov kupcev in dobaviteljev vzporedno izdelujejo in uporabljajo še dodatne tabele. V njih so vpisani tudi drugi podatki (na primer o plačanih ponudbah, veznih oznakah), s katerimi se lažje usklajujejo saldi na teh kontih.

Posebnost evidentiranja terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev proračunskih uporabnikov je, da morajo imeti po določbah Pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, med terjatvami ločeno izkazane kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN, za katere se sestavlja premoženjska bilanca države oziroma občine. Prav tako morajo imeti ločeno izkazane kratkoročne obveznosti do uporabnikov EKN, za katere se sestavlja premoženjska bilanca. Takšna razvrstitev je podlaga za pobot, kar se na različnih ravneh izvaja pri pripravi premoženjske bilance. V 29. členu ZR je določeno, da se kot podlaga za sestavljanje premoženjske bilance upoštevajo podatki iz bruto bilance stanja, vendar se pred tem pobotajo (popravijo) določeni podatki na kontih terjatev in obveznosti do proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov.

Analitični konti terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev se obvezno izpišejo (odtisnejo) ter zaključijo ob izteku poslovnega leta, med letom pa se izpišejo po potrebi.

Finančnoračunovodska služba javnega zavoda mesečno usklajuje stanja v pomožnih knjigah z ustreznimi stanji kontov v glavni knjigi, zato se tudi saldakonti kupcev in dobaviteljev mesečno preverjajo z izdanimi in prejetimi računi ter saldi kontrolirajo z dejanskimi plačili in nakazili, izkazanimi s plačilnimi dokazili (sporočila o prometu in stanju na podračunu). Če tu prihaja do razlik, se ugotovijo morebitna napačna nakazila oziroma plačila, ki se neposredno v dogovoru s kupci oziroma dobavitelji praviloma takoj popravijo (uskladijo z dobropisi, dogovori, vračili, doplačili). Za usklajevanje posameznih postavk terjatev in obveznosti morajo biti knjiženja na podlagi knjigovodskih listin sprotna. Za sprotno šteje knjiženje, ki je opravljeno v 8 dneh od dneva nastanka poslovnega dogodka, in to v pomožnih knjigah ali v glavni knjigi.

Med letom se izdajajo tudi t.i. izpiski odprtih postavk za terjatve in obveznosti (v nadaljevanju obrazci IOP¹¹), ki jih poslovni partnerji lahko potrdijo oziroma jim ugovarjajo (se ne strinjajo z zneski izkazanih odprtih terjatev ali obveznosti ali samo z določenim delom izkazanih terjatev ali obveznosti). Na osnovi vračila potrjenega obrazca IOP lahko kupec in dobavitelj uskladita stanja terjatev in obveznosti ter morebitna nesoglasja, ki so nastala pri medsebojnih poslovnih dogodkih.

2.3.5 Notranje kontrole analitičnih evidenc - register osnovnih sredstev

V registru osnovnih sredstev in drobnega inventarja so evidentirani vsa opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva ter drobní inventar, ki se vodi posamično. Javni zavod vodi register osnovnih sredstev in drobnega inventarja računalniško. Knjiga opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev se praviloma ne izpisuje ter se ne zaključuje, kadarkoli

¹¹ IOP – izpisek odprtih postavk je obrazec, ki izkazuje terjatve in obveznosti na določeni dan. »S sprotnimi (tekočimi) terjatvami razumemo pravice, ki so se pojavile na podlagi dostavljenih poslovnih učinkov ali izplačil, za kar še ni bila prejeta protivrednost, ter v zvezi s preveč plačanimi obveznostmi.« (Turk et al., 2004, str. 56).

pa je mogoče kartice posameznih osnovnih sredstev, z vsemi podatki od njihove nabave oziroma pridobitve dalje, priklicati na zaslon računalnika ali izdelati izpis.

V registru opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev je analitična evidenca osnovnih sredstev in drobnega inventarja, ki se vodijo posamično, na podlagi inventarnih števil, za vsako osnovno sredstvo v računovodstvu javnega zavoda. Osnovna sredstva, ki so lahko opredmetena (v obliki stvari, kot so: zemljišča, zgradbe, oprema, večletni nasadi, osnovna čreda) ali neopredmetena (v obliki dolgoročnih pravic in dolgoročno odloženih stroškov), se vnašajo v poslovne knjige oziroma register osnovnih sredstev z njihovo nabavno vrednostjo. Nabavna vrednost pa je po načelu vzročnosti, sestavljena iz nakupne cene, vseh neposrednih stroškov nabave in stroškov namestitve na mesto uporabe.

V Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur. l. RS, št. 45/2005, 114/2006, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010) je določeno, da se lahko vsa opredmetena osnovna sredstva, katerih posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 EUR, izkazujejo skupinsko, kot drobni inventar. Ne glede na vrednost osnovnega sredstva, pa se lahko pri njihovem izkazovanju upošteva tudi kriterij istovrstnosti sredstev, kar pomeni, da je lahko oprema, ki je vrednostno manjša ali enaka 500 EUR, razporejena posamično med istovrstnimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Stvari drobnega inventarja (pisarniški pripomočki, okrasni predmeti, drobno orodje), katerih posamične nabavne vrednosti ne presegajo vrednosti 500 EUR, se lahko razporedijo tudi med material. Za tisti drobni inventar, ki ima dobo koristnosti daljšo od enega leta (ki se obravnava kot material), je treba vzpostaviti ob njihovem prenosu v uporabo izvenknjigovodsko evidenco po nahajališčih. Vsaka pravna oseba mora imeti svojo odločitev o načinu razvrščanja drobnega inventarja med osnovna sredstva zapisano v svojem pravilniku.

Formalni kontrolni postopki, ki se izvajajo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda zajemajo preverjanje popolnosti, pravilnosti in resničnosti v registru vsebovanih podatkov o vseh nabavah ter pravilnih razvrstitvah evidentiranih osnovnih sredstev. Uspešnost izvajanja notranjih kontrol potrjuje evidentiranje vseh osnovnih sredstev, ki so tudi s pravilnimi in popolnimi podatki vpisana v register. To so podatki o:

- nazivu in vrsti osnovnih sredstev, drobnega inventarja;
- opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih v upravljanju, ki so ločeno izkazani od sredstev, pridobljenih iz drugih virov (donacije);
- pravilnih (predpisanih) amortizacijskih skupinah oziroma stopnjah rednega odpisa;
- kontih, na katerih so evidentirana posamezna osnovna sredstva;
- nabavnih vrednostih, popravkih vrednostih in neodpisanih vrednostih evideniranih osnovnih sredstev;

- že odpisanih sredstvih (izredni, redni odpisi)¹²;
- pravilni razporeditvi pridobljenih osnovnih sredstev glede na posamezna nahajališča oziroma lokacije javnega zavoda;
- načinu pridobitve posameznih sredstev, dobavitelju, številki računov, datumu pridobitve sredstev, datumu začetka uporabljanja sredstev.

S prenosom posameznega osnovnega sredstva v uporabo sprožimo proces postopnega zmanjševanja vrednosti osnovnih sredstev z amortiziranjem. V poslovnih knjigah in registru osnovnih sredstev spremljamo vse navedene stvari med osnovnimi sredstvi v uporabi, zunaj uporabe in v poslovnem najemu po njihovi neodpisani vrednosti. To vrednost pa spoznamo posredno, in sicer je razlika med nabavno vrednostjo osnovnega sredstva in njegovim popravkom vrednosti kjer je izkazana amortizacija (Turk et al., 2004, str. 53).

Predmet obračunavanja amortizacije so lahko samo določena sredstva. To so sredstva, ki imajo omejeno dobo koristnosti, se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, in so namenjena uporabi pri opravljanju lastne dejavnosti (opravljanju storitev, dobavljanju proizvodov). Pri tem je treba upoštevati tudi izjeme, za katere se redni odpis ne opravlja, glede na določbe Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev so to:

- zemljišča;
- vsa opredmetena osnovna sredstva do prenosa v uporabo in trajno iz uporabe, ali katerih uporaba ni časovno omejena;
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega in umetniškega pomena, za namene obrambe in državne varnosti.

Stopnje rednega odpisa neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev so določene v prilogi omenjenega pravilnika. Predpisana je tudi metoda oziroma način amortiziranja, ki je enakomerno (linearno) časovno amortiziranje. Časovno amortiziranje pomeni, da obračunavamo amortizacijo glede na čas trajanja (staranje) uporabe osnovnega sredstva, v nasprotju z uporabnostnim (funkcionalnim) amortiziranjem, pri katerem obračunavamo amortizacijo glede na dejansko uporabo osnovnih sredstev. Enakomerno časovno amortiziranje daje vedno enak letni znesek amortizacije pri dani nabavni vrednosti osnovnega sredstva (Turk et al., 2004, str. 240–241).

V javnem zavodu se poleg pravilnosti uporabljenih stopenj amortiziranja redno izvaja tudi kontrola nad pravilnostjo začetka in prenehanja obračunavanja amortizacije. Pri tem notranje kontrole preverjajo, ali je dejansko izveden postopek amortizacije skladen z zakonsko

¹² V Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev je zapisano, da se **izredni odpis** opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev, **redni odpis** pa je oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu.

predpisanim. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev določa, da se lahko začne amortizacija obračunavati prvi dan naslednjega meseca, ko se osnovno sredstvo začne uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je le-to namenjeno. Sredstva drobnega inventarja se ob njihovi nabavi lahko odpišejo enkratno v celoti. Amortizacija se obračunava, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova za obračunavanje, kar pomeni, ko je znesek nabavne vrednosti enak odpisani vrednosti, se amortizacije ne obračunava več. Izjemoma se amortizacija preneha obračunavati tudi, če se sredstva poškodujejo (zaradi višje sile-poplave, požari), dokler jih zaradi teh posledic ni mogoče uporabljati. Neodpisana vrednost drobnega inventarja pa mora biti ob pravilnem postopku izvajanja rednega odpisa vedno enaka 0.

Knjiga opredmetenih osnovnih sredstev mora biti usklajena z evidencami v glavni knjigi na posameznih kontih osnovnih sredstev, drobnega inventarja in njihovih popravkov vrednosti. Kontrola istovetnosti podatkov se v javnem zavodu izvaja pri letnem popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev. Letno se izpišejo obračuni amortizacije po kontih in amortizacijskih skupinah ter ločeno za osnovna sredstva v upravljanju in druga osnovna sredstva, pri tem se ocenjuje upoštevanje predpisane zakonodaje.

Če se pri kontroli pravilnosti načina obračunavanja amortizacije ugotovi, da so ali napačno uporabljene amortizacijske stopnje, napačno uporabljen način amortiziranja ali napačno uporabljen znesek, od katerega se obračunava amortizacija, je treba napake popraviti in posledično uskladiti tudi vse ostale podatke, na katere ima napačen znesek vpliv (na primer strošek amortizacije je prenizko ali previsoko izkazan na popravkih vrednosti osnovnih sredstev, posledično so neustrezno ovrednotene tudi vse neodpisane vrednosti osnovnih sredstev oziroma drobnega inventarja).

2.3.6 Notranje kontrole analitičnih evidenc - blagajniški dnevniki, prejemi in izdatki

Javni zavod ima glavno blagajno in pomožne blagajne v vseh svojih petih enotah. Glavna blagajna je namenjena dvigovanju gotovine s posebnega gotovinskega računa z ničelnim stanjem. Po Pravilniku o dvigih ter plogih tolarske in tuje gotovine neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ZZZS in ZPIZ, prek posebnega računa z ničelnim stanjem (Ur. l. RS, št. 89/2002, 94/2002, 117/2007, 109/2009, 59/2010) ima javni zavod odprt gotovinski račun, s katerega dviguje gotovino za določena izplačila zaposlenim. Ničelno stanje na tem računu pomeni, da je obvezno, razen v primeru, ko se pojavi potreba po gotovini. V tem primeru se na računu z ničelnim stanjem na določeni dan zagotovi gotovinsko kritje, ki ga je treba isti dan z računa v celoti tudi dvigniti, v nasprotnem primeru se avtomatično vrne nazaj, na podračun proračunskega uporabnika. V finančnoračunovodski službi javnega zavoda se pred nakazilom vedno, formalno preveri pravilnost višine zneska in vseh ostalih potrebnih podatkov, izpisanih na nalogu za prenos, v breme podračuna javnega zavoda, odprtega pri pristojni enot UJP, po določbah Odredbe o vzpostavitvi sistemov

enotnega zakladniškega računa (Ur. l. RS, št. 54/2002) in v dobro gotovinskega računa z ničelnim stanjem.

Zaradi nezasedenosti posameznih delovnih mest (knjigovodja) mora vodja računovodstva voditi in operativno izvajati vse postopke blagajniškega poslovanja glavne blagajne, ki jo tudi redno kontrolira, kar ni skladno z razmejitvijo del in nalog ter odgovornosti zaposlenih. Postopki kontrol obsegajo preverjanje stanj gotovine, ki jih izkazujejo knjigovodske evidence posameznih blagajn in blagajniški dnevnik, z dejansko ugotovljeno gotovino v blagajnah. Ker se v javnem zavodu večinoma posluje negotovinsko, ostajajo kljub neskladju razmejitve odgovornosti zaposlenih, tveganja za nastanek napak in nepravilnosti tega področja na sprejemljivi ravni.

Vsaka enota javnega zavoda ima svojo pomožno blagajno, v katerih se izvajajo negotovinska in gotovinska vplačila občanov za opravljene storitve, ki jih vodijo imenovani vodje blagajn. Ti so dolžni glede na določbe Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu (Ur. l. RS, št. 103/2002, 141/2006) gotovino, ki so jo prejeli na kakršnikoli podlagi, vplačati na podračun javnega zavoda isti dan, najpozneje pa naslednji delovni dan. Pomožne blagajne so namenjene samo prejemanju negotovinskih in gotovinskih plačil uporabnikov javnega zavoda ter dnevnu polaganju iztržkov na njegov podračun.

Vodje pomožnih blagajn so zadolženi za pravilnost in resničnost vodenja posameznih blagajn, njihova odgovornost pa je tudi pravilno, resnično in pošteno ter pravočasno izstavljanje notranjih knjigovodskih listin in vseh predpisanih blagajniških evidenc (blagajniški prejemek, izdatek in dnevnik), ki jih mesečno dostavijo v računovodstvo.

Zaradi prostorsko ločenih enot javnega zavoda, kjer se dnevno posluje z gotovino, in posledično več oseb, ki pri tem sodelujejo, obstaja visoko tveganje za morebitne zlorabe ali uresničitve napak. Zaradi tega je treba vseskozi kontrolirati pravilnost izvedbe blagajniškega poslovanja v vseh naštetih operativnih delih, ki vključujejo gotovinsko in tudi negotovinsko poslovanje.

Ravnanje z gotovino mora biti varno in zakonito, zato so blagajniki poučeni o vseh ukrepih, ki jih je treba izvajati, da je gotovinsko poslovanje pravilno. Notranja kontrola se predvsem nanaša na preverjanje ukrepov, namenjenih fizičnemu varovanju denarja, pri shranjevanju in prenosu gotovine, saj mora biti zagotovljeno, da ne bi prihajalo do morebitnih zlorab ali povzročitev škode. To pomeni, da mora biti gotovina shranjena v železni ognjevarni blagajni, ki mora imeti dva ključa, od katerih ima enega blagajnik, drugega pa njegov namestnik. Gotovina mora biti varna tudi pri prenosu – tako dvigu kot pologu. Denar običajno prenaša blagajnik oziroma oseba, ki je za to pooblaščen. Gotovinska in negotovinska vplačila pomožnih blagajn operativno izvajajo vsi zaposleni v posameznih enotah, dnevni prenos pa opravlja oseba, ki je zadolžena in odgovorna za dnevno oddajanje gotovinskih vplačil na podračun javnega zavoda, ter pri tem izdelava blagajniške pologe in zbirna poročila o

negotovinskih vplačilih po posameznih enotah. Ustrezna dokazila (knjigovodske listine) mora dnevno dostavljati v finančnoračunovodsko službo.

Blagajniška knjiga glavne blagajne se vodi v finančnoračunovodski službi, blagajniške knjige pomožnih blagajn pa ločeno v posameznih enotah javnega zavoda. Vodijo se računalniško na naslednjih obrazcih:

- blagajniški dnevnik (evidenca o začetnem stanju blagajne, vseh gotovinskih vplačilih in izplačilih ter končnem stanju blagajne);
- blagajniški prejemek (za gotovinska vplačila);
- blagajniški izdatek (za gotovinska izplačila).

V finančnoračunovodski službi se mesečno kontrolira pravilnost vodenja pomožnih blagajn. Preveri se, ali so blagajniki izpisali za vsako vplačilo blagajniški prejemek in za vsako izplačilo blagajniški izdatek, ali so bili dokumenti ustrezno podpisani in izstavljeni v dveh izvodih, od katerih prvega prejme stranka, drugi pa ostane v blagajni, kot dokaz za evidentiranje v glavni knjigi.

Formalno je treba preveriti tudi pravilnost vpisanih podatkov v knjigovodskih listinah, ki se nanašajo na blagajniško poslovanje. Iz vsakega blagajniškega izdatka ali priloge mora biti nedvoumno razvidno, komu in zakaj je bilo posamezno izplačilo opravljeno. Kontrole upravičenosti in pravilnosti izplačil iz blagajne se nanašajo na pregledovanje blagajniških izdatkov, ki morajo biti sestavljeni na podlagi verodostojne (zunanje ali notranje) knjigovodske listine ter podpisane od pooblaščenih oseb (blagajnika, osebe, ki lahko izplačilo odobri) in prejemnika izplačila.

Blagajniški dnevnik se izstavi in zaključi na dan, ko se opravijo izplačila oziroma vplačila, ter za obdobje, ki ni daljše od 30 dni. Končni saldo se prenese kot začetni saldo v naslednji blagajniški dnevnik. Po preverjanju verodostojnosti in resničnosti, pravilnosti ter zakonitosti blagajniških dnevnikov glavne in pomožnih blagajn, morata (le-tega) pred zaključkom podpisati imenovani blagajnik in vodja računovodstva.

Kontrole blagajniškega poslovanja se v posameznih enotah javnega zavoda izvajajo sproti ter se nanašajo na pravilno in točno opravljanje naslednjih nalog in zadolžitev:

- s sklepom pooblaščenim blagajniki morajo voditi blagajniško poslovanje vestno, točno in sprotno;
- skrbeti morajo za sprotno izdelavo pravilne dokumentacije in njeno shranjevanje;
- ob zaključku blagajne morajo pisno ugotoviti blagajniški primanjkljaj ali blagajniški višek; blagajniki praviloma sami poravnajo blagajniški primanjkljaj, medtem ko blagajniški višek polagajo, poleg dnevnega iztržka, na podračun javnega zavoda;

- blagajnik mora imeti imenovanega namestnika, ki ga ob predvidenih in nepredvidenih izostankih nadomešča;
- postopek nakazovanja in dvigov potrebne gotovine z gotovinskega računa z ničelnim stanjem, sprejemanja vplačil in izplačevanja z gotovino v vseh blagajnah mora biti izveden pravilno in popolno; osnovno načelo pri štetju denarja je, da mora biti gotovina vedno prešteta dvakrat; blagajnik pri izplačevanju najprej pripravi in prešteje gotovino, nato še enkrat prešteje denar stranki; poleg izplačilnega dokumenta mora biti specifikacija po apoenih;
- vsakodnevno se mora izvajati nakazovanje prejete gotovine nad blagajniškim maksimumom na podračun javnega zavoda; ob zaključku posameznega delovnega dne se v blagajnah prešteje denar in hkrati znesek primerja z ugotovljenim stanjem, glede na ustrezno dokumentacijo (dnevni gotovinski iztržek), ter izdela blagajniški dnevnik; prejeti zneski v blagajniškem dnevniku morajo biti enaki položeni gotovini, končni saldo pa se mora ujemati s preostalim zneskom gotovine v blagajni;
- v vsaki blagajni mora potekati sprotno vodenje pravih, točnih in resničnih dnevnik (ter mesečnih) evidenc o vplačilih in izplačilih (mesečni dnevnik dnevnik blagajniških listin - blagajniških prejemkov in blagajniških izdatkov);
- med osnovne naloge glavne blagajne sodijo tudi točne evidence hranjenja vrednotnic.

Vodja računovodstva kontrolira vsebinsko pravilnost izvedbe zgoraj opisanih postopkov, formalno pa tudi pregleda blagajniške dnevnike, prejeme in izdatke. Ti morajo biti resnični, pravilni in popolni (vpisani morajo biti vsi dejansko prejeti ali izdani zneski v posameznih blagajnah, tudi vsi ostali podatki morajo biti pravilni - datumi prejemkov, pologov, oznake, pri tem se označuje vsak po svojih zaporednih številkah in se ob zaključku poslovnega leta začnejo številčiti na novo). Izpisujejo se v enem ali dveh izvodih.

V finančnoračunovodski službi se pred evidentiranjem poslovnih dogodkov blagajniškega poslovanja v glavni knjigi kontrolira celotno poslovanje pomožnih blagajn. Mesečno se nato preverja, ali se kumulativni evidentirani zneski iz posameznih pomožnih blagajnah, izkazani v glavni knjigi, ujemajo z dejansko prejetimi, negotovinskimi in gotovinskimi pologi (izvaja se neposredna primerjava z nakazanimi zneski na bančnih izpiskih). Mesečni seštevki obeh kontroliranih zneskov pa morajo biti enaki izkupičkom posameznih pomožnih blagajn, ki je razviden iz izpisa knjižničnega programa COBISS,¹³ kjer so datumsko navedena vsa gotovinska in negotovinska plačila. Kontrola se izvaja tudi pri ravnanju z gotovino in njenem prenašanju. Tu vsi zaposleni delujejo skladno z dogovorjenimi varnostnimi ukrepi, ki veljajo pri poslovanju z gotovino in so tudi seznanjeni z morebitnimi posledicami neupoštevanja dogovorjenih pravil.

¹³ COBISS je računalniški program, ki povezuje celotno knjižnično informacijsko mrežo ter omogoča avtomatizacijo poslovanja različnih transakcij v knjižnici (tudi izstavljanje računov uporabnikom storitev), s tem pa evidentira tudi vsa gotovinska in negotovinska plačila zamudnin, članarin ter ostalih terjatev do uporabnikov knjižničnih storitev.

Pomembnost tveganja za nastanek napak in nepravilnosti na področju blagajniškega poslovanja je srednje visoka, kar je posledica tega, da javni zavod pri poslovanju z gotovino nima velikih zneskov (Tabela 3). Uporabniki knjižničnih storitev plačujejo zamudnine in članarine, zato so posamezna vplačila relativno majhna in posledice morebitnih napak ali odtujitve denarnih sredstev niso tako velike.

Tabela 3: Register tveganj na področju blagajniškega poslovanja

| Kontrolni cilji | Tveganje | Verjetnost uresničitve tveganja (VT): | Pomembnost tveganja (PT): | Stopnja tveganja (ST)= (VT*PT) | Kontrolne aktivnosti |
|--|---|--|---|---------------------------------------|--|
| Blagajniško poslovanje | Blagajniško poslovanje | 1 - redko 2 - možno 3 - pogosto | 1 - nizka 2 - srednja 3 - visoka | | |
| Zagotoviti zakonito in pošteno gotovinsko poslovanje. Pri ravnanju z gotovino in prenosu denarja je treba zagotoviti tudi varnost in seznaniti zaposlene z ukrepi neupoštevanja pravil. | Nestrokovno in neodgovorno ravnanje z gotovino, namerno odtujevanje gotovine (kraje in s tem povzročitev škode). Ukrepi za kršitve se ne izvajajo. | 2 | 1 | 2 | Preverjanje stanja vplačanih zneskov gotovine s saldom denarja v blagajnah. Kontrola pravilnosti blagajniškega poslovanja. Preverjanje, ali blagajniki za vsako izplačilo in vplačilo gotovine izpišejo blagajniški izdatek ter prejemek. |
| Zagotoviti sprotno evidentiranje vseh denarnih vplačil uporabnikov storitev ter popolno in pravilno vodenje predpisanih knjigovodskih evidenc (blagajniški prejemki, izdatki in dnevnik). | Nesprotno in nepopolno vodenje blagajniških prejemkov, izdatkov in dnevnika, kar je zakonsko predpisano. Neupoštevanje višine blagajniškega maksimuma, kar povzroči napačen saldo v blagajnah. | 2 | 2 | 4 | Kontrola pravočasnosti, pravilnosti in popolnosti vodenja blagajniških dnevnikov, izdatkov ter prejemkov. Kontrola ujemanja zaračunanih zneskov iz sistema COBISS z vsemi vplačili in nakazili na podračun javnega zavoda. Kontrola blagajniških maksimumov. |

Chambers (1992, str. 59) na primeru prikazuje višino stopnje tveganja pri gotovinskem poslovanju kot zmnožek pomembnosti (velikosti) poslovnega dogodka, ki lahko privede do napake ali nepravilnosti, z verjetnostjo uresničenja nastanka tveganja. Na primer, če vsak dan ostane na mizi 1.000 EUR, in v treh delovnih dneh (od petih) denar izgine, to pomeni, da je tveganje za nastanek odtujitve tega denarja: $1.000 \text{ EUR} * (3/5) = 600$.

2.4 Kontrole pravilnosti izkazovanja in evidentiranja gospodarskih kategorij

Poglavitna naloga vsake finančnoračunovodske službe je izvajanje funkcije računovodenja, ki je del celotnega informacijskega sistema poslovanja. Računovodenje se ukvarja z računovodskimi podatki in informacijami, izraženimi v denarnih merskih enotah, ki se nanašajo na gospodarske kategorije (sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki, odhodki) in razliko med njimi, ki se kaže v poslovnem izidu, ter prejemki in izdatki in razliko med njimi, ki je finančni izid poslovanja (Turk et al., 2004, str. 18).

Obvezno je treba vzpostaviti tudi notranje kontroliranje že evidentiranih gospodarskih kategorij, pri čemer vodja računovodstva kumulativno ali analitično preverja podatke ter ugotavlja njihovo pravilnost, točnost in popolnost.

2.4.1 Notranje kontrole sredstev in obveznosti do virov sredstev

Sredstva in obveznosti do virov sredstev je treba razčlenjevati in izkazovati glede na vrsto in ročnost, kar pomeni, da je treba tisti del dolgoročnih terjatev ali obveznosti, ki zapade v plačilo najkasneje v enem letu, izkazati v bilanci stanja med kratkoročnimi terjatvami in obveznostmi.

Izkazovanje gospodarskih kategorij temelji na treh temeljnih predpostavkah, ki jih opredeljujejo SRS (Turk et al., 2004, str. 364):

- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja (predpostavljamo, da bo javni zavod deloval neomejeno tudi v prihodnje in nima namena ali potrebe po prenehanju delovanja);
- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov (informacija o poslovnem dogodku, ki opisuje gospodarske kategorije je zagotovljena v času, ko je le-ta nastal);
- upoštevanje resnične in poštene predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen.

V 12. členu ZR je določeno, da morajo pravne osebe vrednost poslovnih dogodkov knjižiti v polni višini oziroma v bruto znesku po načelu kosmatega izkazovanja gospodarskih kategorij, kar pomeni, da se vsa stanja ter vse spremembe sredstev in obveznosti do virov sredstev kot prihodki in odhodki izkazujejo v poslovnih knjigah brez pobotanj.

Sredstva in vire prikazujemo v bilanci stanja glede na njihovo ročnost in vsebino. Tako ločimo dolgoročna in kratkoročna sredstva ter vire sredstev. Glede na ročnost delimo sredstva na stalna in gibljiva. Za stalna sredstva je značilno, da jih lahko uporabljamo več kot eno leto, gibljiva pa se v poslovanju pojavljajo največ eno leto. Znotraj te delitve pa sredstva razvrščamo v različne vsebinske celote, predvsem glede na njihovo vlogo, ki jo imajo v poslovanju (zemljišča, zgradbe, stroji, oprema, drobni inventar, terjatve, denar ipd.). Enako ločimo vire sredstev, glede na ročnost in vsebino, na dolgoročne (ki imajo rok zapadlosti več kot eno leto) in kratkoročne (rok zapadlosti do enega leta). Po vsebini delimo vire na lastne in tuje oziroma dolžniške. Javni zavodi imajo pretežno dolžniške vire sredstev. Pri branju računovodskih poročil sta ključni vprašanji vsebina in vrednotenje gospodarskih kategorij (Mayr, 2000, str. 13–14).

V javnem zavodu poteka nakup osnovnih sredstev, po potrebi in možnostih ter po predpisih, ki urejajo javna naročila. V finančnoračunovodsko službo javnega zavoda se sproti dostavljajo računi za vse nakupe osnovnih sredstev, in se opravi kontrola preverjanja odobritev vsakega posamičnega nakupa, izkazanega na računu. Kot dokaz kontrolnega postopka za to pooblaščenih oseb morajo na računih obstajati ustrezni podpisi, s katerimi se potrjuje upravičenost nakupa, izkazanega na računu, ter ustrezno navodilo za evidentiranje v poslovnih knjigah in odobritev plačila.

Vodja računovodstva v okviru notranjega kontroliranja sproti spremlja zakonsko pravilnost pripoznavanja, merjenja in izkazovanja posameznih stanj gospodarskih kategorij, ki se nanašajo na sredstva in njihove vire, ter tudi z njimi povezanih nastalih sprememb. Njihovo evidentiranje v poslovnih knjigah se izvaja po Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, v katerem je tudi določeno, da se sredstva in obveznosti do virov sredstev pravnih oseb javnega prava pripoznavajo, merijo in prevrednotujejo¹⁴, po določbah SRS, če ni z ZR ali drugim predpisom, ki ga izda minister, pristojen za finance, določeno drugače.

V sklopu izvajanja notranjega kontroliranja se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda preverja tudi, ali so zakonsko pravilno pripoznana in ustrezno evidentirana vsa sredstva ter ali so primerno analitično razčlenjena, glede na predpisan kontni načrt. V poslovnih knjigah morajo biti sredstva ločeno evidentirana, glede na njihov vir pridobitve; na primer nabava sredstev iz proračunskega namenskega denarja, iz donacij, nakupi iz tržnih virov.

Neopredmetena sredstva se obravnavajo kot sredstva, za katera je verjetno, da bodo zaradi njih pritekale gospodarske koristi, z življenjsko dobo, daljšo od enega leta, ki fizično ne obstajajo. Sem sodijo dolgoročno razmejeni stroški razvijanja, dolgoročne premoženjske pravice in naložbe v tuja opredmetena osnovna sredstva.

¹⁴ Pri prevrednotenju gre za spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarske kategorije, ki je lahko povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti sredstev, na njihovo pošteno vrednost (SRS).

Opredmetena osnovna sredstva se uporabljajo pri poslovanju zaradi ustvarjanja poslovnih učinkov (proizvodov, storitev). V javnem zavodu so vsa sredstva (tako neopredmetena kot opredmetena) v lasti ustanovitelja, zato jih imenujemo sredstva v upravljanju. Izkazujejo se v poslovnih knjigah, glede na zakonsko predpisan kontni načrt, in v registru osnovnih sredstev. Notranja kontrola predstavlja primerjanje obeh evidenc, ki morata biti usklajeni (oboje pa tudi z ugotovitvami vsakoletnih popisov sredstev in obveznosti do virov sredstev).

V 32. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava je določeno, da se morajo opredmetena osnovna sredstva v poslovnih knjigah vrednotiti po nabavni vrednosti (oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana). Pri tem je nabavna vrednost sestavljena iz nakupne cene, povečane za morebitne davke, stroške prevzema in druge neposredne stroške, ki jih je mogoče pripisati usposobitvi opredmetenega osnovnega sredstva. V okviru izvedbe notranjega kontroliranja v finančnoračunovodski službi javnega zavoda se izvaja preverjanje, ali knjigovodska vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo sredstev in njenim popravkom vrednosti, ni večja od njihove tržne oziroma realne vrednosti. Kontrolira se tudi pravilnost izkazane kumulativne vrednosti stroškov amortiziranja posameznih osnovnih sredstev, na popravkih vrednosti sredstev.

Dolgoročno dana posojila so posojila na podlagi posojilnih pogodb, ki se v začetku izkazujejo po odplačni vrednosti, ta pa se zmanjšuje z odplačevanjem danih posojil. Tako za dolgoročne kapitalske naložbe kot za dolgoročno dana posojila je treba v poslovnih knjigah zagotoviti ločeno izkazovanje za uporabnike EKN. Kontrolni postopek se nanaša tudi na upoštevanje posebnosti določenih uporabnikov EKN, ki je, da nalagajo prosta denarna sredstva pri državni zakladnici, kar je predpisano s Pravilnikom o nalaganju prostih denarnih sredstev posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter ožjih delov občin, ki so pravne osebe (Ur. l. RS, št. 42/2003, 88/2005, 137/2006), ter s Pravilnikom o poročanju o naložbah prostih denarnih sredstev (Ur. l. RS, št. 23/2004, 137/2006).

Denarna sredstva predstavljajo stanja denarnih sredstev na podračunu javnega zavoda ter gotovinska sredstva v glavni in pomožnih blagajnah. V okviru stalnih notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi javnega zavoda se preverja točnost evidentiranih denarnih sredstev v poslovnih knjigah v primerjavi z ustreznimi verodostojnimi knjigovodskimi listinami, ki denarna sredstva izkazujejo (na primer blagajniški dnevnik). Enkrat letno, v okviru izvedbe rednega letnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev, pa se ugotavlja dejansko stanje vseh evidentiranih denarnih sredstev, ki se uskladi s knjigovodskimi evidencami.

V okviru notranjega kontroliranja se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda redno izvaja tudi ugotavljanje resničnosti in popolnosti evidentiranih kratkoročnih terjatev do kupcev. Pri tem se evidentirani zneski primerjajo z vrednostmi, ki izhajajo iz verodostojnih knjigovodskih listin. Ob morebitnem nastanku okoliščin, ki bi lahko privedle do dvomljivosti

njihovega poplačila (na primer stečaj), se izkazane terjatve lahko tudi zmanjšujejo. Pri tem se lahko po načelu previdnosti oblikujejo ustrezni popravki vrednosti. Notranje kontrole javnega zavoda se izvajajo tudi ob rednem letnem popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev, ko se komisijsko pregledajo neizpodbitni dokazi o neizterljivosti posameznih terjatev, ki se lahko na osnovi ugotovitev popisne komisije in sklepov upravnega organa odpišejo v breme ustreznega vira (glede na nastanek terjatve se ugotovi, ali se odpišejo v breme prihodkov oziroma obveznosti do ustanovitelja).

Pri obveznostih do virov sredstev notranje kontrole predvsem preverjajo, ali so resnične, poštene in upravičene. Enkrat letno se vrednosti obveznosti do virov sredstev uskladijo z ustanoviteljem. Namensko dobljena sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, prejeta iz javnih financ, se obvezno evidentirajo na konte obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, kot je navedeno v 16. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. Pri morebitnem zadolževanju je treba upoštevati določbe Pravilnika o pošiljanju podatkov o stanju in spremembah zadolžitve pravnih oseb javnega sektorja in občin (Ur. l. RS, št. 3/2008, 79/2008).

Vseskozi se pred evidentiranjem poslovnih dogodkov v finančnoračunovodski službi javnega zavoda kontrolira tudi pravilnost določanja ustreznih kontov za posamezne vrste kratkoročnih obveznosti, kot so kratkoročne obveznosti do zaposlenih (za plače, nadomestila in druge prejemke iz delovnega razmerja ter davke in prispevke) ter druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja (do državnih in drugih pravnih oseb). Tako kot pri kratkoročnih terjativah do uporabnikov EKN tudi tu velja, da je treba ločeno izkazovati kratkoročne obveznosti do uporabnikov EKN, za katere se sestavlja premoženjska bilanca države oziroma občine.

2.4.2 Notranje kontrole prihodkov

Javnemu zavodu ustanovitelj zagotavlja pretežni del finančnih sredstev, hkrati pa neposredno nadzira njihovo porabo. Del sredstev pa javni zavod v soglasju z ustanoviteljem lahko pridobiva iz lastnih prihodkov. Ti izhajajo iz opravljanja javne službe in jih zagotavljajo uporabniki storitev, kot so: članarine, zamudnine ipd. (nejavni vir za opravljanje javne službe). Zato se uvršča med pravne osebe iz 4. odstavka 15. člena ZR. Zanje pa velja, da ugotavljajo in razčlenjujejo prihodke in odhodke ter vrednotijo sredstva in obveznosti do virov sredstev po računovodskih standardih, po načelu nastanka poslovnega dogodka (zaračunana realizacija). Prav tako se vsi prihodki in odhodki knjižijo tudi po načelu denarnega toka (plačana realizacija). V 17. členu omenjenega zakona pa je predpisano, da morajo pravne osebe javnega prava izkazovati prihodke po vrstah in namenih od prodaje blaga in storitev na trgu, ločeno od opravljanja javne službe (ki se pretežno financira iz proračunskih sredstev, deloma pa tudi iz drugih-neporračunskih virov). Tržne dejavnosti javni zavod ne opravlja. Prihodke javnega zavoda tvorijo:

- prihodki od opravljanja dejavnosti javne službe po vrstah in namenih; analitično se ločeno evidentirajo posebej prihodki iz proračunskih sredstev in posebej drugi;
- prihodki od financiranja;
- prihodki od prodaje blaga in storitev;
- finančni prihodki;
- prejete donacije;
- prevrednotevalni poslovni prihodki;
- prihodki iz prejšnjih obračunskih obdobj ter drugi prihodki.

Notranje kontrole bi morale zajemati (Koletnik, 2002, str. 226–229):

- presojanje resničnosti in poštenosti izkazanih prihodkov, ali so ti upravičeno evidentirani v poslovnih knjigah, v pravih zneskih in zajeti na ustreznih postavkah (enako velja za odhodke);
- ali je bil izkazan poslovni izid realno ugotovljen ter predstavlja razliko med evidentiranimi prihodki in odhodki ter v enakem znesku prenesen na ustrezne postavke kontov bilance stanja.

Vsebinske notranje kontrole, ki se izvajajo v finančnoračunovodski službi se nanašajo na preverjanje, ali so prihodki izkazani po navedenih zakonskih določbah. Notranje kontrole tudi zagotavljajo, da javni zavod v svojih knjigovodskih evidencah izkazuje prihodke in odhodke po vrstah in namenih, ločeno prihodke in odhodke glede na vrsto dejavnosti, na katero se nanašajo. Tako so posebej evidentirana proračunska sredstva, ki so namenjena opravljanju javne službe, od ostalih neproračunskih prihodkov od opravljanja osnovne dejavnosti (na primer plačila občanov za članarine, zamudnine ipd.). Če bi se v javnem zavodu izvajale tudi dejavnosti, za katere ni ustanovljen (na primer dodatna ponudba v okviru založništva publikacij, gostinskih storitev), bi lahko pridobival tudi prihodke iz tržnih virov. Izjemoma so lahko dodatni viri pridobivanja sredstev za opravljanje dejavnosti javnih zavodov tudi donacije. Ker se javni zavod ne ukvarja s tržno dejavnostjo, so tudi tveganja za nastanek napak in nepravilnosti pri evidentiranju prihodkov manjša, izvedba kontrolnih postopkov pa manj zapletena. Tržna dejavnost prinaša mnogo več dejavnikov tveganja, ker so lahko merila razmejevanja tržne dejavnosti od javne službe težko določljiva in zakonsko ne povsem določena.

V finančnoračunovodski službi javnega zavoda se mesečno izdeluje poročilo o porabljenih sredstvih po namenih (na primer za stroške dela, materiala in storitev, knjižnično gradivo, investicije), ki jih s pogodbo o financiranju zagotavlja ustanovitelj, pa tudi druge organizacije. To je eden od kontrolnih postopkov, ki se izvaja v javnem zavodu, kjer lahko uprava spremlja potek posameznih plačil in zagotavlja porabo, ki ustreza posameznim namenom. Iz tako sestavljenega mesečnega poročila so razvidni posamezni stroški na eni strani oziroma prihodki na drugi in trenutni poslovni izid.

Po določbah 16. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se namenska sredstva za pridobitev neopredmetenih sredstev ter opredmetenih osnovnih sredstev, prejeta iz javnofinančnih virov, izkazujejo kot povečanje obveznosti do vira sredstev, ne pa kot prihodki. Obveznost do vira sredstev povečujejo tudi zneski kupnine za prodana opredmetena osnovna sredstva, če je s predpisom določeno, da se sredstva kupnine smejo porabiti le za določen namen.

Opozoriti je treba še na izvedbo notranjih kontrol na podlagi sodil in kriterijev pri ločenem evidentiranju prihodkov in odhodkov pridobitne dejavnosti od nepridobitne¹⁵. Iz tako ločenih evidenc pridobitne od nepridobitne dejavnosti se vsako leto sestavlja davčna bilanca, na podlagi katerega je ugotovljen davek od dohodkov pravnih oseb. Tako sestavljen obrazec za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, je treba vsako leto (do konca marca) oddati davčni upravi in v zakonitem roku morebitni davek tudi plačati. Javni zavod, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, se uvršča med zavezance, navedene v 9. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006, v nadaljevanju ZDDPO), ki so se vse do leta 2007 izvzemali iz obdavčitve. Od leta 2008 dalje pa se pri določanju davčne osnove omenjenih zavezancev med pridobitne prihodke (razen naštetih izjem) uvrščajo tudi prihodki, prejeti iz neproračunskih virov za opravljanje javne službe ter ostali tržni prihodki (in tudi sorazmerni ali dejanski stroški iz teh dejavnosti).

Notranje kontrole ob koncu leta preverjajo, ali se pravilno (skladno z navedbami zakonskih določb) ugotavlja poslovni izid, in sicer posebej za pridobitno dejavnost, ločeno od nepridobitne. Pri tem se preveri tudi upravičenost in pravilnost uveljavljenih olajšav ter pravilnost izračunane davčne osnove in posledično ugotovljenega davka od dohodkov.

Po določbah 17. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se lahko ugotovljeni presežek prihodkov pravne osebe najprej porabi za pokritje presežka odhodkov iz prejšnjih let, preostanek pa se razporedi za druge namene po predpisih. Ne glede na navedeno se, če ustanovitelj pred sprejemom letnega poročila zagotovi pokritje presežka odhodkov iz preteklih let iz drugih virov, ugotovljeni presežek prihodkov nad odhodki lahko razporedi za druge namene po predpisih.

2.4.3 Notranje kontrole odhodkov

Tako stroški kot odhodki se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda praviloma izkazujejo po določbah enotnega kontnega načrta iz Pravilnika o EKN. Tako se v skupini kontov 46 izkazujejo stroški po naravnih vrstah, to so stroški materiala, storitev, amortizacije in dela. Ob zaključku poslovnega leta je treba izvesti kontrolo nad uvrščanjem stroškov med

¹⁵ Za pridobitno dejavnost se šteje vsaka dejavnost, ki izpolnjuje vsaj enega od dveh pogojev, ki sta opredeljena v 2. členu Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS št. 109/2007, 68/2009):

1. opravlja se na trgu, zaradi pridobivanja dobička in
2. z dejavnostjo zavezanec konkurira na trgu z ostalimi osebami.

odhodke obračunskega obdobja, nastalimi v javnem zavodu, ki izvaja storitveno dejavnost (nima zalog). Zato so odhodki enaki znesku celotnih stroškov, nastalih v poslovnem letu, razen amortizacije (ki se praviloma nadomesti v breme obveznosti do virov sredstev, lahko pa ostane v določenem delu tudi v odhodkih). Vsi nastali stroški poslovnega leta bremenijo poslovni izid. Strošek amortizacije se lahko v odhodkih izkazuje v znesku, ki se pokriva iz prihodkov obračunskega leta.

V 9. členu ZR je navedeno: Poslovne knjige in poročila morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ.

Glede na določbe Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 33/2011), katerega namen je zagotoviti večjo preglednost finančnih odnosov med sredstvi javnih financ in javnimi zavodi, je treba, na podlagi sodil zagotoviti dosledno razporejanje vseh prihodkov in odhodkov, ki so nastali za opravljanje javne službe, ločeno od opravljanja morebitne tržne dejavnosti.

Zaradi določb ZDDPO pa mora javni zavod zagotoviti tudi ločeno evidentiranje prihodkov in odhodkov pridobitne dejavnosti od nepridobitne, kar se zopet izvaja s postavljenimi sodili in kriteriji. V obseg notranjih kontrol sodi tudi preverjanje pravilnosti izkazanih deležev davčno priznanih in nepriznanih odhodkov.

Kontrolni postopki, kot so na primer preverjanje pravilnosti razvrščanja evidentiranih gospodarskih kategorij ter ustreznosti sodil in kriterijev za njihovo razvrstitev, ki se navezujejo na nastale stroške, se redno izvajajo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda. Pri tem se posebej skrbno preveri, ali so vsi nastali stroški pripoznani, razvrščeni in evidentirani v poslovnih knjigah, kot je navedeno v omenjeni zakonodaji. Pri izvajanju notranjega kontroliranja se tako preverja ustreznost evidentiranih stroškov po vrstah kontov, ki bi morali biti usklajeni z določbami 45. člena Pravilnika o EKN.

V okviru izvajanja notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi javnega zavoda je ugotovljeno, da se zagotavlja dosledna uporaba kriterijev za delitev nastalih stroškov, ki se vodijo posebej za opravljanje javne službe, ločeno od drugih dejavnosti. Sproti se spremlja tudi pravilnost obračunanega deleža splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov, ki bremenijo posamezne dejavnosti, na podlagi odstotnega deleža prihodkov posamezne dejavnosti v prihodkih javnega zavoda. Javni zavod lahko kadarkoli, po potrebi, organizira stroškovna mesta¹⁶ in stroškovne nosilce¹⁷ ter tako vsak analitični konto stroškov v glavni

¹⁶ »Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.« (Turk et al., 2004, str. 274).

knjigi sistematično razdeli na stroškovna mesta oziroma nosilce stroškov. Stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce lahko predstavljajo organizacijske enote oziroma dejavnosti javnega zavoda, po katerih se spremljajo stroški. V tem primeru se stroški razporejajo na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce neposredno, ob knjiženju iz knjigovodskih listin, v katerih mora biti poleg ostalih podatkov navedeno tudi stroškovno mesto oziroma stroškovni nosilec, ki mu strošek pripada. Vsaka delitev stroškov na posamezna stroškovna mesta in nosilce povzroča tudi višje tveganje za nastanek napak in nepravilnosti.

V okviru izvajanja kontroliranja uravnotežene porabe sredstev in ohranjanja pozitivnega izida se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda mesečno izdeluje bruto bilanca, iz katere je razviden poslovni izid oziroma razlika med kumulativnim saldonom prihodkov in odhodkov ter razlike med njimi. Pri tem se izdelata tudi primerjava realizacije z načrtovano porabo, v okviru finančnega načrta. Če nastane v določenem mesecu presežek odhodkov nad prihodki, se izvedejo ustreznimi ukrepi, s katerimi se prihodnje poslovanje javnega zavoda prilagodi tako, da bo posloval pozitivno. V takšnem primeru se v finančnoračunovodski službi izdelata dodatna analiza stroškov, ki pojasnjuje odmike med dejansko nastalimi stroški ter načrtovanimi, v okviru posameznih skupin stroškov. Z ustrežno analizo dejanskega stanja se nato ugotavljajo vzroki za nastale odmike, na osnovi katerih lahko poslovodstvo povzame določene ukrepe. Po internem dogovoru v javnem zavodu se v finančnoračunovodski službi ob četrletju in polletju izdelata primerjava stroškov tekočega leta s predhodnim letom. Na osnovi tako izračunanih kazalnikov povečanja ali zmanjšanja se ugotavljajo vzroki za morebitna odstopanja ter povzamejo ustrezni ukrepi za čim bolj uspešno, gospodarno in učinkovito porabo sredstev v prihodnjem obdobju.

2.5 Posebnosti vodenja poslovnih knjig določenih uporabnikov EKN

Določeni uporabniki EKN morajo za potrebe »Izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka« ugotavljati tudi izid poslovanja, kot razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki, izkazanimi po načelu denarnega toka. Takšno izkazovanje poslovnega izida izdelajo posredni in neposredni uporabniki proračuna občine oziroma države zato, da se zagotovi primerljivost podatkov, ki so potrebni za spremljanje gibanja sredstev javnih financ na ravneh države in občin.

V okviru kontrolnega sistema finančnoračunovodske službe je zagotovljeno tudi stalno preverjanje pravilnosti evidentiranih prihodkov in odhodkov, pri čemer velja upoštevanje pravila, da je poslovni dogodek pripoznan tudi po načelu denarnega toka.

¹⁷ »Stroškovni nosilec je poslovni učinek, proizvod ali storitev, zaradi katerega so se pojavili stroški in s katerim je te stroške treba povezati.« (Turk et al., 2004, str. 273).

V 3. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava je opredeljeno, da se prihodek oziroma odhodek po omenjenem načelu denarnega toka pripozna, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- da je poslovni dogodek, katerega posledica je izkazovanje prihodkov ali odhodkov nastal (če gre za predujme, pa se dogodek pripozna že ob prejemu izplačila) ter
- da je bil tudi izplačan (pri čemer ni nujno, da je nastal denarni tok, lahko je na primer realizirana medsebojna kompenzacija terjatev in obveznosti-pobot).

V 5. členu omenjenega pravilnika pa so določeni prihodki, ki jih javni zavod razčlenjuje po načelu plačane realizacije na:

- nedavčne prihodke (prihodki od opravljanja dejavnosti, prihodki od financiranja);
- kapitalske prihodke (od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, finančnega premoženja);
- prejete donacije (so prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev);
- transferne prihodke (so prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih inštitucij, vključno s sredstvi za investicije in nakup opreme).

Določeni sta dve glavni skupini odhodkov, ki jih razčlenjuje tudi javni zavod:

- tekoči odhodki (to so plačila, nastala zaradi stroškov dela, materiala in drugih izdatkov za blago in storitve) ter
- investicijski odhodki (to so plačila, namenjena pridobitvi opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ter tudi odhodki za investicijsko vzdrževanje in obnove zgradb in pomembnejših osnovnih sredstev).

Podrobnejša opredelitev prihodkov oziroma odhodkov se določi skladno z nazivi kontov, določenimi s Pravilnikom o EKN.

Pri izvajanju notranjega kontroliranja v javnem zavodu se v finančnoračunovodski službi pred vsakim evidentiranjem v poslovnih knjigah preverjata pravilnost in točnost pripoznavanja poslovnih dogodkov, glede na zakonsko določene kriterije za določanje prihodkov in odhodkov. Hkrati se preverja tudi upoštevanje določenih posebnosti, ki veljajo pri evidentiranju poslovnih dogodkov. Glede na načelo plačane realizacije, se ne knjižijo naslednji poslovni dogodki, ki so določeni s Pravilnikom o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava:

- odpisi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev (obračun stroškov amortizacije);
- DDV se ne knjiži v delu, ki se odbija (neodbitni delež, ki se nanaša na stroške oziroma nabavne vrednosti osnovnih sredstev, pa se knjiži tudi po načelu plačane realizacije);

- prejeta plačila, ki se nanašajo na prejete refundacije (na primer za boleznine od ZZZS ali invalidnine ZPIZ), se tudi ne izkazujejo med evidenčnimi prihodki, ampak zapirajo odprte terjatve do invalidnin in refundiranih bolezni.

Vsak mesec se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda izvaja tudi kontrola višine evidentiranega prometa posameznih evidenčnih kontov prihodkov in odhodkov, ki mora biti kumulativno enak prometu na protikontu 499 - Evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov določenih uporabnikov EKN ter 799 - Evidenčni promet prihodkov in drugih prejemkov določenih uporabnikov EKN. Možnost napak je tu velika, kajti lahko se zgodi, da so bili pri knjiženju pomotoma uporabljeni konti skupin 46, kot protikonto pa promet na 499. V okviru notranjega kontroliranja se zato mesečno izvaja kontrola evidentiranega stanja konta 499 s seštevkom vseh analitičnih kontov skupin 40, 41 in 42. Primerjana zneska morata biti enaka. Enako velja na strani evidenčnih prihodkov ($799 = 70+71$).

Računalniški program omogoča, da se pred morebitnimi napakami zavarujemo tako, da je omogočena nastavitve določenih kontov in njihovih proti kontov, kamor se pred začetkom knjiženja za vse evidenčne konte vpiše protikonto 499 oziroma 799. Ob izbiri in potrditvi posameznega konta prihodkov ali odhodkov se tako avtomatično vsak evidentirani znesek knjiži na ustrezen, v programu že predhodno nastavljen evidenčni konto in protikonto.

Pred vnašanjem v računalniški sistem je torej nujno treba vsako leto vnesti vse spremembe kontov ter njihovih evidenčnih kontov in protikontov, pri tem pa obvezno preveriti pravilnost in ustrezne povezave že evidentiranih poslovnih dogodkov. Ob zaključku poslovnega leta je treba preveriti, ali so bile vse izkazane postavke odhodkov v breme evidenčnih kontov (konti skupine 40, 41, 42) tudi v celoti zaprte v breme konta 499. Enako velja za vse evidenčne prihodke, ki se morajo ob koncu poslovnega leta v celoti zapreti v breme konta 799.

Poleg omenjenih kontrolnih postopkov preverjanja verodostojnosti, točnosti in zakonitosti evidentiranih podatkov tudi računalniški računovodski program sproti opozarja na morebitne nepravilnosti in napake, tako da se tveganje za njihov nastanek pomembno zmanjšuje.

2.6 Formalno in vsebinsko kontroliranje postopka obračuna plač

Za javni zavod veljajo pri obračunavanju in izplačilu plač in drugih stroškov dela določbe Zakona o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/2002, 79/2006, 46/2007, 103/2007, v nadaljevanju ZDR), Kolektivne pogodbe za javni sektor (Ur. l. RS, št. 57/2008, 86/2008, 3/2009, 16/2009, 23/2009, 33/2009, 48/2009, 91/2009, v nadaljevanju KPJS) in Kolektivne pogodbe za kulturne dejavnosti v Republiki Sloveniji (Ur. l. RS, št. 45/1994, 39/1996, 82/1999, 102/2000, 52/2001, 64/2001, 60/2008, 61/2008, 32/2009, 22/2010, v nadaljevanju KPKD).

Za obračun in izplačevanje plač se od avgusta 2008 dalje uporablja Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 108/2009-UPB13, v nadaljevanju ZSPJS). V 1. točki 5. člena ZSPJS je določeno, da plačo sestavljajo osnovna plača, del plače za delovno uspešnost in dodatki, v 2. točki istega člena pa je navedeno: Znesek osnovne plače se določi z uvrstitvijo v posamezni plačni razred iz plačne lestvice.¹⁸ ZSPJS določa tudi dinamiko izplačil plačnih nesorazmerij, ki bodo postopoma pripadale zaposlenim ter predstavljajo razliko med zadnjo doseženo plačo (varovano plačo), pred uvedbo novega plačnega zakona in prevedeno osnovno plačo, ki se določi glede na primerljivo sistemizacijo delovnih mest po pogojih prevedbe iz starega v nov plačni sistem.

Analitična evidenca plač in drugih stroškov dela se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda mesečno sestavlja na temeljnicah. Podlaga za njihovo izdelavo so obračuni plač zaposlenih in drugih stroškov dela (rekapitulacija plač, izpisana iz računalniškega programa za obračun plač). Redni kontrolni postopki obsegajo vsakokratno seštevanje in odštevanje pravih postavk (terjatve za nadomestila bolnih v breme ZZZS se na temeljnicah izkazujejo posebej in jih je treba odšteti, posebej od stroška bruto plač in posebej od vsakega prispevka na izplačane plače, ki ga ZZZS vrne nazaj).

Temeljnice se vsak mesec ročno vnašajo v računalniški računovodski program. Pred tem je treba preveriti, ali so temeljnice pravilno in točno sestavljene, za kar se primerjajo podatki iz dejanskega obračuna plač (rekapitulacija) s podatki na temeljnicah ročno oziroma računalniško. Vnos podatkov o obračunanih in izplačanih plačah v glavno knjigo se opravlja na podlagi omenjene temeljnice oziroma naloga za knjiženje.

2.6.1 Kadrovske evidence

Kadrovske evidence so zelo pomembne zaradi povezave obračunskih podatkov z obračunom in izplačilom plač. Z vidika posledic morebitnih napačnih vstopnih podatkov zaposlenih, ki se upoštevajo pri obračunu in izplačilu plač, je stopnja tveganja zelo visoka že pred začetkom obračunavanja stroškov dela zaposlenim. Če so vhodni podatki o zaposlenih napačni, je posledično napačen tudi obračun in ne nazadnje lahko tudi celotno izplačilo stroškov dela. Posledica takšnega ravnanja so morebitne tožbe zaposlenih. Zato mora biti stalna kontrola vzpostavljena že v kadrovski službi. Večino del in nalog kadrovske službe zaradi nezasedenosti delovnega mesta, poleg drugega dela opravlja direktor, delno pa tudi vodja računovodstva javnega zavoda.

Za vsakega zaposlenega se preverja ustreznost uvrstitve v posamezni plačni razred, ki mora biti usklajena s sistemizacijo delovnih mest, napredovanj in nazivov posameznih zaposlenih. V Prilogi 1 je prikazan naris postopka izvedbe notranje kontrole pri obračunu in izplačilu

¹⁸ 3. točka 5. člena ZSPJS določa vrednost plačne lestvice, ki je navedena v Prilogi 1 tega zakona; 4. točka pa določa, da se vrednosti plačnih razredov usklajujejo s kolektivno pogodbo za javni sektor, enkrat letno, kar se vsakokrat določi z zakonom.

plač, v katerem se proces kontroliranja začne v kadrovski službi, in so sprožilne listine, na osnovi katerih se izvaja kontrola resničnosti in pravilnosti podatkov, prav pogodbe o zaposlitvi. Pomembno je, da je vsaka nastala sprememba pravočasno pisno sporočena v finančnoračunovodsko službo, katera se upošteva pri naslednjem obračunu plač. Podatki iz kadrovske evidenc se v finančnoračunovodski službi vpisujejo v računalniški program za obračun plač, ter se nato uporabljajo pri izračunavanju plač in vseh pripadajočih dodatkov.

Vodja finančnoračunovodske službe vse podatke preveri, da so le-ti točni, pravilni, upravičeni in popolni. Občasno se v finančnoračunovodski službi, v kateri se obračunavajo plače in drugi stroški dela, izvede primerjava podatkov o osnovnih plačah, pripadajočih dodatkih in delu plače za delovno uspešnost za posamezne zaposlene s podatki, ki jih vsebujejo pisne pogodbe zaposlenih o zaposlitvah. Vsako odstopanje se dodatno preverja, tudi z določbami veljavne zakonodaje, morebitne napake ali nepravilnosti pa se popravijo s poračunom.

Pred obračunom plač se izvajajo v finančnoračunovodski službi javnega zavoda tako formalne, računске kot vsebinske kontrole. To se preverja že ob vnosu posameznih obračunskih postavk in vrednosti (na primer vrednost osnovne plače ter pripadajočih dodatkov za vsakega zaposlenega) mesečno spremenljivih podatkov, ki se nanašajo na:

- Zneske kreditov in ostale podatke odtegljajev (ki morajo biti enaki, kot so evidentirani v knjigovodskih listinah, kot so administrativno-upravne prepovedi, obvestila upnikov, zavarovalnic). Tu je treba preveriti tudi upoštevanje določb 1. točke 102. člena Zakona o izvršbi in zavarovanju (Ur. l. RS, št. 121/2007, v nadaljevanju ZIZ), v kateri je določeno, da se lahko obračunajo odtegljaji na plačo oziroma nadomestilo plače največ do višine minimalne plače, zmanjšane za plačilo davkov in obveznih prispevkov za socialno varnost. To pomeni, da posameznemu zaposlenemu delodajalec ne sme obračunavati skupnega odtegljaja, ki bi bil višji od 70 % zakonsko določenega zneska minimalne plače (Zakon o določitvi minimalne plače, Ur. l. RS, št. 114/2006, 69/2007, 36/2008, 76/2008, 61/2009, 13/2010, v nadaljevanju ZDMP).
- Razne dodatke k plači, ki posameznemu zaposlenemu pripadajo v določenem mesecu (na primer povečan obseg dela, znesek stimulacije, opravljeno mentorstvo); vsi ti podatki morajo biti enaki sklepom, nalogom, ki jih odobrijo ustrezne odgovorne osebe.
- Povračila stroškov za prevoz in prehrano na delu, kot pripadajo posameznim zaposlenim glede na njihovo oddaljenost stalnega ali začasnega bivališča od delovnega mesta oziroma prisotnosti na delu.
- Ostala nadomestila in povračila stroškov v zvezi z delom, ki so zakonsko predpisana. To so na primer regres za letni dopust, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, odpravnine.
- Ostale potrebne podatke za izračun stroškov dela, kot so: znesek o povprečni mesečni plači, minimalni in zajamčeni plači, vrednosti plačnih razredov, dohodninski lestvici, višini obračunanih prispevkov, višini obračunanih premij kolektivnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev.

2.6.2 Obračunavanje in nakazovanje plač

Ko so vsi potrebni vhodni podatki za mesečni obračun plač zaposlenih evidentirani v računalniški program plač, se izvede postopek obračuna plač. V finančnoračunovodski službi se pred in med obračunom plač preverja, ali le-ta poteka skladno z vsebino obračunavanja in izplačevanja plač, ki je določena z Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 58/2003, 122/2005, 20/2006, 55/2006, 136/2006, 70/2007, 109/2007, 93/2008, v nadaljevanju Uredba o obrazcih za izplačilo plač).

Postopek pregledovanja točnosti in pravilnosti izračunanih posameznih vrst izplačil izvaja vodja računovodstva, s tem ko preverja pravilnost izračunov posameznih tipov izplačil. Kontrolni postopek se izvaja sproti, že med obračunom plač, in sicer so v računalniškem programu, na osnovi katerega se obračunavajo plače, že sistemsko vgrajene določene kontrole, ki so skladne s predpisano zakonodajo. Poleg računalniških kontrol se v finančnoračunovodski službi običajno po končnem obračunu plač izvedejo še občasne kontrole pravilnosti obračunanih zneskov posameznih zaposlenih, glede na obračunske postavke:

- osnovno plačo zaposlenega;
- dodatke po posameznih vrstah, ki izhajajo iz zakonskih določb;
- plačo iz naslova uspešnosti (stimulativni del);
- nadomestila plače po posameznih postavkah (redno delo, nadomestila, nadure ipd.);
- bruto plačo;
- zneske davkov in prispevkov;
- neto plačo;
- druge osebne prejemke (jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, odpravnine ipd.);
- vse odtegljaje od plače;
- premije za dodatno pokojninsko zavarovanje javnih uslužbencev.

Preveri se tudi pravilnost zapisanih posameznih obračunskih postavk, ki jih mora ob izplačilu plače vsebovati pisni obračun zaposlenih. Vsebina plačilnega lista je določena v Prilogi I Uredbe o obrazcih za izplačilo plač.

Po končanem obračunu plač zaposlenih se v finančnoračunovodski službi izvede še pregled ustreznih obračunanih obveznih dajatev. Postopek notranje kontrole zajema tako preračunavanje pravilnosti osnove za obračun prispevkov in davkov kot tudi pravilnost uporabljenih stopenj oziroma odstotkov, pa tudi zneskov posameznih obveznih dajatev.

Pri tem velja posebna pozornost pri kontroliranju obračunanih dajatev za morebitna izplačila zneskov drugih prejemkov iz delovnega razmerja (na primer bonitete, odpravnine, dnevnice, jubilejne nagrade), ki se obračunavajo in izplačujejo višje od zneskov, do katerih ni treba obračunavati obveznih davkov in prispevkov. Višine takšnih izplačil so predpisane z

Zakonom o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (Ur. l. RS, št. 87/1997, 9/1998, 48/2001, 61/2005, 71/2006, 62/2007, 19/2008, 67/2008, v nadaljevanju ZPSDP). Posamezna izplačila (na primer bonitete, odpravnine in dnevnice zaposlenih) se lahko izplačujejo v višjih zneskih, kot jih predpisuje Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Ur. l. RS, št. 142/2004, 7/2005, 60/2005, 26/2006, 140/2006, v nadaljevanju Uredba), zato je treba preveriti, ali so se od ustrezne razlike obračunale tudi vse zakonsko predpisane dajatve.

Vsak mesec je treba vsem zaposlenim v javnem sektorju obračunati in izplačevati pripadajoče zneske dodatnega pokojninskega zavarovanja, kar določa 8. člen Zakona o kolektivnem dodatnem pokojninskem zavarovanju za javne uslužbence (Ur. l. RS, št. 126/2003, v nadaljevanju ZKDPZJU). Premije se enkrat letno usklajujejo, na podlagi Sklepa o uskladitvi minimalnih premij kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja za javne uslužbence (Ur. l. RS, št. 1/2009). Notranje kontrole v finančnoračunovodski službi preverijo pravilnost obračunanih in izplačanih premij posameznim zaposlenim.

Od premij dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev ni treba obračunavati in izplačevati obveznih davkov in prispevkov, kar določa 1. točka 10. člena ZKDPZJU. V navedenem členu je v drugi točki določba, da so zaposleni javni uslužbenci lahko vključeni tudi v prostovoljno dodatno individualno ali kolektivno pokojninsko zavarovanje, ki pa nima vpliva na pravice in obveznosti za že omenjene premije dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev. To pomeni, da so javni uslužbenci poleg davčne olajšave na premijo kolektivnega zavarovanja upravičeni še do davčne olajšave na premijo individualnega ali kolektivnega dodatnega prostovoljnega pokojninskega zavarovanja v znesku največ 24 % plačanih prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje oziroma 5,844 % bruto plače zavarovanca - posameznega javnega uslužbenca, kar je določeno v 117. členu Zakona o dohodnini (Ur. l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 119/2007, 10/2008, 92/2008, 78/2008, 125/2008, 119/2008, 20/2009, 104/2009, 10/2010, 13/2010, 20/2010, 43/2010, v nadaljevanju ZDoh-2).

Nakazovanje plač in obveznih dajatev (davki in prispevki) je treba izvesti po določbah Pravilnika o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javno finančnih prihodkov (Ur. l. RS, št. 138/2006, 117/2007, 120/2007, 11/2008, 41/2008, 76/2008, 124/2008, 32/2009, 58/2009, 112/2009, 25/2010, 59/2010, 62/2010), v katerem so za vsako dajatev določeni podračuni javnofinančnih prihodkov in sklici (reference), ki jih je treba navajati pri plačevanju. Notranje kontrole v računalniškem računovodskem programu že sprotno opozarjajo na morebitne nepravilnosti pri obračunavanju in nakazovanju davkov ter prispevkov. Obvezno je treba vzpostaviti natančno kontroliranje pred vnosom posameznih postavk v nastavitvah programa, v katerem se nato vsa plačila davkov in prispevkov avtomatično izvajajo v plačilni promet. Zunanji nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem obveznih dajatev opravljajo nadzorniki transakcij posameznih podračunov-izvajalci

plačilnega prometa, ki lahko zavrnejo posamezne plačilne naloge, ki niso v skladu z določbami tega pravilnika.

Računalniški računovodski sistem sproti odkriva možne napake, bodisi pri obračunavanju posameznih plačnih postavk bodisi pri evidentiranju izplačil plač. Vsaka postavka obveznosti do zaposlenih v zvezi s stroški dela se ob pravilnem določanju kontov in evidentiranju izplačila stroškov dela v celoti zapre, ko se izvedejo izplačila plač. Vodja računovodstva posledično ročno popravlja računalniško odkrite napake. Napake se lahko pojavijo ali na strani obračuna plač ali na strani evidentiranih plačil stroškov dela (na primer nepravilen konto se je evidentiral pri plačilih).

2.6.3 Poročanje o izplačanih plačah in obveznih dajatvah

Javni zavodi morajo mesečno (najkasneje do 15. dne v tekočem mesecu za pretekli mesec) poročati AJPES o obračunanih in izplačanih plačah ter drugih izplačanih prejemkih zaposlenim, na podlagi določb Uredbe o obrazcih za izplačilo plač, Navodil za prikazovanje podatkov o plačah (Ur. l. RS, št. 66/2002, 87/2004), Zakona o državni statistiki (Ur. l. RS, št. 45/1995, 9/2001, 47/2009, 48/2009), Letnega programa statističnih raziskovanj (Ur. l. RS, št. 23/2009, 19/2010, 50/2010) ter Navodila o vsebini in načinu poročanja o izplačanih plačah pri pravnih osebah za potrebe statističnega raziskovanja (Ur. l. RS, št. 93/ 2007). Pri tem izpolnijo predpisane obrazce. V »Obrazec 1–ZAP/M« se vpišejo podatki o obračunanih in izplačanih zneskih bruto plač vseh zaposlenih (za tekoče obdobje, zaostala izplačila in izredna izplačila). Kadar ima zaposleni z delodajalcem sklenjeno individualno pogodbo o zaposlitvi, se zanj izpolni »Obrazec 1A«. Posebej se poroča o izplačanem regresu za letni dopust. Enkrat letno (do konca oktobra, za september) pa se tudi vpišejo podatki o strukturi plač v »Obrazec ZAP-SP/4L«. Oddajanje izpolnjenih obrazcev poteka izključno prek spletnega mesta AJPES, kjer se je treba predhodno registrirati (z uporabniškim imenom in geslom). Pred prvim pošiljanjem omenjenih podatkov je treba na AJPES oddati »Vlogo za posredovanje podatkov na spletnih straneh o izplačanih plačah«, v kateri navedemo svoje uporabniško ime, medtem ko nam geslo dodeli sistemski administrator AJPES.

Med izpolnjevanjem oziroma pred oddajo obrazcev o izplačanih plačah in regresu zaposlenim se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda vsakokrat preverita formalna in vsebinska pravilnost vpisanih podatkov, kot so:

- **Formalna kontrola** pravilnosti vpisanih vseh potrebnih osnovnih podatkov o poročevalcu (ime in naziv pravne osebe, matična številka, davčna številka, šifra dejavnosti, šifra proračunskega uporabnika, številka podračuna, s katerega se plače izplačujejo, obdobje, za katero se poroča, ime in priimek osebe, zadolžene za pošiljanje podatkov o plačah).
- **Vsebinska kontrola** pravilnosti vpisanih vseh potrebnih zneskov in drugih številčnih podatkov (preverjanje pravilnosti in resničnosti vpisanih zneskov v EUR, brez centov) o rednih izplačilih plač (v »Obrazcu 1-ZAP/M« se vpisujejo v rubriki »A«), izrednih

izplačilih (rubrika »C«, v katero se vpisujejo podatki o plačah iz naslova uspešnosti poslovanja), izplačanem regresu (»Obrazec 3«), številu zaposlenih, ki so prejeli plačo, regres. Preverijo se tudi podatki o opravljenih urah, nadurah, najnižji izplačani plači, preračunani za polni delovni čas (ki praviloma ne bi smela biti nižja od zakonsko določenega zneska minimalne plače). Če so bila izplačana zaostala izplačila in nadomestila plač, se vpisujejo v posebni rubriki »B«.

- Preverjanje pravilnosti vpisanih podatkov za september, ko je treba poročati o številu zaposlenih, ki so prejeli plačo, razvrščenih po velikostnih razredih izplačanih plač (»Obrazec zaposlene osebe po višini bruto plače ZAP-SP/4L«).

Po določbah Pravilnika o metodologiji za posredovanje in analizo podatkov o plačah v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 33/2009) so proračunski uporabniki dolžni posredovati podatke o plačah in drugih izplačilih elektronsko (v predpisani datoteki).

»Metodologija je podlaga za oblikovanje informacijskega sistema za posredovanje in analizo podatkov o plačah v javnem sektorju, ISPAP, ki je vzpostavljen pri Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve« (Šišernik, 2007, str. 3).

Oblika in ime datoteke sta opredeljena v 8. in 9. členu Pravilnika o metodologiji za posredovanje in analizo podatkov o plačah v javnem sektorju, v katerih je določeno, da mora biti to datoteka s končnico »xml«, njeno ime mora biti sestavljeno iz dveh vsebinskih sklopov, in sicer 5-mestne številke šifre pošiljatelja proračunskega uporabnika in zaporedne številke paketa v koledarskem letu.

V sklopu izvedbe notranjega kontroliranja v finančnoračunovodski službi se pred oddajo preveri predvsem ustreznost oblike in sestave datoteke, v kateri so točno definirani posamezni sklopi podatkov, ki jih mora datoteka obvezno vsebovati. Predmet kontrole je predvsem preverjanje, ali so vpisani točni in popolni podatki o:

- zaporedni številki paketa, šifri izplačevalca in imenu datoteke (identifikacijski podatki obračuna-če so ti napačni, podatkov sploh ni možno poslati);
- šifri proračunskega uporabnika, njegovem nazivu, elektronskem naslovu, mesecu in letu obračuna, za katerega se pošiljajo podatki, dnevu, mesecu in letu izplačila ter oznaki obračuna (podatki o izplačevalcu);
- davčnih številkah zaposlenih, za katere se oddajajo podatki, njihovih povprečnih mesečnih delovnih obveznostih, valutah obračuna, državah zaposlitve, bruto plačah, osnovah za izračun prispevkov, davkov, neto plačah in neto izplačilih (osnovni podatki o obračunu);
- šifrah delovnih mest posameznih zaposlenih, njihovih plačnih razredov, primerljivem znesku plače, ki se je uporabljala do novega zakona, razliki za odpravo nesorazmerij, deležu zaposlitve na posameznem delovnem mestu (podatki o delovnem mestu);

- šifrah vrst izplačil, po oznakah na primer A (redno delo), B (nadomestila), opisih in obdobjih obračuna posameznih vrst izplačila, številu ur, bruto ter neto zneskih izplačila po vrstah (podatki o porabi ur za obdobje obračuna plače);
- šifrah vrst izplačil z oznako C (dodatki) ter vrstah in obdobjih obračunov, številu ur, bruto in neto zneskih (podatki o vrsti in znesku dodatkov za obdobje obračuna);
- šifrah in vrsti izplačil tipov D (delovni uspešnosti) vrstah in obdobjih obračunov, številu ur, bruto in neto zneskih (podatki o vrsti in znesku izplačil za delovno uspešnost);
- drugih izplačilih (šifrah, vrstah, obdobjih izplačil, številu ur, bruto, neto zneskih izplačil E, F, G, H, I, J, L, N, O, R).

Posebno opozorilo velja v zvezi s pošiljanjem podatkov o dodatku na delovno dobo, ki se edini ne sme javno objaviti, v nasprotju z ostalimi podatki o izplačanih plačah (»[...] javnosti so dostopni podatki o delovnem mestu, nazivu ali funkciji, o osnovnih plačah, o dodatkih ter delu plače za delovno uspešnost [...]«, 1. točka 38. člena ZSPJS).

Sistemske kontrole ob oddaji datoteke, na spletnih straneh AJ PES vedno opozorijo na morebitne napake, ob večjih ugotovljenih napakah, pa celo zavrnejo poslano datoteko s podatki. Vodja finančnoračunovodske službe preveri, ali je informacijski sistem potrdil in preveril poslane datoteke (izpiše se potrdilo o prejemu). Če so sistemsko vgrajene logične kontrole odkrile v poslanih podatkih napake, datoteko informacijski sistem v celoti zavrne (pošlje poročilo o najdenih napakah, ki jih je treba odpraviti, in datoteko ponovno poslati).

Po določbah Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št.117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-Zdoh-2D, 110/2009, 43/2010, v nadaljevanju ZDavP) je dolžan javni zavod kot plačnik davka,¹⁹ najkasneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec predložiti davčnemu organu za vsako izplačilo plač in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, nastalih po določbah 37. člena ZDoh-2 obračun davčnih odtegljajev od:

- dohodkov iz delovnega razmerja (individualni obrazec REK-1 za vsakega zaposlenega posebej in skupni podatki obračuna na obrazcu REK-1);
- plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo (obrazec REK-1a);
- dohodkov (na primer avtorski honorarji), ki niso dohodki iz delovnega razmerja (obrazec REK-2).

V vseh obračunih davčnih odtegljajev se poroča tudi o obračunanih in plačanih prispevkih za socialno varnost, po 2. in 3. točki 352. člena ZDavP. Pravilnik o vsebini in obliki obračuna

¹⁹ Plačnik davka je opredeljen v 4. točki 12. člena ZDavP kot »[...] oseba, ki je v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju zavezana za izračunavanje ali plačevanje davka oziroma odtegotvanje davka od davčnih zavezancev in ki ta davek prenese državnemu proračunu, proračunom samoupravnih lokalnih skupnosti ali zavodom, pristojnim za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ali obvezno zdravstveno zavarovanje (v nadaljnjem besedilu: prejemnikom davkov). Plačnik davka je tudi druga oseba, ki je v skladu z zakonom o obdavčenju dolžna plačati davek.«

davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu (Ur. l. RS, št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010) v 3. členu določa, da plačnik davka predloži obračun davčnih odtegljajev v elektronski obliki po sistemu »e-Davki« na spletnem portalu »e-Davki«. V Prilogi I tega pravilnika so natančno določena navodila, kako je treba oddati podatke.

Pred začetkom sporočanja podatkov o izplačanih plačah, plačanih prispevkih in davkih pristojnemu davčnemu uradu po spletnem portalu »e-Davki«, je treba pisno posredovati »Izjavo o lastništvu elektronskega podpisa«, ki nadomešča lastnoročni podpis pristojne osebe, brez katerega javni zavod ne more oddajati zakonsko predpisanih podatkov o izplačanih plačah, obračunanih in plačanih prispevkih ter davkih v omenjeni elektronski obliki poročanja. Sistemske računalniške kontrole na spletnih straneh »e-Davki«, vsebujejo poleg preverjanja vstopne identifikacije uporabnika še dodatno naključno geslo, ki ga je treba pravilno vpisati tik pred samo oddajo podatkov. Dodatno geslo se pojavi na zaslonu kot naključno izbrano 6-mestno število, ki ga je treba prepisati v ustrezno okence, in ob potrditvi obeh gesel so elektronski podatki uspešno oddani.

Obvezen postopek kontrole, ki ga vedno izvede vodja računovodstva, pri oddaji tovrstnih dokumentov je, da po končani uspešni oddaji podatkov natisne in shrani v papirni obliki elektronsko povratnico, ki je dokaz, da so bili podatki oddani, v kakšni obliki in vrednostih ter tudi kdaj so bili poslani.

V okviru izvedenih notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi, se že pred oddajo podatkov preverjajo pravilnost, točnost in popolnost sporočenih informacij (na primer davčnih števil, imen in priimkov zaposlenih ali zunanjih sodelavcev, ki jim je javni zavod izplačeval dohodke ter posledično zanje plačal tudi obvezne davke in prispevke, točnih bruto zneskov posameznih izplačil, akontacij dohodnine, upoštevanje predpisanih olajšav ter stopenj in točnost izplačanih zneskov davkov ter prispevkov). Če so podatki, ki so bili posredovani ter dejansko obračunani in izplačani zaposlenim, med seboj razlikujejo, je treba ugotoviti, kje je napaka in zakaj je do nje prišlo.

Že računalniški obrazec, oddan na spletnem portalu »e-Davki« vsebuje sistemske kontrole, ki sproti logično preverjajo medsebojno ujemanje vpisanih podatkov oziroma njihovo točnost in zakonsko pravilnost. V posameznih poljih so vgrajene formule, ki vseskozi opozarjajo na t.i. nekritične napake (na primer vpisana davčna številka se ne ujema z imenom in priimkom osebe) ter kritične napake (vpisana vrednost se bistveno razlikuje od sistemsko izračunane vrednosti, ki je nad določeno dopustno mejo odstopanja).

Na podlagi 8. člena ZKDPZJU in Kolektivne pogodbe o oblikovanju pokojninskega načrta za javne uslužbenke (Ur. l. RS, št. 11/2004) je Kapitalska družba, d.d., določila pravila, ki so pravna podlaga za elektronsko poročanje o obračunanih in vplačanih premijah dodatnega pokojninskega kolektivnega zavarovanja javnih uslužbencev v Navodilu o rokih, obliki in načinu posredovanja podatkov ter o načinu določitve premij (Kapitalska družba, d.d., 2007).

Vsakokrat, ko se zgodi sprememba v osnovnih podatkih zaposlenih, je to treba poročati v posebnih datotekah z matičnimi podatki. Mesečno pa se pošiljajo datoteke s finančnimi podatki, v katerih se za vsakega zaposlenega posebej poroča o višini vplačane premije za dodatno kolektivno pokojninsko zavarovanje. Nobene datoteke ni mogoče oddati brez veljavnega elektronskega podpisa (SIGEN-CA). Ob oddaji podatkov na spletnih straneh Kapitalske družbe že računalniški sistem zahteva uporabniško ime in geslo za vstop do aplikacije za oddajo datotek.

Finančnoračunovodska služba vzpostavlja določene notranje kontrole že ob izplačevanju premij kolektivnega pokojninskega zavarovanja ter pravočasnem sporočanju in oddaji vseh zahtevanih matičnih in finančnih podatkov o zaposlenih javnih uslužbencih. Ob vsakokratnem izplačilu plač se preveri tudi skupni znesek vplačanih premij. Znesek sestavljajo posamezne premije vseh zaposlenih. V okviru izvajanja notranjega kontroliranja se tako vsakokrat pred elektronsko oddajo zahtevanih podatkov preveri, ali so osnovni podatki zavezanca in plačnika (javni zavod) pravi. Pri tem se kontrolirata tudi pravilnost in resničnost vseh oddanih podatkov o zaposlenih, kot so: imena in priimki, spol, davčne številke, enotne matične številke občana, identifikacijske številke člana, stalni naslovi, začasni naslovi, število let delovne dobe, datum vključitve v pokojninski načrt, delovni čas zaposlitve (polni, polovični, sorazmerni) ter višina premije dodatnega kolektivnega pokojninskega načrta in obdobje, za katerega se plačilo premij nanaša.

Stroški dela so po mnenju Računskega sodišča RS še vedno opredeljeni kot področje z največjim tveganjem za obstoj napak in nepravilnosti. Plače in drugi stroški dela so najbolj očitno področje povezanosti med ugotovljenimi nepravilnostmi in osebnim okoriščenjem, zato so stroški dela pomembno področje izvajanja revizij in zasedajo eno od stopenj pomembnosti poslovanja z najvišjimi tveganji. Po izsledkih raziskave Računskega sodišča RS je bilo v letu 2006 največ ugotovljenih nepravilnosti (34 %) iz delovnopravnega področja, ki so se nanašale na kršitve zakonodajnih določb, katerih posledica so bile nepravilnosti pri določanju in izplačevanju plač ter drugih stroškov dela zaposlenim (Musar Mišeljić, 2007, str. 7).

Pri presojanju resničnosti, zakonske pravilnosti in popolnosti obračunov plač ter drugih stroškov dela se v finančnoračunovodski službi javnega zavoda vsak mesec hkrati s pripravo podatkov, pred in med samo izvedbo obračuna plač zaposlenim izvaja tudi postopek notranjega kontroliranja. Pri tem se pravočasno odpravljajo morebitne napake ali nepravilnosti, ki bi lahko nastale pri obračunavanju in izplačevanju stroškov dela. Pred evidentiranjem stroškov dela v knjigovodske evidence se vedno dodatno preverja, ali so podatki verodostojni, resnični in popolni. Vsebinske in formalne kontrolne postopke izvaja vodja računovodstva med vnašanjem podatkov v računalniški računovodski sistem pa tudi po tem, ko so morebitni nepravilni podatki že evidentirani (naknadne kontrole). Poleg ročnih kontrol pa so določeni kontrolni postopki vgrajeni že v računovodski računalniški sistem. Ta

lahko odkrije možne napake bodisi pri evidentiranju temeljnice plač bodisi pri evidentiranju izplačil plač. Aplikacija sproti opozarja na logično in računsko ugotovljene napake, ki jih je treba ročno popraviti. Pri izpolnjevanju in oddaji vsakega obrazca v spletnih aplikacijah je možno preveriti tudi vsebinsko pravilnost izpolnjenih podatkov; če obstajajo napake, se v programu izpiše obvestilo, na primer »Oddaja zaradi napak še ni možna.«

Ugotavljam, da se v javnem zavodu primerno izvajajo tako preventivne kot naknadne kontrole pri vseh procesih obračunavanja, izplačevanja in evidentiranja stroškov plač. To utemeljujem z dejstvom, da je bilo pri naknadnem pregledovanju računovodskih evidenc v zvezi s stroški plač (izvedba revizije Računskega sodišča RS) ugotovljenih samo nekaj manjših napak, povezanih z obračunom in izplačilom bruto plač zaposlenim. Še med trajanjem revizijskega pregleda je bil pravilno izveden poračun plač, pri čemer so bile ugotovljene napake v celoti uspešno odpravljene.

V Tabeli 4 vidimo da je stopnja tveganja za nastanek napak in nepravilnosti na področju obračuna in izplačila plač v javnem zavodu v splošnem ocenjena visoko, kar je posledica predvsem visoke pomembnosti tveganja za nastanek napak in nepravilnosti ter možne oziroma redke verjetnosti uresničitve tveganja za njihov nastanek. To pomeni, da se izvajajo notranje kontrole na tem področju, vendar se lahko zaradi neustrezne razmejitve odgovornosti zaposlenih z večjo verjetnostjo pojavijo napake in nepravilnosti. Pri tem se pogosto izvajajo še dodatne kontrole pravilnosti, popolnosti in resničnosti vstopnih podatkov o zaposlenih, ki so lahko že nepotrebne in zato tudi neučinkovite. To utemeljujem z dejstvom, da se zaradi nezdržljivosti opravljanja funkcij, ki se izvajajo v eni osebi, z večjo možnostjo spregledajo nepopolni in napačni podatki. Z večjo verjetnostjo se pojavijo napake in manjša je možnost njihovega odkrivanja, če ena oseba izvaja tako vse vnose kadrovskega podatkov v sistem plač kot tudi kontrolo teh ter ne nazadnje izvede tudi obračun in izplačilo vseh stroškov dela zaposlenim.

Tabela 4: Register tveganj na področju obračuna in izplačila plač

| Kontrolni cilji Obračun plač | Tveganje Obračun plač | Verjetnost uresničitve tveganja (VT): 1 - redko 2 - možno 3 - pogosto | Pomembnost tveganja (PT): 1 - nizka 2 - srednja 3 - visoka | Stopnja tveganja (ST)= (VT*PT) | Kontrolne aktivnosti |
|--|--|--|---|-----------------------------------|---|
| Zakonsko pravilno in ustrezno obračunavanje in izplačevanje plač ter drugih stroškov dela zaposlenim. | Napačni vhodni podatki zaposlenih, posledično napačen obračun plač. Nepravočasno in napačno izplačevanje plač ter drugih stroškov dela. | 2 | 3 | 6 | Usklajevanje osnovnih podatkov zaposlenih z verodostojnimi knjigovodskimi listinami (pogodbe o zaposlitvi, dokazila o napredovanjih ipd.). Kontrola pravilnosti, resničnosti in popolnosti vhodnih podatkov zaposlenih v program za obračun plač (prenos iz kadrovskih evidenc). |
| Pravočasno in pravilno obračunavanje davkov in prispevkov (od pravih osnov). | Napake pri obračunu in nakazilih obveznih dajatev stroškov dela. Nepravočasno plačevanje dajatev. | 1 | 3 | 3 | Spremljanje zakonodaje pri izplačilih dajatev in drugih stroškov dela, ki zaposlenim pripadajo. Kontroliranje izračunov in nakazil posameznih zneskov davkov ter prispevkov obračuna plač. |
| Pravočasno in pravilno, resnično in popolno poročanje DURS, AJPES, ZPIZ o izplačanih plačah, drugih stroških dela ter pripadajočih dajatvah. | Nepravočasno in nepravilno sporočanje predpisanih podatkov o izplačilih plač ter drugih stroškov dela zaposlenim, skupaj s predpisanimi dajatvami. | 1 | 3 | 3 | Kontrola pravočasnosti, pravilnosti in popolnosti sporočanja zahtevanih podatkov o izplačilih plač in drugih osebnih prejemkih zunanjim ter notranjim uporabnikom računovodskih informacij (AJPES, DURS, ZPIZ), tudi kontrola obveznega vročanja plačilnih list zaposlenim. |

2.7 Notranje kontrole pri izvedbi popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev

V poslovnih knjigah izkazano stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev se lahko razlikuje od dejanskega stanja, ki ga ugotovimo z letnim popisom sredstev in obveznosti do virov sredstev. V 36. členu ZR je predpisano: »Pravne osebe ob koncu leta obvezno usklajujejo stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom (inventuro).« Izjemoma se mora opraviti popis tudi med letom, ob statusnih spremembah pravne osebe (prenehanje pripojitve drugi pravni osebi ipd.). Za knjižnice je pomemben tudi njegov 38. člen, v katerem je določeno, da se lahko popis knjig, filmov in drugih kulturnih in arhivskih gradiv ter predmetov izvaja vsakih 5 let.

Vodstvo mora na podlagi sklepov o imenovanju popisnih komisij vsem udeležencem popisnih komisij poleg seznamov sredstev pravočasno zagotoviti tudi ustrezna navodila za izvedbo popisa. Navodila naj bi določala trajanje, vsebino in obseg popisa. Med člane popisnih komisij praviloma ne bi smel biti imenovan računovodja ali knjigovodja oziroma druge osebe, odgovorne za sredstva, ki so predmet popisa. Inventurne komisije so dolžne v ustreznih rokih dokončati popis (glede na datume, določene v navodilih) in o svojih ugotovitvah izdelati pisno poročilo - inventurni elaborat.

Notranje kontrole javnega zavoda sprotno spremljajo upoštevanje predpisov na področju popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev. Preverjajo tudi popolnost, pravilnost in pravočasnost zagotavljanja dokumentacije, ki jo je finančnoračunovodska služba dolžna pripraviti in dostaviti popisnim komisijam pred izvedbo popisa. Ta dokumentacija vsebuje seznam vseh posameznih opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev ter drobnega inventarja po nahajališčih, spisek stanja terjatev in obveznosti ter drugih stanj sredstev in obveznosti do virov sredstev, evidentiranih v poslovnih knjigah 31. decembra posameznega leta. Obvezen kontrolni postopek pred evidentiranjem ugotovljenih popisnih razlik v glavni knjigi je preverjanje, ali so bili zapisniki o ugotovitvah popisnih komisij predmet obravnave pristojnega organa pravne osebe, ki je odgovorna sprejeti dokončne odločitve o načinu odpisovanja ugotovljenih primanjkljajev oziroma evidentiranju ugotovljenih presežkov, odpisih neplačanih in zastaranih terjatev.

V Pravilniku o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti, po 37. členu zakona o računovodstvu (Ur. l. RS št., 117/2002, 134/2003), je določeno, da morajo neposredni uporabniki EKN prejemnikom sredstev iz javnih financ najkasneje do 22. januarja tekočega leta za preteklo leto poslati izpis stanja terjatev za sredstva, dana v upravljanje, in izpis stanja dolgoročnih kapitalskih naložb. Namen tega je, da se stanja potrdijo oziroma dopolnijo z obrazložitvijo o morebitnem neujemanju z njihovimi evidencami. Potrditve stanj morajo biti vrnjene najkasneje do 3. februarja. Tu se ob vsakokratnem usklajevanju odprtih postavk v finančnoračunovodski službi javnega zavoda vzpostavijo notranje kontrole, ki preverjajo resničnost in pravilnost izkazanih saldov posameznih gospodarskih kategorij.

3 OCENA DELOVANJA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL V RAČUNOVODSTVU JAVNEGA ZAVODA

Sistem finančnega poslovanja zajema vzpostavitev in izvajanje (Žnidar, 2008, str. 274):

- »načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov
- računovodenja in poročanja z namenom doseči zastavljene cilje ter
- varovanja sredstev pred izgubo, oškodovanjem in prevarami.«

Glede na operativne značilnosti posameznih finančnih oziroma računovodskih del ter teže posledic morebitnih napak in nepravilnosti se postopki in procesi notranjih kontrol medsebojno razlikujejo. Na nekaterih področjih finančnoračunovodske službe so vzpostavljeni pred izvedbo posameznih postopkov in imajo predvsem preprečevalno vlogo (na primer kontrola resničnosti in pravilnosti vhodnih podatkov pred vnosom v računovodski informacijski sistem). S tem se preprečijo možne napake in nepravilnosti, še preden bi lahko prišlo do neresničnega poročanja.

Kontrole se izvajajo tudi med opravljanjem finančnih postopkov (na primer sprotno kontroliranje pravilnosti plačilnih nalogov) ali po opravljenih posameznih postopkih (preverijo se nastali računovodski podatki in informacije, pri čemer se na primer primerjajo z navedbami iz knjigovodskih listin ter ocenjujejo njihovo točnost, popolnost in pravilnost evidentiranja).

3.1 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ

Skupaj z letnim poročilom morajo pravne osebe javnega prava oddati tudi »Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ« (v nadaljevanju Izjava). Izjava usmerja proračunskega uporabnika k ocenitvi delovanja notranjega finančnega nadzora. Podlaga za ocenitev so lahko poročila notranjega ali zunanjega revizorja za področja na katera se ta nanašajo. Za vsa druga področja pa je lahko podlaga izpolnjen samoocenitveni vprašalnik.

Vsebina Izjave je določena z Navodilom o pripravi zaključnega računa. Izjava temelji na oceni ustreznosti meril INTOSAI (angl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions*) poznana kot metoda COSO, ki zajema ocenjevanje kontrolnega okolja, analize tveganj, kontrolnih aktivnosti, informiranja in nadzora nad delovanjem sistema (Žnidar, 2008, str. 274).

3.2 Metoda COSO za ocenjevanje učinkovitosti sistema notranjih kontrol

Ocenjevanje delovanja sistema notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi javnega zavoda je izvedeno glede na presojo uspešnosti in učinkovitosti izvajanja predstavljenih

postopkov delovanja notranjih kontrol, vzpostavljenih na posameznih področjih finančnoračunovodske službe. Ocenjevalna lestvica je določena na ravni petih stopenj doseganja vzpostavljenega stanja notranjega nadzora. Oceni se vzpostavitev notranjega nadzora glede na celovitost pokrivanja poslovanja (Žnidar, 2008, str. 275):

- celotno poslovanje;
- pretežni del poslovanja;
- posamezna področja poslovanja;
- začetek prvih aktivnosti, ko sistem notranjega nadzora še ni vzpostavljen;
- šele za naslednje leto predvidene prve aktivnosti notranjega nadziranja (do sedaj še ni bil vzpostavljen).

Ocena delovanja notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi javnega zavoda temelji na odgovorih na naslednja vprašanja:

- Ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje?
- Ali so določeni realni cilji javnega zavoda na področju finančnoračunovodske službe in ali so določeni tudi kriteriji za merjenje uspešnosti zastavljenih ciljev?
- Ali ima javni zavod izdelan register tveganj, v katerem so navedene okoliščine in možne posledice, da se cilji ne bi uresničili, ter v katerem so opredeljeni postopki, ki preprečujejo, da se tveganja ne bi uresničila?
- Ali ima javni zavod vzpostavljen učinkovit sistem notranjih kontrol kot ustrezen odziv, ki temelji na obstoječem registru tveganj?
- Ali je vzpostavljen ustrezen sistem informiranja na vseh potrebnih ravneh?
- Ali je v javnem zavodu vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja, ki vključuje tudi notranjo revizijsko službo?

Predstavljen model vrednotenja temelji na predpostavki, da ima vsako od naštetih področij, pri ocenjevanju enako težo zaradi prepletenosti in soodvisnosti posameznih področij, ki so predmet ocenjevanja. To pomeni, da se pomanjkljivosti izvedbe notranjega kontroliranja na enem področju odražajo v uspešnosti delovanja drugega področja. Zato je treba pri oceni uspešnosti izvajanja notranjega kontroliranja v enaki meri obravnavati vsa ocenjevalna področja.

3.2.1 Ocena kontrolnega okolja javnega zavoda

Ocena izpolnjevanja delovnih pogojev v javnem zavodu, ki vplivajo na okolje kontroliranja (Messier, 2000, str. 193–195), se nanaša na posamezna ocenjevana področja, ki so predmet proučevanja vodstva in zaposlenih v finančnoračunovodski službi:

- pri opravljanju finančnoračunovodskih del veljajo doslednost, poštenost ter ustrezna raven strokovne usposobljenosti in etičnih vrednot, kar izhaja iz ugotovitev, da:
 - v opisanih postopkih finančnoračunovodske službe ni bilo nobene pomembnejše napake, nepravilnosti ali povzročene kakršnekoli škode (ni bilo izrečenih kazni, niti obračunanih zamudnih obresti, ni bilo obravnav v kakšnem sodnem postopku zaradi malomarnosti poslovanja ali naklepnih prepovedanih dejanj, kot so kraje ipd.);
 - vse potrebne računovodske informacije (tako notranjim kot zunanjim uporabnikom) se vedno dostavljajo sprotno, točno in popolno (z vidika zahtev uporabnikov, njihovih rokov in ciljev);
 - tudi v primerih, ko so nastale manjše napake ali nepravilnosti, so bile te hitro ugotovljene in temu primerno uspešno odpravljene, ne da bi bili pri tem zavedeni ali oškodovani, ali (zunanji ali notranji) uporabniki informacij ali zaposleni;
 - vodstvo zaposlene spodbuja ter jim tudi zagotavlja primerne pogoje za stalno strokovno izobraževanje in izpopolnjevanje, da lahko sledijo stalno spreminjajočim se okoliščinam dela;
 - zagotovljeno je varovanje sredstev, predvsem z ustreznim ravnanjem zaposlenih, ki delujejo po načelu poštenosti in etičnih vrednot (na področjih, kjer se upravlja in ravna z denarjem in ostalimi sredstvi, ne smejo biti zaposleni tisti, ki so bili udeleženi v kazenskem postopku);
 - vodstvo ima sprejet pravilnik o računovodstvu ter na njegovi osnovi tudi ostale pravilnike (o blagajniškem poslovanju, o uporabi službenega vozila, o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev, o pooblaščenih osebah in njihovih pravicah ter o krogotoku knjigovodskih listin);
 - vse zaposlene je vodstvo seznanilo z ukrepi o ravnanju v primerih, da se zlorabi položaj zaposlenih (kršitve zaupnosti informacij javnega značaja) ali drugega neodgovornega in malomarnega ravnanja, v predpisih so navedeni tudi ustrezni ukrepi disciplinske komisije in vzroki za prenehanje delovnega razmerja.

- Ocena sodelovanja uprave pri vzpostavitvi in izvajanju notranjega kontroliranja je, glede na razmere, ustrezna, kar potrjujejo dejstva, da:
 - je vzpostavljeno osnovno sodelovanje na posameznih področjih poslovanja, ki so ključnega pomena za delovanje javnega zavoda, kar vključuje tudi spremljanje zakonodaje z vsemi pravili;
 - potrebe po vzpostavitvi delovanja notranjega nadzora so, vendar pa se zaradi nezadostnih kadrovskega zasedb pojavlja nezdržljivost funkcij, ki jih opravlja ena oseba na posameznih področjih delovanja (na primer vodja računovodstva je hkrati tudi knjigovodja, občasno blagajnik glavne blagajne, ki opravlja vsa finančna dela in jih tudi kontrolira).

- V javnem zavodu so se začele izvajati prve aktivnosti za izdelavo internega pravilnika, ki bi določal osnovna pravila za izvedbo notranjih kontrol na vseh pomembnejših področjih, ki jih podrobneje obravnava Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. To so področja:
 - izvajanje postopkov oddaje javnih naročil;
 - prevzemanje obveznosti in izpolnjevanje pogodbenih dolžnosti, v zvezi s sredstvi ter obveznostmi do virov sredstev;
 - spremljanje izplačevanja/vplačevanja denarnih obveznosti in terjatev;
 - učinkovita izterjava zapadlih terjatev;
 - načrtovanje in stalno spremljanje likvidnosti;
 - popolnost in resničnost ter pošteno predstavljanje gospodarskih kategorij vseh nastalih poslovnih dogodkov, ter stalno seznanjenje širše javnosti o svojem poslovanju;
 - varovanje javnega premoženja in sredstev.
- Vodstvo si prizadeva vzpostaviti register tveganj na vseh področjih svojega delovanja, na osnovi katerega bo lahko sproti ugotavljalo in nadgrajevalo sistem notranjega kontroliranja. Na njegovi osnovi se postopoma vzpostavljajo kontrolni postopki posameznih področij. Sistem delovanja notranjih kontrol je opisan v posameznih postopkih ter je bil do sedaj dokaj uspešen pri pravočasnem odkrivanju in preprečevanju morebitnih napak.
- Javni zavod ima na vseh bistvenih področjih dela vzpostavljen krogotok poteka pomembnih dokumentov, v katerem so zapisane vse pooblaščne osebe, od katerih vsaka na svojem področju preverja njihovo verodostojnost in s svojim podpisom to potrdi.
- Poskrbljeno je tudi za varno prejemanje in polaganje gotovine, ki jo od blagajnikov prejme oseba, zadolžena za prevoz in dostavljanje denarja v banko (gre za blagajniško poslovanje, pri katerem pomožne blagajne v glavnem prejemajo gotovinska in negotovinska vplačila uporabnikov).
- Za vsa ostala delovna mesta in naloge so v javnem zavodu izdelane sistemizacije delovnih mest, skladno z ustreznimi predpisi, vendar pa vsa predpisana delovna mesta niso zasedena v takšni meri, da bi bilo uresničeno načelo razmejitev dolžnosti.

3.2.2 Opredelitev zastavljenih ciljev in njihovo uresničevanje

Finančnoračunovodska služba javnega zavoda ima točno opredeljene cilje. Z njimi povezane aktivnosti so zakonsko predpisane tako v obsegu finančnoračunovodskih postopkov in del kot v samih rokih uresničitve. Poglavitni cilji finančnoračunovodskega področja so opisani v Pravilniku o računovodstvu (2007) in opredeljeni z vsemi ostalimi predpisi.

Učinkovit sistem delovanja notranjih kontrol v finančnoračunovodski službi daje zagotovilo, da so nastali poslovni dogodki resnični in pošteni ter so bili tudi izvedeni v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi. To pomeni, da:

- zanje dejansko obstaja vzrok za njihov nastanek (na primer veljavna pogodba o zaposlitvi kot podlaga za izplačilo plače);
- so bili poslovni dogodki pravilno obračunani (na primer obračun plač);
- so bili poslovni procesi in dogodki pravočasno izvedeni ter so bile pri tem izpolnjene vse obveznosti (na primer postopek izvedbe javnih naročil).

V raziskavi revizij računovodskih izkazov podjetij, ki je povzeta in objavljena v članku z naslovom »Najpogostejše napake v računovodskih izkazih podjetij v Sloveniji« so bili navedeni nekateri možni vzroki za ugotovljene nepravilnosti (Gorenc, 1999, str. 56):

- neučinkovite notranje kontrole;
- namen (kar pomeni, da je napaka redko storjena nenamerno);
- pomanjkanje izkušenj (kamor spada neznanje, pritisk lastnikov in pomanjkljiva zakonska določljivost).

Med najpogostejšimi ugotovljenimi napakami in nepravilnostmi so bile predvsem gospodarske kategorije, ki posledično vplivajo tudi na poslovni izid. V omenjeni raziskavi, ki se ujema tudi z ugotovitvami, do katerih pripelje analiza obravnavanih revizijskih poročil računovodskih izkazov, so najpogostejše nepravilnosti, ugotovljene pri revidiranju bilance stanja, povezane s preveč ali premalo ovrednotenimi osnovnimi sredstvi in obveznostmi do virov sredstev, ki so bile posledica vsaj dveh vzrokov (Gorenc, 1999, str. 57–59):

- ker tržne cene istovrstnih sredstev padajo (prevrednotenje se ne opravlja, med drugim je razlog za tako ravnanje v javnih zavodih tudi to, da ni izdelane enotne metodologije kot uradne podlage za ocenjevanje vrednosti osnovnih sredstev);
- ker so stopnje odpisa prenizke ali preprosto samo neskladne z zakonodajo.

Javni zavod ni ustanovljen z namenom, da bi pridobival čim višji presežek prihodkov nad odhodki, ampak zato, da čim bolj učinkovito, uspešno in gospodarno opravlja javno službo. Tudi oblikovanje cen storitev, ki jih izvaja, ni prosto določeno s tržnimi razmerami, temveč dogovorjeno in usklajeno s strokovnimi priporočili. Zato menim, da področje preveč ali premalo ovrednotenih gospodarskih kategorij v javnem zavodu ni najbolj tvegano področje, na katerem bi lahko, zaradi morebitnih interesov prikrivanja dobička pogosteje nastajale napake ali nepravilnosti.

Pri kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložbah so najpogostejše nepravilnosti, da niso oblikovani ustrezni popravki vrednosti in so obresti, ki se nanjo nanašajo, nepravilno obračunane ali izkazane. Enako je pri ugotovljenih nepravilnostih terjatev, pri katerih je

izkazan premajhen popravek njihovih vrednosti, kar narekuje načelo previdnosti (na podlagi izkušenj neplačila terjatev je treba za določen odstotek njihove vrednosti oblikovati popravek vrednosti, če tega ni, je posledično izkazan povečan poslovni izid). Pri denarnih sredstvih so najpogostejše nepravilnosti, da so neusklajeni podatki, ugotovljeni s popisom, o stanjih gotovine ter drugih vrednotnic na računih in v blagajnah, s tistimi, ki so v poslovnih knjigah dejansko zabeleženi. Pri nepravilnostih izkazanih obveznosti je najpogostejša ugotovitev, da so te prenizko izkazane, kar ni v skladu z načelom previdnosti, po katerem obveznosti ne smejo biti podcenjene (Gorenc, 1999, str. 63-65).

Javni zavod ima omenjene gospodarske kategorije točne in popolne, letno se s popisom sredstev in obveznosti do virov sredstev uskladijo poslovne knjige z ugotovitvami popisnih komisij. Glede na posamezna opisana področja nalog in del, ki se v javnem zavodu izvajajo, so pglavitni poslovni cilji finančnoračunovodskega sistema:

- Zanesljivo in pravočasno pridobivanje zunanjih knjigovodskih listin, ki se nanašajo na stanja (spremembe) sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov javnega zavoda ter pravočasno, zakonsko pravilno in točno sestavljanje knjigovodskih listin vseh resnično nastalih poslovnih dogodkov. Preverjanje zunanjih in notranjih knjigovodskih listin glede popolnosti, pravilnosti in verodostojnosti izkazovanja poslovnih dogodkov, ki jih opisujejo.
- Pravočasno, (zakonsko) pravilno in točno ter popolno evidentiranje vseh nastalih poslovnih dogodkov v poslovne knjige, ki se nanašajo na stanja in spremembe gospodarskih kategorij javnega zavoda, katerega končni cilj je izdelava popolnih, resničnih in poštenih računovodskih izkazov s pojasnili, s katerimi poroča zunanjim uporabnikom (najkasneje do konca februarja tekočega leta za preteklo leto). Sprotno poročanje o pravočasnih verodostojnih in točnih ter popolnih računovodskih informacijah, ki jih za svoje odločitve potrebujejo notranji uporabniki. Izdelava premoženjske bilance, ki se zunanjim uporabnikom pošilja najkasneje do konca marca tekočega leta za preteklo leto.
- Pravočasno in točno izvajanje in spremljanje plačil vseh nastalih obveznosti do dobaviteljev in terjatev do kupcev ter ločeno evidentiranje in usklajevanje terjatev in obveznosti določenih uporabnikov občinskih oziroma državnega proračuna.
- Varno in zakonsko pravilno shranjevanje vseh potrebnih knjigovodskih listin, sprotno izdelovanje varnostnih kopij poslovnih knjig na ustreznih medijih (arhiviranje).
- Fizično varovanje programske in računalniške opreme, obvezno spreminjanje gesel in uporabniških imen, ki se uporabljajo pri posamezni programski opremi in elektronskih nalogah. Obveznost varovanja vseh sredstev, s katerimi javni zavod razpolaga.
- Pridobitve in nakupi osnovnih sredstev, njihovo sprotno in pravilno evidentiranje v poslovnih knjigah in registru osnovnih sredstev, pravilno obračunavanje stroška amortizacije (redni, izredni odpisi, popravki vrednosti sredstev), letno usklajevanje podatkov v poslovnih knjigah z ugotovitvami popisnih komisij.

- Sprotno spremljanje, evidentiranje in kontroliranje blagajniškega poslovanja. Uskladitve evidentiranega blagajniškega stanja z resničnim stanjem, ki ga ugotavljajo popisne komisije.
- Sprotno evidentiranje nakupov materiala, storitev (pravilna opredelitev evidentiranja stroškov materiala in storitev na predpisanih kontih glavne in pomožnih knjig), pravilno razvrščanje in evidentiranje prihodkov in transferjev ter sredstev in obveznosti do virov sredstev. Mesečno poročanje nabavnim službam za nakup knjižničnega gradiva o višini evidentiranih nakupov za posamezne vrste gradiva.
- Spremljanje evidentiranih sredstev po stroškovnih mestih in sprotno obveščanje posloводства o stanju poslovanja, po potrebi tudi izdelava podrobnih stroškovnikov ter primerjave med načrtovanimi in uresničenimi stroški. Izvedba analize nastalih odmikov, z izračunavanjem kazalnikov, kot primerjave tekočega leta s preteklim, enako se izvaja na strani prihodkov.
- Spremljanje izvedbe plačil po pogodbah (ustanovitelj in drugi pogodbeniki) ter poročanje o njihovi namenski porabi, mesečno poročanje vodstvu o razporeditvi prihodkov glede na pravila, ki veljajo za izplačila dodatne delovne uspešnosti (v enakem oziroma višjem deležu mora biti udeležba lastnih sredstev za nakup investicij in investicijskega vzdrževanja).
- Spremljanje likvidnosti poslovanja. Obveščanje posloводства o višini neplačanih zapadlih terjatev in obveznosti do dobaviteljev, ustrezno ukrepanje za poplačilo.
- Mesečno obračunavanje in nakazovanje plač ter drugih stroškov dela zaposlenim, vseh potrebnih davkov in prispevkov ter poročanje o izplačanih plačah pristojnemu davčnemu uradu, AJPes, UJP. Poročanje pristojnim o vseh posebnih vplačilih, ki jih javni zavod izvaja za svoje zaposlene (na primer posebni sklad dodatnega pokojninskega zavarovanja).
- Letno poročanje podatkov o obračunu dohodnine pristojnemu davčnemu uradu in zaposlenim, letno poročanje ZPIZ o pokojninskih osnovah (M-4/8) (izplačani bruto prejemki in prispevki).
- Sprotno spremljanje sprememb zakonodaje na vseh navedenih področjih in pisno dopolnjevanje pojasnil, pravilnikov ter seznanjanje z njimi tistih zaposlenih, ki jih to zadeva.
- Sodelovanje in priprava dokumentacije pri letnem popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev, usklajevanje ugotovitev popisnih komisij z evidencami v poslovnih knjigah.

Glede na zgornje ugotovitve in ob upoštevanju kadrovskega pomanjkanja se v javnem zavodu dovolj uspešno uresničujejo zastavljeni cilji, saj so bili do sedaj ti pravočasno in dovolj uspešno izvajani na vseh področjih delovanja financ in računovodstva.

3.2.3 Register tveganj finančnoracunovodske službe javnega zavoda

Ocena obvladovanja tveganj vključuje uspešno uresničevanje ciljev, ki jih mora zagotoviti posloводство. Dolgoročni in kratkoročni cilji poslovanja morajo biti pisno določeni, z njimi pa seznanjeni vsi zaposleni, ki so določeni za njihovo izpolnjevanje. Za merjenje uspešnosti

in učinkovitosti doseganja ciljev so potrebna merila, ki jih poslovodstvo določi in na osnovi katerih se redno spremlja njihovo doseganje. Pri tem je bistvenega pomena poiskati vzroke za morebitno neučinkovito in neuspešno izpolnjevanje določenih ciljev, jih analizirati ter na osnovi ugotovitev izboljševati poslovanje.

Bistven del procesa notranjega nadzora je vzpostavitev registra tveganj na vseh področjih poslovanja. Za izdelavo registra tveganj je treba poznati in določiti poglobitve cilje posameznih področij poslovanja ter prepoznati notranja (vključuje delovne postopke zaposlenih in sredstev, s katerimi zagotavljajo delovni proces) in zunanja tveganja (sloves, vpliv na dobavitelje, upnike, kupce), ki lahko nastanejo, če ciljev ne dosežemo (Chambers, 2007, str. 76).

Register tveganj na področju financ in računovodstva javnega zavoda predstavlja zastavljene cilje, tveganja, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih ciljev, opisuje kontrolne postopke ki zmanjšujejo ali odpravljajo tveganja. Bistveni del registra tveganj je ugotovitev višine stopnje tveganja posameznih področij, kakšni bi morali biti vsi potrebni kontrolni postopki in v kolikšni meri se morajo izvajati, da bi lahko v največji možni meri preprečili nastanek okoliščin (opustitev računovodskih informacij, napake in nepravilnosti), ki bi se lahko pojavile pri posameznem tveganju. Na osnovi uspešnosti zagotavljanja zastavljenih ciljev, ki so podani v registru tveganj, lahko podamo oceno delovanja notranjega kontrolnega sistema na posameznih področjih ter ugotovimo možnost nastanka tveganja in stopnjo posledic njegovega nastanka.

Učinkovit sistem notranjih kontrol na področju finančnoracunovodske službe bi moral na sprejemljivi ravni obvladovati tveganja, ki lahko privedejo do napak in nepravilnosti, kar preprečuje, da bi bili ti cilji uresničeni. Poglobitno merilo uspešnosti in učinkovitosti doseganja zastavljenih ciljev je:

- čim boljša uresničitev vseh zastavljenih ciljev, s čim manj porabljenimi sredstvi (brez napak in nepravilnosti);
- sprotno uresničevanje določenih ciljev v zakonsko določenih rokih (oziroma drugih dogovorjenih rokih).

Stopnja tveganja za nastanek napake ali nepravilnosti je zmnožek ocenjene verjetnosti njihove uresnitve in pomembnosti posameznega tveganja. Višina stopnje tveganja je obratno sorazmerna z izvajanjem kontrolnih aktivnosti, kar pomeni, da je višja, če se izvajajo neučinkovite in neuspešne notranje kontrole in v manjšem obsegu, kot bi bilo to potrebno.

Ukrepi za čim boljše obvladovanje tveganj so poleg vzpostavitve registra tveganj še:

- imenovanje odgovornih zaposlenih za posamezna področja poslovanja, ki imajo ustrezno strokovno znanje in etične vrednote ter se tudi stalno izpopolnjujejo in izobražujejo;

- izdelava internih pravil in drugih navodil, ki dopolnjujejo kontrolne aktivnosti registra tveganj;
- učinkovita vzpostavitev ustreznih notranjih kontrol in njihovo spremljanje ter ocenjevanje njihovega delovanja.

Pri ocenjevanju uspešnosti in učinkovitosti delovanja (obstoja) notranjega kontrolnega sistema je lahko v veliko pomoč izdelava predhodnega »da-ne« pisnega seznama, s katerim na posameznih področjih delovanja preverjamo, ali so notranje kontrole sploh vzpostavljene, in tudi, na katerih področjih uspešno delujejo, kar pomeni, da pravočasno preprečujejo in odkrivajo napake, kar je cilj njihove vzpostavitve (Wallace, 1991, str. 490–491).

Pomen notranjih kontrol je velik v celotnem obsegu del in nalog, predvsem pa tam, kjer je finančno oziroma računovodsko poslovanje povezano z visokimi zneski in obveznostmi ter so zato napake, ki bi lahko nastale, večje, s težjimi posledicami (na primer tožbe zaposlenih zaradi napačnega obračunavanja in izplačevanja plač ter drugih stroškov dela).

Možne posledice, ki lahko nastanejo, če poslovodstvo neuspešno obvladuje tveganja, ter zaradi slabega delovanja notranjih kontrol dopušča obstoj napak in nepravilnosti so:

- razne kršitve predpisov pri poslovanju, ki izvirajo iz strokovnih napak ali malomarnega ravnanja z javnimi sredstvi;
- neuspešno in neracionalno doseganje zastavljenih ciljev;
- posredovanje netočnih in nepopolnih računovodskih informacij, kar privede do napačnih poslovnih odločitev;
- vse naštetu se odraža v nezadovoljstvu zunanjih in notranjih uporabnikov finančnih informacij ter vseh ostalih poslovnih oseb, s katerimi javni zavod sodeluje;
- vse naštetu lahko privede tudi do materialne in moralne škode (kvari ugled poslovodstvu in celotnemu poslovanju javnega zavoda).

Obračunavanje in izplačevanje plač in drugih stroškov dela je v obravnavanem javnem zavodu zastopano v pomembnem deležu v primerjavi z vsemi ostalimi računovodskimi nalogami. Pri izvedbi obračuna in izplačila plač je tveganje za nastanek napak ali nepravilnosti relativno visoko (Tabela 4). Uresničitev tveganj na omenjenem področju lahko povzroči veliko materialne škode zaradi morebitnih tožb zaposlenih. Zato je tu ocenjena visoka pomembnost tveganja za nastanek napak ali nepravilnosti, medtem ko je verjetnost za njihov nastanek možna. Vendar je to le zato, ker se vstopni podatki o zaposlenih, ki bi jih moral v računovodski sistem vnašati zaposleni v kadrovske evidenci, ki ga javni zavod nima, izvajajo v finančnoracunovodski službi. Takšen sistem opravljanja nezdružljivih nalog v pristojnosti ene osebe vedno povečuje možnost nastanka nenamernih pomot oziroma napak in lahko tudi namernih nepravilnosti.

Kot drugo pomembnejše področje tveganja je blagajniško poslovanje, kar kaže Tabela 3, saj gotovinska plačila uporabnikov knjižničnih storitev predstavljajo večinski del lastnih

prihodkov javnega zavoda (sprejemanje in prenašanje ter polaganje denarja na podračun). Še vedno pa so gotovinski zneski relativno majhni, zato stopnja tveganja za nastanek napak in nepravilnosti tu ni tako visoka. Poleg gotovinskih vplačil uporabnikov je možnost tudi negotovinskega plačila. V posameznih enotah javnega zavoda je zagotovljeno varovanje pri sprejemanju in prenosu gotovine ter stalno preverjanje izvajanja pravilnosti postopkov pri gotovinskem in tudi negotovinskem plačevanju. Zagotovljena je tako prostorsko kot tudi kadrovsko ločena kontrola v posameznih oddelkih, zato se tveganje za morebitne zlorabe na področju gotovinskih in negotovinskih plačil pomembno znižuje. Ker so blagajniki posameznih enot javnega zavoda seznanjeni o vseh pravilih varovanja gotovine ter tudi zadolženi za stalno kontrolo nad prejeta gotovino in izvajanimi negotovinskimi vplačili, je zagotovljeno primerno varovanje sredstev. Vsi zaposleni so obveščeni tudi o morebitnih posledicah, ki bi lahko nastale zaradi povzročitve napak ali nepravilnosti, zato ni bilo ugotovljenih pomembnih nepravilnosti ali celo povzročitve škode. Včasih se ugotovijo tudi kakšne manjše napake, ko se pri mesečnem nadzoru v finančnoračunovodski službi preverja pravilnost izvedenih postopkov gotovinskega in negotovinskega poslovanja, da je zagotovljeno ustrezno varovanje sredstev.

Sprejemanje in izdajanje poslovnih listin je eno od pomembnejših kontrolnih postopkov, saj te vstopajo kot vhodni podatki v poslovne procese, katerih napake in nepravilnosti se posledično odražajo v vseh poročilih in nadaljnjih aktivnostih (tveganje se razširi na vsa področja, dela in naloge, kjer neustrezne knjigovodske listine vstopajo v poslovne procese). V internih aktih javnega zavoda so napisana določena pravila glede krogotoka knjigovodskih listin ter vrstnega reda pregledovanja in podpisovanja dokumentov, kar uspešno poteka v vseh posameznih oddelkih javnega zavoda. Pri tem vodstvo zagotavlja pravočasno informiranost vseh udeleženih zaposlenih in tudi kontrolo izvajanja posameznih postopkov.

Stopnja tveganja na področju sprejemanja in izdelave knjigovodskih listin (Tabela 1) ter z njimi povezanega evidentiranja poslovnih dogodkov v glavno in pomožne knjige (Tabela 2) je srednje visoka. Na višino pomembnosti tveganja ima velik vpliv medsebojna povezanost obeh področij, kjer se napake in nepravilnosti vstopnih podatkov, ki izhajajo iz knjigovodskih listin odražajo v vseh nadaljnjih knjigovodskih evidencah, kar je lahko velik problem, ker se letno evidentira mnogo različnih poslovnih dogodkov, ki imajo v poslovnih poročilih veliko težo. Uresničitev napak ali nepravilnosti pri evidentiranju neustreznih poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih se lahko odrazi v napačnih poslovnih odločitvah, ki vodijo v negospodarno, neučinkovito poslovanje z javnimi sredstvi. Ob uresničitvi tveganj za namerne ali nenamerne pomote se lahko z nepoštenimi računovodskimi informacijami zavaja tako poslovodstvo kot širša javnost s tem pa krši osnovna etična načela verodostojnosti in resničnosti ter poštenosti poročanja o porabi javnega denarja, kar je tudi kaznivo. Ocenjujem, da sta še vedno tako obseg kontrolnih postopkov in čas izvajanja kot tudi pogostost izvajanja kontrole manjša in krajša, kot bi to bilo potrebno, saj vse kontrole opravljajo zaposleni, ki tudi sodelujejo pri izvedbi del in nalog.

Glede na primerjavo med opisanimi dejanskimi kontrolnimi aktivnostmi, ki se izvajajo na posameznih področjih poslovanja finančnoračunovodske službe ter vsemi potrebnimi kontrolnimi postopki, ki bi se morali izvajati in so razvidni iz registrov tveganj, menim, da bistvenih odstopanj ni, vsaj glede celovitosti pokrivanja področja finančnoračunovodske službe. Je pa v veliki meri ocena tveganja, da ne bodo pravočasno in popolno evidentirani vsi nastali poslovni dogodki, odvisna od sodelovanja okolja z zaposlenimi v finančnoračunovodski službi.

3.2.4 Učinkovitost informacijskega sistema

»Neupoštevanje zakonodaje ni opravičilo«, zato mora poslovodstvo poskrbeti, da ima na vseh področjih svojega delovanja pravočasno potrebno znanje, ki lahko v obliki preventivnih opozoril (v okviru notranjega kontrolnega sistema) opozarja na morebitne napake in nepravilnosti (Truett & Truett, 2004, str. 654).

Vse odgovornosti in pooblastila nosi direktor javnega zavoda. Poleg njega so v delu, kjer je to izrecno navedeno, pooblaščen določene osebe za preverjanje in odobravanje nakupov posameznih vrst blaga. Organizacijska struktura finančnoračunovodske službe v javnem zavodu se navezuje na vse ostale oddelke javnega zavoda, kjer se izvajajo posamezna dela in naloge, v povezavi s financami in računovodstvom. Na primer blagajniško poslovanje se izvaja prostorsko ločeno, v posameznih enotah javnega zavoda, kjer uporabniki dnevno gotovinsko in negotovinsko plačujejo za izvajane storitve, ki jih nudi javni zavod.

Za zakonsko pravilno ter pravočasno poslovanje z gotovinskimi in negotovinskimi vplačili je v javnem zavodu vzpostavljen logističen in informacijski sistem, ki priskrbi vse potrebne dostave tako podatkov kot gotovine varno in pravočasno do ustreznih institucij. Kontrolo in morebitne potrebne spremembe poteka informacijsko-logističnega sistema izvajata odgovorna oseba javnega zavoda in vodja računovodstva, v povezavi s petimi vodji pomožnih blagajn ter pooblaščen oseb za prenos in polaganje gotovinskih iztržkov na podračun javnega zavoda. Pri tem ni bilo treba nikoli izvajati kakršnih koli ukrepov, v smislu izvedbe preiskave ali zlorabe položajev, kjer bi se ugotavljala povzročitev škode. S tem ko se porazdelijo odgovornosti med različne osebe za posamezna nezdržljiva področja, se tudi pomembno zmanjšuje tveganje, da je ena oseba odgovorna za več procesov, kar onemogoča morebitne zlorabe položaja, ki lahko privede do nastanka slučajnih ali namernih napak ali opustitev.

Krogotok knjigovodskih listin je določen v prilogi Pravilnika o računovodstvu (2007, Priloga 1) in njihova kontrola se izvaja neosredotočeno (glede na kraj in čas nastanka je pooblaščen oseb, ki mora preveriti točnost, popolnost ter resničnost in pravilnost poslovnih dogodkov, navedenih v posameznih knjigovodskih listinah).

Dokumentacija je v finančnoračunovodsko službo običajno dostavljena pravočasno ali s pripombami (popravki posameznih odgovornih oseb) ali samo podpisana, kar pomeni, da je

vzpostavljena ustrezna vsebinska in formalna kontrola. Po potrebi se vodja računovodstva posvetuje s posameznimi odgovornimi osebami v zvezi s podrobnostmi, ki so zanj pomembne pri plačevanju ali evidentiranju poslovnih dogodkov.

Tudi na področju elektronskega poslovanja (oddajanje poročil, drugih podatkov) je v javnem zavodu vzpostavljeno primerno elektronsko okolje ter ustrezno znanje, ki pravočasno zagotavlja vsem institucijam (DURS, AJPES) vse potrebne predpisane informacije in podatke brez pomembnejših napak in nepravilnosti.

Javni zavod ima medsebojno elektronsko povezavo, ki je hiter in učinkovit način komuniciranja med zaposlenimi (povratna informacija je hitro odzivna).

Vse potrebne informacije finančnoracunovodska služba sporoča sproti pisno (pisna poročila) in ustno (delovni sestanki) odgovornim osebam ter ostalim zaposlenim, skladno s potrebami po informiranju.

Posebej pomembne so informacije o nakupih opreme in knjižničnega gradiva po posameznih vrstah, ki jih s pisnimi in ustnimi poročili redno posreduje vodja računovodstva vsem zaposlenim, ki so zadolženi za njihove nakupe.

3.2.5 Nadziranje poslovanja javnega zavoda

Pri ustreznosti sistema nadziranja nas zanima predvsem, ali je v javnem zavodu vzpostavljen dovolj učinkovit sistem rednega nadziranja pri obvladovanju tveganj, kar nam na prvi ravni pokaže delovanje notranjega kontrolnega sistema. Pri tem je pomembno, da se vodstvo zaveda pomena delovanja notranjih kontrol ter sproti spremlja in izboljšuje kontrolni sistem, da bi ta lahko čim bolj preprečeval nastanek napak in nepravilnosti. Pomen finančnega nadzora je odvisen od ravni kontrole porabe proračunskih sredstev. V splošnem se nadzor izvaja na treh ravneh:

- Na prvi ravni bi se moral v vsakem proračunskem uporabniku izvajati notranji nadzor z organiziranim sistemom notranjih kontrol, kar zajema posamezne postopke in odgovornosti zaposlenih, ki notranje kontroliranje izvajajo. V posameznih proračunskih uporabnikih se izvaja tudi notranje revidiranje učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti. Osnovne določbe glede računovodske kontrole in notranje revizije predpisuje že temeljni zakon – ZR, ki določa njihovo podrobno ureditev s podrobnejšimi predpisi in računovodskimi standardi.
- Na drugi ravni opravlja nadzor Urad RS za nadzor proračuna in izdaja odločbe v primeru ugotovljenih nepravilnosti ali gospodarskih prekrškov.
- Na tretji ravni izvaja nadziranje porabe javnih sredstev pri nas Računsko sodišče RS, ki je strokovni organ, ki daje parlamentu in celotni javnosti verodostojne informacije o tem, kako se porablja javni denar. Revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev izvaja

kot revidiranje pravilnosti in smotrnosti poslovanja ter kot revidiranje akta o preteklem in načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev. Pri tem pomeni revidiranje pridobivanje ustreznih dokazov za izrek mnenja o pravilnosti računovodskih izkazov ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja. Ena od pomembnih nalog Računskega sodišča RS je svetovanje javnim uporabnikom o tem, kako pravilnejše in smotrnejše poslovati. Mnenja imajo v javnosti veliko težo in so lahko tako pri revizijah računovodskih izkazov kot pri revizijah pravilnosti poslovanja pozitivna, s pridržkom ali negativna, lahko pa tudi revizor mnenja sploh ne poda (odklonilno mnenje²⁰). Računsko sodišče RS pa lahko revidiranemu proračunskemu uporabniku poda tudi zahtevo po odzivnem sporočilu (porevizijski postopek), v katerem mora proračunski uporabnik uspešno izvesti vse potrebne popravljalne ukrepe za odpravo bistvenih napak ali nepravilnosti, ki jih je izvajal pri svojem poslovanju (Korpič-Horvat, 2005, str. 23–24). Če popravljalni ukrepi niso zadostni, lahko Računsko sodišče RS zaradi hujše kršitve dobrega poslovanja zahteva tudi odstop vodstva oziroma poda kazenske ukrepe. Revizije smotrnosti poslovanja se uveljavljajo bolj v zadnjem času, njihova mnenja pa so opisna. Revizije računovodskih izkazov imajo glavno nalogo ugotoviti, ali so računovodski izkazi določenega proračunskega uporabnika točni in popolni ter se je nanje mogoče zanesti.

Javni zavod nima vzpostavljenega rednega nadziranja v obliki notranje revizijske službe. Prav tako nima skupne notranje revizijske službe, ki bi jo ustanovil z drugimi proračunskimi uporabniki na občinski ravni.

V javnem zavodu je Računsko sodišče RS izvedlo zunanji revizijski pregled, po katerem je bilo za izdelavo računovodskih izkazov podano mnenje s pridržkom. Pri tem ni bilo treba izvajati nobenih popravljalnih ukrepov, ker so bila v pridržku navedena le nekatera manjša opozorila, ki jih je vodstvo javnega zavoda v celoti upoštevalo, že med samo izvedbo revizije.

Glavni cilj v finančnoračunovodski službi javnega zavoda je, doseči zakonsko pravilno, resnično in pošteno obveščanje javnosti o svojem finančnem poslovanju. Vseskozi se novi cilji oblikujejo in razvijajo sproti, hkrati s potrebami po dodatnih finančnoračunovodskih informacijah, ki so potrebne za ustrezne poslovne odločitve. Pri tem je treba zagotoviti zakonsko pravilno in verodostojno posredovanje računovodskih informacij. To lahko finančnoračunovodska služba javnega zavoda zagotavlja le z učinkovitim delovanjem sistema notranjih kontrol, ki sledijo ciljem ter se tudi sproti spreminjajo in dopolnjujejo.

SKLEP

V interesu vsakega proračunskega uporabnika mora biti, da si prizadeva čim bolj smotno, hkrati pa zakonito poslovati z javnimi sredstvi. Davkoplačevalci želijo imeti popolne

²⁰ Odklonilno mnenje se pojmuje kot negativno mnenje (25. člen Zakona o računskem sodišču, Ur. l. RS, št. 11/2001). Po revizijskih standardih se odklonilno mnenje izrazi takrat, ko revizor zaradi pomanjkanja podatkov zavrne izrek mnenja.

informacije o tem, kako se porablja njihov denar. Zato jim morajo proračunski uporabniki o svojem poslovanju pravilno in pošteno poročati. To potrditev dajejo vodstvu mnenja revizorjev. Zato je bistvenega pomena pri poslovanju proračunskih uporabnikov vzpostavitev učinkovitega nadzora, katerega glavni cilj je, da pravočasno odkriva in odpravlja napake in nepravilnosti, ki nastajajo pri njihovem poslovanju.

Celoten nadzor porabe proračunskih sredstev je usmerjen preventivno v smislu, da je bolje preprečiti napake in nepravilnosti, kot pa jih odkriti prepozno. Doseganje ciljev je sestavni del vodenja. Vsako poslovanje prinaša tudi tveganja, da cilji ne bodo pravočasno uspešno in učinkovito doseženi. Zato govorimo o neki stopnji sprejemljivosti teh tveganj pri poslovanju, ki še v zadostni meri dosegajo zastavljene cilje. Proračunski uporabniki se odzivajo na vse vrste tveganj z učinkovitim sistemom izvajanja notranjih kontrol, ki tveganja zmanjšujejo ali odpravljajo. Naloga vodstva je opredeliti tveganja, oceniti verjetnost, da se pojavijo, potencialne učinke ali izpostavljenost ter se odločiti, kakšne ukrepe v izvajanju notranjih kontrol je treba sprejeti za obvladovanje teh tveganj.

Na osnovi učinkovitosti delovanja notranjih kontrol na posameznih področjih poslovanja se notranji (tudi zunanji) revizorji odločajo o obsegu opravljenih revizijskih pregledov (glede na ugotovitve o vzpostavitvi in uspešnosti delovanja notranjih kontrol na posameznih področjih poslovanja bodo temu primerno lahko zmanjšali (ali povečali) obseg revidiranja, kar pomeni za javni zavod tudi nižje (višje) stroške, povezane z zakonsko predpisanimi revizijskimi storitvami.

Notranje kontrole v računovodskem sistemu so namenjene preverjanju pravilnosti in pravočasnosti izvedbe vseh postopkov, ki se nanašajo na zbiranje, prepoznavanje, razvrščanje ter evidentiranje poslovnih dogodkov v računovodskem poročilu. Brez vzpostavitve sistema notranjih kontrol se v računovodskih izkazih z večjo verjetnostjo pojavljajo napačne navedbe, s sredstvi se lahko nezakonito posluje, posledično tudi računovodska poročila o njih izkazujejo nepoštene uradne trditve. Vse to pa vodi v neracionalno, neuspešno in neučinkovito poslovanje javnega zavoda, hkrati pa s tem ni zagotovljeno varovanje virov organizacije pred naključno in namensko poškodbo ali izgubo. Slednje ravnanje z javnimi sredstvi pa je neodgovorno in ni skladno s »poslovanjem dobrega gospodarja«. Posledice neodgovornega ravnanja z javnimi sredstvi in napačnih odločitev pri poslovanju so lahko dolgoročne (stečaj, nelikvidnost, ukrepi Računskega sodišča RS o razrešitvi posloводства zaradi ugotovljenih nepravilnosti, drugi izreki kazni ali celo odločba o prenehanju poslovanja zaradi povzročitve materialne ali moralne škode).

Finančnoračunovodska služba javnega zavoda načrtuje prve aktivnosti v zvezi z izdelavo registra tveganj, z vsemi kontrolnimi aktivnostmi na posameznih delih finančnega in računovodskega poslovanja. V registru tveganj so zapisani poglobljeni cilji finančnoračunovodske službe in tveganja, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih ciljev. V njem morajo biti opisani tudi kontrolni postopki, ki zmanjšujejo ali v celoti odpravljajo

posamezna tveganja. V javnem zavodu se na področju računovodstva vseskozi izvajajo notranje kontrole, ki imajo predvsem preprečevalni značaj, saj zajemajo aktivnosti v zvezi z ugotavljanjem pravilnosti ter odpravljanjem vseh napak in nepravilnosti pri vseh delih in nalogah, ki sodijo na področje financ in računovodstva. Zelo pomembno je zato uresničevanje ciljev preventivnih kontrol, kar zagotavlja točnost in veljavnost podatkov, evidentiranih v računovodskem sistemu.

Večina aktivnosti, postopkov in nalog finančnoračunovodske službe se izvaja skladno z zastavljenimi cilji in so ti pretežno doseženi v zakonsko določenih rokih. Naknadni kontrolni postopki se predvsem izvajajo ob ugotovljenih napakah ali nepravilnostih, ko sam računalniški sistem opozori nanje. V takšnih primerih se naknadno ugotovijo in popravijo ugotovljene napake in nepravilnosti ter usklajujejo posamezna stanja. Če bi v javnem zavodu obstajala notranja revizijska služba, bi se v okviru revizijskih postopkov stalno in tudi v večjem obsegu izvajale tako preventivne kot tudi naknadne kontrole.

Kontrolno okolje in nadzor na področju finančnoračunovodske službe javnega zavoda sta ustrezna, kar pomeni, da je finančno poslovanje sprotno, točno in popolno, morebitne napake so hitro odpravljene (na primer nepravočasno ali nepopolno plačevanje dobaviteljem), obračun in izplačilo plač sta skladna z zakonskimi pravili in roki. Vsi ostali postopki, ki se nanašajo na delo v finančnoračunovodski službi, so bili uspešno in pravočasno opravljeni. Vodstvo pravočasno poskrbi za strokovno usposabljanje in informiranje vseh zaposlenih, ki izvajajo dela in naloge na področju financ in računovodstva. Ker se v javnem zavodu posluje tudi z gotovino, je na tem področju zagotovljeno varovanje sredstev, predvsem z ustreznim ravnanjem zaposlenih, ki delujejo po načelu vestnosti, poštenosti in natančnosti. Zaposleni so sproti seznanjeni z vsemi potrebnimi pravili in novostmi, ki zadevajo poslovanje na tem področju, tako da je tveganje za nastanek napak in nepravilnosti ali celo povzročitve škode minimalno. Zagotovljeno je osnovno razmejevanje del in nalog v javnem zavodu, glede na zakonske določbe (razen nezasedenosti delovnega mesta knjigovodje in kadrovske službe).

Glede na merilo uspešnosti in učinkovitosti dejanskega delovanja sistema notranjih kontrol na posameznih področjih v finančnoračunovodski službi javnega zavoda v primerjavi s kontrolnimi aktivnostmi, ki bi se morale izvajati na posameznih področjih delovanja, lahko ugotovim, da so notranje kontrole vzpostavljene na vseh področjih delovanja ter so večinoma tudi učinkovito in pravočasno opozarjale na napake in nepravilnosti ter preprečevale njihovo nastajanje. Vendar zaradi pomanjkanja zaposlenih izvajane kontrolne aktivnosti na določenih področjih niso bile opravljene v tolikšni meri oziroma ne tako kakovostno, kot bi bilo to potrebno (kadrovska služba). Obseg poslovanja je raznolik, pri katerem je treba izvajati tudi različne postopke notranjih kontrol, kar terja veliko potrebnega znanja in časa, pa tudi zadostna finančna sredstva. Pravočasno in pravilno opravljanje vseh del in nalog v finančnoračunovodski službi je posledica sprotnega posodabljanja računalniškega računovodskega sistema ter predvsem obvladovanja strokovnega znanja in veščin.

V prihodnje bi bilo treba poslovanje javnega zavoda na posameznih področjih izvajanja nalog finančnoračunovodske službe urediti skladno z ločevanjem nezdružljivih funkcij, v katerem posamezni zaposleni, zadolženi za opravljanje enega področja dela, ne prevzemajo tudi odgovornosti za ostala področja del in nalog, ki jih zaradi varnosti in preprečevanja zlorab ni koristno združiti. To je sicer formalno dopustno, vendar se je treba tudi zavedati, da so tveganja takšnega poslovanja veliko večja, kot bi sicer bila.

Izvedba uspešnega in učinkovitega sistema kontrolnih ukrepov in postopkov je odločilnega pomena prav na področju financ in računovodstva, ker je od finančnega poročanja odvisno celotno poslovanje javnega zavoda. Vodstvo je pri svojem odločanju o poslovanju neposredno odvisno od pravočasnega, zakonsko pravilnega in s tem verodostojnega finančnega poročanja, kar je še posebej pomembno za javni sektor, v katerega uvrščamo javne zavode.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. (2008). *Predstavitev AJPES*. Najdeno 10. decembra 2008 na spletnih straneh http://www.ajpes.si/O_AJPES/Predstavitev/Poslanstvo_in_strateski_cilji
2. Bogataj Jančič, M., Klemenčič, G., Makarovič, B., Tičar, K., & Toplišek, J. (2007). *Pravni vodnik po Internetu*. Ljubljana: GV Založba.
3. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services, and the Integrity of Financial Reporting*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
4. Carmichael, D. R., Willingham, J. J., & Schaller, C. A. (1996). *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practise*. New York: The Mc Graw-Hill Companies, Inc.
5. Chambers, A. (1992). *Effective Internal Audits*. London: FT Pitman Publishing.
6. Chambers, A. (2007). *Internal control – Design and Assessment* (gradivo za seminar Notranja kontrola-oblikovanje in ocenjevanje). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
7. Colić, J. (2000). Povezanost državne in notranje revizije. *Revizor*, 11(10), 27–43.
8. *COSO Internal Control-Integrated Framework: the five components*. (2004). Najdeno 6. septembra 2009 na spletnem naslovu http://en.wikipedia.org/wiki/COSO#COSO_definition_of_internal_control
9. Cukon Mavec, N. (2007). Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. Najdeno 6. septembra 2007 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranjinadzor/priprava_samoocenitve.pdf
10. Cukon Mavec, N., Toman Pfajfar, T., Korpič-Horvat, E., & Milatovič, J. (2007). *Notranje revidiranje v javnem sektorju* [zgoščenka]. Ljubljana: Creativ plus d.o.o.
11. Čižman, M., & Zupančič, V. (2007). *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za določene uporabnike enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Gorenc, S. (1999). Najpogostejše napake v računovodskih izkazih podjetij v Sloveniji. *Revizor*, 10(5/6), 52–71.

13. Holmes, G., Sugden, A., & Gee, P. (2005). *Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov*. Ljubljana: GV Založba.
14. Horvat, R. (1999). Ocenjevanje kakovosti ustroja notranjega kontroliranja v knjigovodstvu. *Revizor*, 10 (10), 12–21.
15. Jagrič, M. (2005). Notranje revidiranje in obvladovanje tveganj. *Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 181–200). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
16. Jones, P. C., & Bates, J. G (1994). *Public Sector Auditing, Practical techniques for an integrated approach* (2nd ed.). London: Chapman & Hall.
17. Kapitalska družba, d.d. (2007). *Navodilo o rokih, obliki in načinu posredovanja podatkov ter o načinu določitve premij*. Najdeno 15. decembra 2009 na spletnem naslovu http://www.kapitalska-druzba.si/_files/294/Navodilo_ZVPSJU.pdf
18. Kolektivna pogodba o oblikovanju pokojninskega načrta za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 11/2004.
19. Kolektivna pogodba za javni sektor. *Uradni list RS*, št. 57/2008, 86/2008, 3/2009, 16/2009, 23/2009, 33/2009, 48/2009, 91/2009.
20. Kolektivna pogodba za kulturne dejavnosti v Republiki Sloveniji. *Uradni list RS* št. 45/1994, 39/1996, 82/1999, 102/2000, 52/2001, 64/2001, 60/2008, 61/2008, 32/2009, 22/2010
21. Koletnik, F. (2002). *Revidiranje* (študijsko gradivo). Maribor: Pravna fakulteta.
22. Korpič-Horvat, E. (2003). Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. *Zbornik referatov – V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 171–183). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
23. Korpič-Horvat, E. (2005). Revizija poslovanja uporabnikov javnih sredstev (delovno gradivo za specialistični študij: »Računovodstvo, revizija in davčno svetovanje«). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Lah, M. (2005). Sistem notranjega nadzora javnih financ v občini. *Revizor*, 26(11/12), 35–48.
25. Letni program statističnih raziskovanj. *Uradni list RS* št. 23/2009, 19/2010, 50/2010.
26. Mayr, B. (2000). *Kako brati računovodske izkaze?* Ljubljana: Novi forum.
27. Messier, W. F. (2000). *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus.
28. Ministrstvo za finance Republike Slovenije (2001). *Strategija izvedbe koncepta enotnega zakladniškega sistema v Republiki Sloveniji*. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/vezs/strategija_izvedbe_VEZS.pdf
29. Ministrstvo za javno upravo Republike Slovenije (2007). *Predstavitev izdajatelja SIGEN-CA*. Najdeno 26. oktobra 2009 na spletnem naslovu <http://www.sigen-ca.si/predstavitev-SIGEN-CA.php>
30. Musar Mišeljić, N. (2007). Plače pri proračunskih uporabnikih – osnovna plača. *Javni sektor*, (junij 2007), 7–9.
31. Navodilo o predložitvi letnih poročil pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 14/2009.

32. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/2001, 10/2006, 8/2007, 102/2010.
33. Navodilo o vsebini in načinu poročanja o izplačanih plačah pri pravnih osebah za potrebe statističnega raziskovanja. *Uradni list RS* št. 93/2007.
34. Navodilo za prikazovanje podatkov o plačah. *Uradni list RS* št. 66/2002, 87/2004.
35. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 97/2001, 81/2002.
36. Odredba o vzpostavitvi sistemov enotnega zakladniškega računa. *Uradni list RS* št. 54/2002.
37. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/2003.
38. Pravilnik o dvigih ter plogih domače in tuje gotovine neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije preko posebnega računa z ničelnim stanjem. *Uradni list RS* št. 89/2002, 94/2002-popr., 117/2007, 109/2009, 59/2010.
39. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/2009, 58/2010.
40. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010.
41. Pravilnik o metodologiji za posredovanje in analizo podatkov o plačah v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 33/2009.
42. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 117/2002, 134/2003.
43. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS* št. 45/2005, 114/2006, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010.
44. Pravilnik o nalaganju prostih denarnih sredstev posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter ožjih delov občin, ki so pravne osebe. *Uradni list RS* št. 42/2003, 88/2005, 137/2006.
45. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/2007, 68/2009.
46. Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu. *Uradni list RS* št. 103/2002, 141/2006.
47. Pravilnik o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javno finančnih prihodkov. *Uradni list RS* št. 138/2006, 117/2007, 120/2007, 11/2008, 41/2008, 76/2008, 124/2008, 32/2009, 58/2009, 112/2009, 25/2010, 59/2010, 62/2010.
48. Pravilnik o poročanju o naložbah prostih denarnih sredstev. *Uradni list RS* št. 23/2004, 137/2006.
49. Pravilnik o pošiljanju podatkov o stanju in spremembah zadolžitve pravnih oseb javnega sektorja in občin. *Uradni list RS* št. 3/2008, 79/2008.

50. Pravilnik o prijavi overiteljev in vodenju registra overiteljev v Republiki Sloveniji. *Uradni list RS* št. 99/2001, 42/2007.
51. Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. *Uradni list RS* št. 26/2003, 117/2005, 120/2007, 32/2008, 10/2009.
52. *Pravilnik o računovodstvu*. (2007). Interni dokument obravnavanega javnega zavoda. Ljubljana: Knjižnica Jožeta Mazovca.
53. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006-ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010.
54. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010, 60/2010.
55. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/2002.
56. Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu. *Uradni list RS* št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010.
57. Sklep o uskladitvi minimalnih premij kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 1/2009.
58. Slovenski inštitut za revizijo. (1998). *Kodeks računovodskih načel*. Najdeno 25. maja 2009 na spletnem naslovu http://www.sirevizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks_racunovodskih_nacel.pdf
59. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju*. Najdeno 20. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.sirevizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/4-msr/315_msr_06.pdf
60. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 107/2001, 118/2005, 58/2006.
61. Šišernik, A. (2007). Poročanje aktivnih vrst izplačil o plačah. *Javni sektor*, (maj 2007), 2–6.
62. Taylor, H. D., & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
63. Truett, J. L., & Truett, B. D. (2004). *Managerial Economics: Analysis, Problems, Cases*, (8th ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
64. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije 2*. ponatis. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
65. Turk, I., Melavc, D., & Korošec, B. (2004). *Uvod v Računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
66. Uprava Republike Slovenije za javna plačila. (2008). *Predstavitev uprave RS za javna plačila*. Najdeno 12. decembra 2008 na spletnih straneh <http://www.ujp.gov.si/>
67. Uprava Republike Slovenije za javna plačila. (2006). *Uporabniški priročnik za posredovanje elektronskih navodil prek elektronske pošte*. Najdeno 10. maja 2009 na spletnem naslovu
http://www.ujp.gov.si/docDir/Enalogidokumenti/Prirocnik_APPEiP_5295.doc

68. Uredba o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 58/2003, 122/2005, 20/2006, 55/2006, 136/2006, 70/2007, 109/2007, 93/2008.
69. Uredba o pogojih za elektronsko poslovanje in elektronsko podpisovanje. *Uradni list RS* št. 77/2000, 2/2001, 86/2006.
70. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. *Uradni list RS* št. 142/2004, 7/2005, 60/2005, 26/2006, 140/06.
71. Wallace, W. A. (1991). *Auditing* (2nd ed.). Boston: PWS-KENT Publishing Company.
72. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/2006, 24/2008, 125/2008, 20/2009, 110/2009, 43/2010.
73. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 10-2010-UPB2.
74. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-Zdoh-2D, 110/2009, 43/2010.
75. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/2002, 79/2006, 46/2007, 103/2007.
76. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 119/2007, 10/2008, 92/2008, 78/2008, 125/2008, 119/2008, 20/2009, 104/2009, 10/2010, 13/2010, 20/2010, 43/2010.
77. Zakon o določitvi minimalne plače. *Uradni list RS* št. 114/2006, 69/2007, 36/2008, 76/2008, 61/2009, 13/2010.
78. Zakon o državni statistiki. *Uradni list RS* št. 45/1995, 9/2001, 47/2009, 48/2009
79. Zakon o elektronskem poslovanju in elektronskem podpisu. *Uradni list RS* št. 57/2000, 30/2001, 25/2004, 73/2004, 98/2004, 61/2006.
80. Zakon o izvršbi in zavarovanju. *Uradni list RS* št. 121/2007.
81. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 109/2008, 49/2009.
82. Zakon o knjižničarstvu. *Uradni list RS* št. 87/2001.
83. Zakon o kolektivnem dodatnem pokojninskem zavarovanju za javne uslužbence. *Uradni list RS* št. 126/2003.
84. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. *Uradni list RS* št. 33/2011.
85. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002.
86. Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/2001.
87. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 56/2002, 72/2003, 126/2003, 70/2004, 53/2005, 14/2006, 68/2006, 121/2006, 57/2007, 10/2008, 17/2008, 58/2008, 80/2008, 48/2009, 91/2009.
88. Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo. *Uradni list RS* št. 96/2002, 53/2007, 56/2008, 4/2010.
89. Zakon o varstvu dokumentarnega in arhivskega gradiva ter arhivih. *Uradni list RS* št. 30/2006.
90. Zakon o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov. *Uradni list RS* št. 87/1997, 9/1998, 48/2001, 61/2005, 71/2006, 62/2007, 19/2008, 67/2008.

91. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991, 13/1993, 66/1993, 31/2000, 36/2000, 127/2006.
92. Žnidar, S. (2008). Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ – obvezna priloga k poročilu o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *IKS*, 35(1/2), 273–282.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

| | |
|--|---|
| Priloga 1: Naris postopka kontrole pri obračunu in izplačilu plač..... | 1 |
|--|---|

Priloga 1: Naris postopka kontrole pri obračunu in izplačilu plač

