

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

**NADZOR RAČUNSKEGA SODIŠČA REPUBLIKE
SLOVENIJE NAD DODELJEVANJEM TRANSFEROV
IZ PRORAČUNOV OBČIN**

Ljubljana, november 2006

KSENIJA NAJVIRT

IZJAVA

Študentka Ksenija Najvirt izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Etelke Korpič-Horvat. V skladu s prvim odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1.	UVOD.....	1
1.1	PROBLEMATIKA IN NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA	1
1.2	CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA	3
1.3	METODE DELA	4
2.	SISTEM PRORAČUNSKEGA FINANCIRANJA OBČIN.....	4
2.1	ZNAČILNOSTI PRORAČUNA OBČINE	4
2.2	PRAVNI OKVIR IN PRORAČUNSKA NAČELA	5
2.3	KLASIFIKACIJE JAVNOFINANČNIH PRIHODKOV IN ODHODKOV OBČINSKEGA PRORAČUNA 7	
2.3.1	Institucionalna klasifikacija proračunskih uporabnikov	7
2.3.2	Ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov	8
2.3.3	Programska klasifikacija javnofinančnih izdatkov	8
2.3.4	Funkcionalna klasifikacija javnofinančnih izdatkov	9
2.4	PRIPRAVA IN SPREJEMANJE OBČINSKEGA PRORAČUNA	9
2.5	SESTAVA OBČINSKEGA PRORAČUNA	10
2.6	IZVRŠEVANJE OBČINSKEGA PRORAČUNA	12
2.7	ZAKLJUČNI RAČUN PRORAČUNA OBČINE	12
3.	TEKOČI IN INVESTICIJSKI TRANSFERI OBČINE	14
3.1	OPREDELITEV POJMA TRANSFER	14
3.2	STRUKTURA TEKOČIH IN INVESTICIJSKIH TRANSFEROV IN NJIHOVO IZKAZOVANJE.....	14
3.2.1	Tekoči transferi	16
3.2.1.1	<i>Subvencije</i>	17
3.2.1.2	<i>Transferi posameznikom in gospodinjstvom</i>	17
3.2.1.3	<i>Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam</i>	18
3.2.1.4	<i>Drugi tekoči domači transferi</i>	18
3.2.1.5	<i>Tekoči transferi v tujino</i>	19
3.2.2	Investicijski transferi	19
3.2.2.1	<i>Investicijski transferi pravnim in fizičnim osebam, ki niso proračunski uporabniki</i>	21
3.2.2.2	<i>Investicijski transferi proračunskim uporabnikom</i>	21
3.3	PRAVNE PODLAGE ZA DODELJEVANJE TRANSFEROV	21
3.4	VRSTE TRANSFEROV GLEDE NA PRAVNE PODLAGE DODELJEVANJA	25
3.5	POSTOPEK ZA DODELJEVANJE TRANSFEROV	26
3.5.1	Pogoji za začetek postopka za dodelitev sredstev	28
3.5.2	Dodelitev transferov na podlagi posamičnih pravnih aktov	29
3.5.3	Dodelitev transferov na podlagi neposredne pogodbe	29
3.5.3.1	<i>Podpis pogodbe z ožjimi deli občine in posrednimi proračunskimi uporabniki, ki opravljajo javno službo</i>	30
3.5.3.2	<i>Podpis neposredne pogodbe z nosilci javnih pooblastil in društvi, ki delujejo v javnem interesu</i>	30
3.5.4	Dodelitev transferov na podlagi javnega razpisa	30
3.5.4.1	<i>Komisija</i>	31
3.5.4.2	<i>Razpisna dokumentacija in javni razpis</i>	32
3.5.4.3	<i>Vloga za dodelitev sredstev in odpiranje vlog</i>	33
3.5.4.4	<i>Ocenjevanje vlog in sklep o izboru prejemnikov</i>	34
3.5.4.5	<i>Sklenitev pogodbe</i>	34
3.5.4.6	<i>Hramba dokumentacije in pritožbeni postopek</i>	34

3.5.4.7	<i>Nadzor nad izvajanjem pogodbe</i>	35
4.	NADZOR NAD POSLOVANJEM OBČIN V REPUBLIKI SLOVENIJI	35
4.1	IZVAJALCI NADZORA POSLOVANJA OBČIN V REPUBLIKI SLOVENIJI	36
4.1.1	Računsko sodišče Republike Slovenije.....	37
4.1.1.1	<i>Organiziranost Računskega sodišča RS</i>	37
4.1.1.2	<i>Revizijska pristojnost in njeno izvrševanje</i>	38
4.1.2	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna	41
4.1.3	Službe za notranjo revizijo pri proračunskih uporabnikih	43
4.1.4	Nadzorni odbori občin.....	45
4.1.5	Evropsko računsko sodišče	46
4.1.6	Evropska komisija	48
5.	NADZOR RAČUNSKEGA SODIŠČA RS NAD DODELJEVANJEM TRANSFEROV IZ PRORAČUNOV OBČIN	49
5.1	REVIDIRANJE TRANSFEROV OBČIN	49
5.1.1	Načrtovanje	50
5.1.1.1	<i>Strateško načrtovanje</i>	50
5.1.1.2	<i>Okvirno načrtovanje</i>	51
5.1.1.3	<i>Podrobno načrtovanje</i>	52
5.1.2	Pridobivanje revizijskih dokazov	62
5.1.3	Poročanje	64
5.1.4	Porevizijski postopek	66
5.2	NEPRAVILNOSTI PRI DODELJEVANJU TRANSFEROV IZ PRORAČUNOV OBČIN.....	68
6.	ZAKLJUČEK	73
7.	LITERATURA IN VIRI	76
8.	SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	81
9.	PRILOGE	82

SEZNAM TABEL

Tabela 1: Prikaz strukture odhodkov občin za šestletno obdobje 2000–2005	15
Tabela 2: Gibanje tekočih in investicijskih transferov občin v obdobju 2000–2005	16
Tabela 3: Prikaz strukture tekočih transferov občin za šestletno obdobje 2000–2005	16
Tabela 4: Poslovni cikel dodeljevanja transferov na podlagi javnega razpisa	56

SEZNAM SLIK

Slika 1: Vsebina in struktura predloga občinskega proračuna, ki se predloži občinskemu svetu	11
Slika 2: Struktura odhodkov občin glede na posamezne skupine ekonomske klasifikacije za leto 2005	15
Slika 3: Struktura tekočih transferov občin glede na posamezne podskupine ekonomske klasifikacije za leto 2005	17
Slika 4: Struktura drugih tekočih domačih transferov občin glede na posamezne konte ekonomske klasifikacije za leto 2005	19
Slika 5: Organizacijska shema Računskega sodišča RS	38
Slika 6: Faze v revizijskem procesu	50
Slika 7: Porevizijski postopek Računskega sodišča RS	67

UPORABLJENE KRATICE

COFOG	Classification of the Functions of Government
EIB	Evropska investicijska banka
EQUAL	Electronic Services for a better Quality of Life
ES	Evropska skupnost
EU	Evropska unija
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPro	Izvrševanje proračuna Republike Slovenije
ISPA	Instrument for Structural Policies for Pre-Accession
MF	Ministrstvo za finance
NPU	Neposredni proračunski uporabnik(i)
NRP	Načrt razvojnih programov
OLAF	European Anti-Fraud Office
PHARE	Poland Hungary Aid for Reconstruction of Economy
RS	Republika Slovenija
SAPARD	Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development
VRI	Vrhovna revizijska institucija
ZFO	Zakon o financiranju občin
ZIPRS	Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije
ZJF	Zakon o javnih financah
ZJN-1	Zakon o javnih naročilih
ZKme	Zakon o kmetijstvu
ZLS	Zakon o lokalni samoupravi
ZOFVI	Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja
ZPIZ	Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije
ZR	Zakon o računovodstvu
ZRacS	Zakon o računskem sodišču
ZSpo	Zakon o športu
ZSV	Zakon o socialnem varstvu
ZUJIK	Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZVrt	Zakon o vrtcih
ZZVZZ	Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju
ZZZS	Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

1. UVOD

1.1 Problematika in namen specialističnega dela

Vsak državljan, ki kot davkoplačevalec prispeva svoja sredstva v državni proračun ali proračun lokalne skupnosti na prisilen način, ima pravico izvedeti, kako država ali lokalna skupnost porablja njegov denar. Davkoplačevalci si po eni strani želimo, da bi država kar najbolje skrbela za našo blaginjo, po drugi strani pa, da bi nas to najmanj bremenilo. Zato je pomembno, da se zagotovi zakonito, gospodarno, učinkovito, uspešno, odgovorno in transparentno upravljanje z javnimi sredstvi, tako države kot tudi lokalnih skupnosti. Država in lokalne skupnosti potrebujejo institucije nadzora, ki s svojim strokovnim znanjem in usposobljenostjo dajejo verodostojne informacije odgovornim osebam in javnosti, kako uporabljajo davkoplačevalska sredstva.

Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 331/1991-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06; v nadaljevanju ustava) je v 150. členu za najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe določila računsko sodišče. Na njeni podlagi je bil leta 1994 izdan Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94, 115/00; v nadaljevanju ZRacS), na osnovi katerega je začelo delovati Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju računsko sodišče) januarja leta 1995. Računsko sodišče izvaja nadzor nad poslovanjem uporabnikov javnih sredstev v obliki revidiranja. Revidiranje poslovanja je v Zakonu o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01, 20/06; v nadaljevanju ZRacS-1) določeno kot pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o pravilnosti in smotrnosti poslovanja. Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 3). Računsko sodišče z revizijskimi poročili seznanja državni zbor, revidirane uporabnike javnih sredstev in širšo javnost o pravilni in smotni porabi proračunskih sredstev.

V revizijsko pristojnost računskega sodišča sodijo revizije pravilnosti in revizije smotrnosti poslovanja. Pri revizijah pravilnosti poslovanja se preverja, ali je poslovanje revidiranega uporabnika javnih sredstev v skladu z zakoni, drugimi predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati pri svojem poslovanju, medtem ko se revizije smotrnosti poslovanja nanašajo na preverjanje dosežkov porabljenega denarja z vidika gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Računsko sodišče mora vsako leto opraviti poleg ostalih zakonsko določenih revizij tudi revizije pravilnosti poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin.

Javnofinančne in proračunske odhodke razvrščamo glede na potrebe poročanja po različnih klasifikacijah. Po ekonomski klasifikaciji delimo odhodke na tekoče odhodke in tekoče transfere ter na investicijske odhodke in investicijske transfere. Transferi so pomembna vrsta odhodkov občinskih proračunov, saj so v letu 2005 občine izplačale kar 160 milijard tolarjev transferov, kar je pomenilo 49 odstotkov celotnih odhodkov občinskih proračunov. Značilnost transfernih odhodkov je v tem, da ne pomenijo končne porabe občine, saj so po svoji vsebini nepovratna sredstva prejemnikom, za katera občina ne dobi povračila ne v blagu in ne v storitvah. Transfer, kot splošen termin, pomeni transakcijo, s katero določen posameznik ali institucionalna enota oskrbi drugega posameznika ali institucionalno enoto z neko koristjo, pomočjo, storitvijo ali premoženjem, ne da bi kasneje dobila v povračilo navedeno korist, pomoč, storitev ali premoženje. Transakcija je izvršena v denarju ali v

naravi (Allen, Tommasi, 2001, str. 471). Z dodeljevanjem transferov lokalne skupnosti pomembno posegajo v zasebni sektor in gospodinjstva, saj pretežno večino prejemnikov transferov predstavljajo fizične in pravne osebe zasebnega prava, zato morajo biti postopki dodeljevanja transferov tem upravičencem v toliko večji meri opredeljeni in nadzorovani, zlasti v smislu namenske porabe sredstev.

Revidiranje transfernih odhodkov je za revizorje zahtevno in obsežno področje dela, saj so po svoji vsebini zelo raznovrstni in temeljijo na množici različnih zakonov in podzakonskih aktov, s katerimi se ureja poslovanje z javnimi financami in posamezna področja, na katera se nanašajo dodeljeni transferni odhodki. Zato mora revizor dobro poznati tako splošno zakonodajo s področja javnih financ, izvrševanja proračuna, lokalne samouprave, kakor tudi področno zakonodajo in podzakonske akte, ki urejajo posamezna funkcionalna področja. Postopki dodeljevanja transferov so v odvisnosti od področja, na katero se transfer nanaša, različni, pri čemer je okvirni postopek predpisan s pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna RS.

Revizorji računskega sodišča izvajajo revizije v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, katerih uporabo je predpisal predsednik računskega sodišča z izdajo Napotila za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01). Revizije pravilnosti poslovanja občin potekajo skozi različne faze revizijskega procesa. Revizija se začne s podrobnim načrtovanjem, ki predstavlja najobsežnejšo in najpomembnejšo fazo v revizijskem procesu. Njen rezultat je podroben revizijski načrt, ki v delu opisa predmeta revizije vsebuje tudi segment odhodkov občine, katerega sestavni del so tekoči in investicijski transferi. V fazi revizijskega načrtovanja skuša revizor pridobiti temeljit vpogled v poslovanje revidiranca, delovanje njegovih notranjih kontrol in v njegov računovodski proces, od česar je odvisen njegov pristop k pridobivanju revizijskih dokazov. Notranje kontrole na splošno pomenijo doseganje ciljev na področjih finančnega poročanja in delovanja ter skladnosti delovanja z zakoni in predpisi (Whittington, Pany, 2001, str. 241). Revizor v fazi načrtovanja na podlagi ocene specifičnih tveganj oblikuje učinkovite revizijske postopke, ki mu omogočajo pridobiti razumna zagotovila, da pri poslovanju revidiranca ni bilo ugotovljenih nepravilnosti in nesmotnosti. Ocena tveganj pomeni identifikacijo in analizo relevantnih tveganj dosege specifičnih ciljev, in sicer na način oblikovanja podlage za določitev načina upravljanja s tveganji (Sawyer et al., 2005, str. 119). Revizor mora v drugi fazi pridobiti zadostne, ustrezne in zanesljive revizijske dokaze, ki mu omogočajo v naslednji fazi poročanja ustrezno predstaviti revizijska razkritja v revizijskem poročilu. Porevizijski postopek se izvede v primeru, če so bile pri uporabniku javnih sredstev v revizijskem poročilu razkrite nepravilnosti oziroma nesmotnosti, za katere revidiranec do izdaje revizijskega poročila ni sprejel ustreznih popravljalnih ukrepov za njihovo odpravo. V takšnem primeru mora revidirani uporabnik javnih sredstev predložiti računskemu sodišču odzivno poročilo, to je poročilo o odpravljanju razkritih nepravilnosti oziroma nesmotnosti. Zahteva za predložitev odzivnega poročila je podana že v revizijskem poročilu.

Namen specialističnega dela je proučiti in prikazati področje revidiranja transferov, ki ga v okviru revizij pravilnosti poslovanja občin izvaja Računsko sodišče RS, navesti najpogostejše nepravilnosti občin pri dodeljevanju transferov različnim prejemnikom sredstev in opozoriti na probleme, povezane s postopki dodeljevanja transferov.

Specialistično delo je razdeljeno na šest poglavij. Prvemu uvodnemu poglavju, kjer so predstavljeni problematika, namen, cilji, metode in struktura specialističnega dela, sledi drugo poglavje, ki obravnava sistem proračunskega financiranja občin. Prikazana so proračunska načela, klasifikacije javnofinančnih prihodkov in odhodkov, sestava proračuna

in zaključnega računa proračuna občine ter priprava, sprejemanje in izvrševanje občinskega proračuna. V tretjem poglavju je opredeljen pojem tekočega in investicijskega transfera, prikazane so njune členitve glede na prejemnike transferov, pravne podlage za dodeljevanje transferov in postopki njihovega dodeljevanja s podrobnejšim prikazom postopka dodelitve transferov na podlagi javnega razpisa. Četrto poglavje je namenjeno predstavitvi izvajalcev nadzora nad proračunskimi sredstvi občin v Sloveniji s poudarkom na Računskem sodišču RS. Peto poglavje obravnava revidiranje dodeljevanja transferov občin, ki jih v okviru revizij pravilnosti poslovanja občin izvajajo revizorji Računskega sodišča RS. Revidiranje transferov je predstavljeno skozi vse faze revizijskega procesa, kjer je posebna pozornost namenjena prvi fazi podrobnega načrtovanja revizije. Drugi fazi pridobivanja revizijskih dokazov sledi faza poročanja, kjer so na konkretnem primeru predstavljeni vsi elementi, ki jih mora vsebovati revizijsko razkritje v revizijskem poročilu. V nalogi je predstavljen tudi porevizijski postopek in povzetek najpogostejših nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki jih revizorji ugotavljajo na segmentu transferov v revizijah pravilnosti poslovanja občin. V ta namen sem opravila analizo ugotovitev iz revizijskih poročil računskega sodišča o pravilnosti poslovanja občin v delu revidiranja segmenta transferov, ki zajema obdobje od leta 2002 do 2004. V nalogi je za namen izboljšanja prakse revidiranja predstavljen program za revidiranje tekočih transferov, dodeljenih z javnim razpisom. V zaključnem šestem poglavju so podane najpomembnejše ugotovitve, spoznanja in predlogi možnih izboljšav.

1.2 Cilji specialističnega dela

Temeljna hipoteza specialističnega dela je, da je sistem dodeljevanja transferov iz proračunov občin netransparenten, s pogleda revizorja nagnjen k tveganjem, v veljavni zakonodaji nedorečen in nejasen ter posledično premalo dobro nadzorovan. Za proučitev hipoteze bom proučila posamezne vrste transferov občin, splošno in področno zakonodajo, ki ureja dodeljevanje transferov in prikazala najpogostejše nepravilnosti ter pomanjkljivosti, ki se nanašajo na dodeljevanje transferov iz občinskih proračunov.

Cilji specialističnega dela so:

- predstaviti vrste tekočih in investicijskih transferov občin in pravne podlage za njihovo dodeljevanje,
- analizirati sistem dodeljevanja transferov iz proračunov občin, predstaviti postopke dodeljevanja transferov, opozoriti na probleme in odprta vprašanja povezana z njimi (kot na primer neskladnost izrazoslovja Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02, 110/02; v nadaljevanju ZJF) in na njegovi podlagi izdanega pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, nedefiniranost pojma tekočega transfera v ZJF, potrebna dopolnitev ZJF glede izjem, ko je mogoče transfere dodeliti z neposredno pogodbo, potreben sprejem pravilnika o postopkih za izvrševanje občinskih proračunov in ostala vprašanja) ter podati predloge ustrežnejših rešitev,
- predstaviti izvajalce nadzora nad poslovanjem občin v Sloveniji in njihovo vlogo pri izvajanju nadzora, to je Računsko sodišče RS, Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna (v nadaljevanju urad za nadzor proračuna) s sektorjem proračunske inšpekcije, službe za notranjo revizijo, nadzorne odbore občin, Evropsko računsko sodišče in Evropsko komisijo,
- predstaviti posamezne faze revizijskega procesa na segmentu transferov in aktivnosti, ki jih mora revizor Računskega sodišča RS izvesti v okviru revizij pravilnosti poslovanja občin,
- prikazati najpogostejše nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki jih revizorji Računskega

sodišča RS ugotavljajo v revizijah pravilnosti poslovanja občin na segmentu transferov.

1.3 Metode dela

Glede na vsebino, namen in cilje specialističnega dela sem pri njegovi izdelavi uporabila metode dela, ki temeljijo predvsem na proučevanju teoretičnih podlag. Proučila sem različne zakone, podzakonske akte, standarde, smernice, interne akte Računskega sodišča RS, izdana revizijska poročila Računskega sodišča RS ter na njihovi podlagi predstavila teoretične opredelitve posameznih področij in posamezna dognanja. Pri proučevanju posameznih področij sem se oprla na strokovno literaturo domačih in tujih avtorjev, prispevke, članke in seminarje, ki obravnavajo aktualna teoretična spoznanja s področja državne revizije, tekočih in investicijskih transferov ter postopkov njihovega dodeljevanja, sistema proračunskega financiranja občin ter o izvajalcih nadzora nad proračunskimi sredstvi občin.

Pristop k pisanju naloge je deskriptiven, saj naloga zajema opis omenjenih področij. Pri pisanju specialističnega dela sem uporabila teoretično znanje, pridobljeno med podiplomskim študijem na specialističnem programu in praktične delovne izkušnje, pridobljene pri izvajanju revidiranja transferov občinskih proračunov. V nalogo so vključene tudi informacije, pridobljene v pogovoru z odgovornimi osebami proučevanih institucij in občin. Pri navajanju nepravilnosti po posameznih vrstah transferov sem uporabila metodo analize.

2. SISTEM PRORAČUNSKEGA FINANCIRANJA OBČIN

2.1 Značilnosti proračuna občine

Nemec in Wright (1997, str. 448) definirata proračun kot finančni načrt, ki vključuje načrtovane izdatke in ocenjene prejemke za določeno prihodnje obdobje. Običajno opredelimo proračun kot poglobitveni finančni instrument, s katerim država ali občina načrtujeta prejemke in razporejata izdatke za prihodnje proračunsko obdobje, z namenom zadovoljevanja javnih potreb. V skladu z določili ZJF je proračun akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto. Gre za ekonomsko-politični akt, s katerim se določi programe in pravice porabe vrste javnofinančnih institucij za izvedbo programov in aktivnosti (Cvikl, 2000, str. 9). V skladu z določili 3. člena ZJF so spremembe proračuna akt o spremembah in dopolnitvah državnega oziroma občinskega proračuna, ki ga vlada predloži v sprejem državnemu zboru oziroma župan občinskemu svetu pred začetkom leta, na katerega se proračun nanaša.

Poleg funkcije načrtovanja prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov za obdobje enega leta opravlja proračun še naslednje pomembne naloge (Pernek, 1999, str. 351):

- **politična naloga:** izhaja iz ugotovitve, da je s proračunom opredeljeno doseganje ciljev, ki so bili določeni s političnim procesom in, da je proračun akt, ki ga sprejme predstavniško telo, ki je v primeru občine občinski svet;
- **pravna naloga:** kaže se v tem, da je proračun pravni akt in kot tak pravna podlaga za

finančno gospodarjenje države oziroma občine;

- **finančna naloga:** kaže se v tem, da je proračun najpomembnejši instrument, na podlagi katerega se financira celotna javna poraba. Bistvo finančne naloge proračuna je, da izdatke usklajuje s prejemki;
- **nadzorna naloga:** kaže se v tem, da je proračun izredno sredstvo, s katerim predstavniško telo (občinski svet) vrši politični nadzor nad izvršilno (župan) in upravno (občinska uprava) oblastjo.

2.2 Pravni okvir in proračunska načela

Temeljni pravni okvir javnih financ občin opredeljujejo:

- a. **Ustava Republike Slovenije** vsebuje splošne določbe o lokalni samoupravi, občini, mestni občini, širši samoupravni lokalni skupnosti, dohodkih občine, delovnem področju občin in nadzoru državnih organov;
- b. **Zakon o lokalni samoupravi** (Uradni list RS, št. 72/93, 6/94, 45/94, 57/94, 14/95, 20/95, 63/95, 73/95, 9/96, 39/96, 44/96, 26/97, 70/97, 10/98, 68/98, 74/98, 12/99, 36/99, 59/99, 70/00, 94/00, 100/00, 28/01, 87/01, 16/02, 51/02, 108/03, 77/04, 72/05, 21/06; v nadaljevanju ZLS) opredeljuje načela urejanja samoupravnih lokalnih skupnosti, to je območje in dele občine, naloge občine, organizacijo in delovanje občine, to je organov občine in občinske uprave, premoženje in financiranje občine, občinske javne službe, splošne in posamične akte občine, vsebuje določbe o pokrajini in o nadzoru državnih organov;
- c. **Zakon o javnih financah** je splošni proračunski zakon (Organic Budget Law), ki sistemsko ureja upravljanje z javnofinančnimi izdatki. Subjekte, za katere velja, razvršča v tri skupine in sicer (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 70):
 - o neposredni uporabniki (v nadaljevanju NPU) državnega ali občinskega proračuna,
 - o posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS), Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ), javni skladi, javni zavodi in agencije),
 - o ostale osebe javnega sektorja (javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih ima država ali občina odločujoč vpliv na upravljanje).Za NPU ureja sestavo, pripravo in izvrševanje državnega in občinskih proračunov, upravljanje z državnim in občinskim premoženjem, zadolževanje, dajanje poroštev in upravljanje dolgov države ali občin, računovodstvo, notranji nadzor javnih financ in proračunsko inšpiciranje. Za posredne proračunske uporabnike določa pravila sestave in predložitve finančnih načrtov, upravljanje z denarnimi sredstvi, zadolževanje, dajanje poroštev, računovodstvo, predložitev letnih poročil, notranji nadzor javnih financ in proračunsko inšpiciranje. Za druge osebe javnega prava pa ZJF ureja področji zadolževanja in dajanja poroštev;
- d. **Zakon o financiranju občin** (Uradni list RS, št. 80/94, 45/97, 56/98, 1/99, 59/99, 61/99, 79/99, 89/99, 119/02, 40/03, 90/05; v nadaljevanju ZFO) določa način opredelitve primerne porabe, ki predstavlja izhodišče za dodeljevanje finančne izravnave občinam, ureja prihodke občin za financiranje njihove porabe in možnost pridobivanja transferov iz državnega proračuna ter pogoje za zadolževanje občin. ZFO se navezuje na ZJF, ki je razveljavil vrsto njegovih določb;
- e. **Zakon o izvrševanju proračuna RS** (v nadaljevanju ZIPRS) ureja strukturo posebnega dela državnega proračuna, posebnosti izvrševanja državnega proračuna, obseg

zadolževanja in poroštev države, razpolaganje s sredstvi za plače in skladov Evropske unije (v nadaljevanju EU) ter druga vprašanja, povezana z izvrševanjem državnega proračuna. Za občine se uporablja v delu, kjer so opredeljeni plačilni roki v breme proračunov, zneski primerne porabe na prebivalca, zagotavljanje prihodkov občinam zaradi izpada prihodkov iz naslova davka na promet nepremičnin, zasebna vlaganja v javno infrastrukturo, sofinanciranje investicijskih projektov občine in določbe, vezane na zakon, ki ureja javna naročila glede oddaje javnih naročil male vrednosti;

- f. **Zakon o računovodstvu** (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02; v nadaljevanju ZR) ureja vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike, za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih. ZR se opira na kodeks računovodskih načel in slovenske računovodske standarde (Zakon o računovodstvu, 2002);
- g. **Zakon o računskem sodišču** iz leta 2001 določa, da računsko sodišče revidira pravilnost in smotnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Poleg revizijske pristojnosti opravlja tudi svetovalno vlogo za uporabnike javnih financ;
- h. **Zakon o javnih naročilih** (Uradni list RS, št. 39/00, 102/00, 2/04; v nadaljevanju ZJN-1) ureja postopek oddaje javnih naročil za nabavo blaga, oddajo gradenj in naročanje storitev za proračunske uporabnike in osebe javnega prava;
- i. **Zakon o spremljanju državnih pomoči** (Uradni list RS, št. 37/04) ureja postopek priglasitve, obveznost poročanja in evidentiranja državnih pomoči ter presojo skladnosti državnih pomoči, ki jih ni potrebno priglasiti Evropski komisiji.

Sistem proračunskega in javnega financiranja temelji na klasičnih proračunskih načelih, opredeljenih v ustavi, ZJF in predpisih s področja proračuna. Proračunska načela so (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 62–64, 78–92)¹:

- **načelo proračunske enotnosti**: vsi prejemki in izdatki države (občine) morajo biti zajeti v proračunu, to je v enem dokumentu in ne v več ločenih. To načelo določa 148. člen ustave;
- **načelo proračunske popolnosti**: v proračunu države ali občin morajo biti zajeti oziroma prikazani vsi prejemki in vsi izdatki. Tudi to načelo opredeljuje 148. člen ustave;
- **načelo bruto izkazovanja proračunskih prihodkov in odhodkov**: v proračunu morajo biti prikazani vsi prejemki in vsi izdatki države v polnem ali bruto znesku, to je brez medsebojne kompenzacije;
- **načelo celovitega pokrivanja**: vsi prejemki služijo za pokrivanje vseh izdatkov. To načelo želi onemogočiti neposredno in avtomatično vezanje določenih prejemkov proračuna na določene izdatke;
- **načelo proračunskega ravnotežja**: proračun mora biti uravnotežen med celotnimi prejemki in izdatki;
- **načelo periodičnosti ali enoletnosti**: proračun je načrt prejemkov in izdatkov države oziroma občine, ki ga predstavniško telo sprejme za določeno časovno obdobje. Proračuni države oziroma občin so letni akti, ki veljajo za koledarsko leto;
- **načelo predhodne potrditve proračuna**: proračun se lahko začne izvrševati šele tedaj, ko ga predstavniški organ (občinski svet) sprejme, pri čemer ga mora sprejeti pred začetkom leta, na katero se nanaša. Začasno odstopanje od tega načela se pojavi v primeru, ko proračun za tekoče leto ni pravočasno sprejet in se uporablja začasno financiranje;
- **načelo denarnega toka**: proračun temelji na načelu plačane in ne »zaračunan« realizacije;
- **načelo specializacije proračuna**: proračunski uporabniki smejo v proračunu odobrena

¹ Povzeto tudi po Pernek, 1999, str. 343–349.

sredstva porabiti samo v določenem znesku, za določen namen in samo znotraj določenega obdobja;

- **načelo zakonitosti:** posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali zakonitem predpisu;
- **načelo preglednosti proračuna:** sredstva proračuna morajo biti do določene mere specificirana, kar omogoča pregled nad nameni porabe proračunskih sredstev;
- **načelo javnosti proračuna:** javnost mora biti seznanjena s proračunskimi prejemki in izdatki oziroma z zaključnim računom proračuna;
- **načelo večletnosti proračunskega načrtovanja:** zakonsko je določena oblika večletnega načrtovanja proračunskih prejemkov in izdatkov;
- **načelo realnosti proračuna:** v proračunu se načrtujejo samo tisti izdatki, ki jih bo po realni oceni mogoče porabiti v prihodnjem letu in tisti prejemki, ki jih bo po realni oceni mogoče pridobiti;
- **načelo točnosti proračuna:** prejemki in izdatki proračuna morajo biti čim bolj točno načrtovani, da ne bi prišlo pri izvrševanju proračuna do večjih odstopanj med sprejetim in konec leta realiziranim proračunom ali zaključnim računom proračuna;
- **načelo proračunske stvarnosti:** v proračunu je mogoče načrtovati le tiste prejemke, ki jih je mogoče uresničiti po realni oceni in tiste izdatke, ki so nujni za pokritje javnih potreb in izvajanje nalog, ki jih mora država oziroma lokalna skupnost opraviti.

2.3 Klasifikacije javnofinančnih prihodkov in odhodkov občinskega proračuna

Pri pripravi proračuna občine se upoštevajo naslednje klasifikacije javnofinančnih prihodkov in odhodkov:

- a. institucionalna klasifikacija,
- b. ekonomska klasifikacija,
- c. programska klasifikacija in
- d. funkcionalna klasifikacija.

2.3.1 Institucionalna klasifikacija proračunskih uporabnikov

Institucionalna klasifikacija javnofinančnih enot, ki so zajete v okviru sektorja država², daje odgovor na vprašanje, kdo porablja proračunska sredstva, to je katere institucionalne enote države v širšem smislu. Prikazuje razdelitev proračunskih sredstev po institucionalnih enotah ali proračunskih uporabnikih, ki so nosilci pravic porabe za financiranje programov iz občinskega proračuna in so neposredni uporabniki občinskih proračunov.

Vsaka občina glede na organiziranost svojih NPU, ki so hkrati predlagatelji finančnih načrtov, pripravi svojo institucionalno klasifikacijo NPU. Najbolj tipična razdelitev NPU v

² V sektor države se razvrščajo naslednje vrste enot (Vencelj, 2003, str. 115):

- o državni organi, ki izvajajo zakonodajno, izvršilno in sodno oblast (predsednik države, parlament, ustavno sodišče, vladne službe, ministrstva z vsemi organi v sestavi in pravosodni organi),
- o regionalni in občinski upravni organi ter drugi organi lokalnih skupnosti ali njihovih ožjih delov,
- o skladi in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja na centralni, regionalni ali lokalni ravni,
- o neprofitne institucije, izvajalci javnih storitev, katerih ustanovitelj in lastnik je država (javni zavodi, javne agencije in druge neprofitne institucije, ki izvajajo javne storitve) in
- o izvenproračunski javni skladi na centralni, regionalni ali lokalni ravni.

občini je na (Proračunski priročnik za pripravo občinskih proračunov za leto 2006, 2005, str. 9–10):

- občinske organe in občinsko upravo (občinski svet, nadzorni odbor, župan in občinska uprava oziroma njene notranje organizacijske enote³ (oddelki, uradi, režijski obrat) in morebitni skupni organ občinske uprave) in
- ožje dele občine.

2.3.2 Ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov

Ekonomska klasifikacija, ki je podrobneje predstavljena v nadaljevanju naloge, daje odgovor na vprašanje, za kakšne ekonomske namene se trošijo javna sredstva oziroma, kaj se plačuje iz proračunov in kaj se vplačuje v proračune. Predstavlja temelj strukture proračuna in podlago za enotno proračunsko in računovodsko načrtovanje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Predpisana je s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05; v nadaljevanju pravilnik o enotnem kontnem načrtu), ki je podlaga za knjiženje poslovnih dogodkov proračunskih uporabnikov (Kavčič, 2002, str. 99–100). Kriterij za razvrščanje prihodkov in odhodkov v posamezne skupine so njihove ekonomske značilnosti. Ekonomska klasifikacija je pomembna za obvladljivost javnofinančnih prihodkov in odhodkov ter za njihovo skupno kontrolo, saj omogoča konsolidacijo bilanc vseh institucionalnih enot države (Kamnar, 2004, str. 4–7).

Razčlenjena je na štiri ravni:

- raven skupine – dvomestna številka (konto),
- raven podskupine – trimestna številka (konto),
- raven konta – štirimestna številka (konto) in
- raven podkonta – šestmestna številka (konto).

2.3.3 Programska klasifikacija javnofinančnih izdatkov

Programska klasifikacija daje odgovor na vprašanje, za kaj se porabljajo javna sredstva. Posebej je določena za državni in posebej za občinske proračune, in sicer za slednje s Pravilnikom o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 57/05, 88/05). Uporablja se pri pripravi predlogov občinskih proračunov in finančnih načrtov NPU ter pri njihovem izvrševanju od leta 2006 naprej.

Izdatki v občinskih proračunih in finančnih načrtih NPU se v skladu z navedenim pravilnikom razvrščajo v (Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov, 2005):

- področja proračunske porabe (21 področij),
- glavne programe (57 glavnih programov) in
- podprograme (117 podprogramov).

³ Notranje organizacijske enote občinske uprave so določene z občinskim odlokom, s katerim občinski svet določi naloge in notranjo organiziranost občinske uprave.

2.3.4 Funkcionalna klasifikacija javnofinančnih izdatkov

Funkcionalna klasifikacija, ki je opredeljena z Odredbo o funkcionalni klasifikaciji javnofinančnih izdatkov (Uradni list RS, št. 43/00), je namenska razčlenitev odhodkov države oziroma občine po njenih posameznih funkcijah. Celotno javno porabo razčlenjuje po posameznih funkcionalnih namenih porabe in ugotavlja, za kakšne funkcionalne namene država oziroma občina namenja javnofinančna sredstva. Uporablja se pri pripravi predloga državnega in občinskih proračunov ter finančnih načrtov NPU. Mednarodne institucije, kot so Mednarodni denarni sklad, Organizacija združenih narodov, Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, EUROSTAT in druge, uporabljajo enotno funkcionalno klasifikacijo (COFOG – Classification of the Functions of Government) za mednarodno primerljivo prikazovanje javnofinančnih odhodkov držav po posameznih funkcionalnih namenih porabe (Cvikl, 2000, str. 10–11). Funkcionalna klasifikacija je namenjena analizi proračuna glede na posamezne cilje (kot na primer izobraževanje, socialno varstvo, idr.) in omogoča analizo porabe proračunskih sredstev po posameznih področjih (Allen, Tommasi, 2001, str. 122).

Razčlenjena je na tri ravni funkcionalnih namenov porabe (Odredba o funkcionalni klasifikaciji javnofinančnih izdatkov, 2000):

- področja funkcionalnih dejavnosti (označena z dvomestnimi šiframi od 01 do 10),
- oddelki (skupine) funkcionalnih dejavnosti (označeni s tromestnimi šiframi, skupaj 69 skupin) in
- pododdelki (podskupine) funkcionalnih dejavnosti (označeni s štirimestnimi šiframi, skupaj 111 podskupin).

Pri pripravi predlogov finančnih načrtov je potrebno oblikovati proračunske postavke ali druge strukturne enote izdatkov tako, da se le-te enoznačno opremljajo samo z eno šifro pododdelka funkcionalne dejavnosti.

2.4 Priprava in sprejemanje občinskega proračuna

Ločimo dva osnovna procesa priprave državnega proračuna, od spodaj navzgor (bottom-up) in od zgoraj navzdol (top-down). Bistvena razlika med njima je, da prvi temelji na načelu dodajanja, kar pomeni, da že v začetni fazi proračunski uporabniki sporočijo svoje finančne načrte, ne da bi bili omejeni pri svojem načrtovanju, medtem ko se pri drugem v začetni fazi določijo temeljni okviri proračuna in šele potem proračunski uporabniki načrtujejo svoje finančne načrte v mejah danih okvirov. Od sprejema ZJF se je proces priprave državnega proračuna spremenil iz procesa »bottom-up« v proces »top-down«, kar vpliva tudi na pripravo občinskih proračunov (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 180).

Pri pregledu proračunov občin za posamezno proračunsko leto Ministrstvo za finance (v nadaljevanju MF) ugotavlja zelo neenoten pristop občin pri oblikovanju proračunov, zato od leta 2001 naprej izdaja proračunski priročnik za sestavo občinskih proračunov kot pomoč občinam pri pripravi proračunov. MF je oktobra 2005 pripravilo Proračunski priročnik za pripravo občinskih proračunov za leto 2006. V njem je zajeta tudi programska klasifikacija izdatkov občinskih proračunov, ki se je prvič začela uporabljati pri pripravi proračunov občin za leto 2006.

Občinski proračun se sprejme z odlokom, v katerem se opredelijo vsi elementi, potrebni za

izvrševanje proračuna določenega leta. Odlok se objavi v uradnem glasilu občine ali v Uradnem listu RS.

Župan v skladu z določili 13. člena ZJF predloži občinskemu svetu:

- predlog občinskega proračuna z obrazložitvami,
- program prodaje občinskega finančnega in stvarnega premoženja za prihodnje leto, ki je potrebna zaradi zagotavljanja prejemkov proračuna, z obrazložitvami,
- predloge finančnih načrtov za prihodnje leto javnih skladov in agencij, katerih ustanovitelj je občina, z obrazložitvami in
- predloge predpisov občine, ki so potrebni za izvršitev predloga občinskega proračuna.

Župan naj bi predložil občinskemu svetu predlog občinskega proračuna oziroma predlog sprememb proračuna najkasneje do 31. oktobra za prihodnje leto, za katero se sprejema proračun. Pri nadaljnjih postopkih za sprejem proračuna je potrebno upoštevati določila statuten, poslovnikov občin in 29. člena ZJF, po katerem mora občinski svet sprejeti proračun v roku, ki omogoča uveljavitev proračuna s 1. januarjem leta, za katero se sprejema. Za sprejem proračuna je potreben konsenz političnih strank z različnimi političnimi interesi. Če proračun ni sprejet do prvega dne, ko ga je potrebno začeti izvrševati, se financiranje začasno nadaljuje na podlagi proračuna za preteklo leto do višine, sorazmerne s porabljenimi sredstvi v enakem obdobju v proračunu za preteklo leto in za iste programe, kot v preteklem letu. Odločitev o začasnem financiranju občine sprejme župan in o tem obvesti občinski svet ter nadzorni odbor.

Župan lahko predloži občinskemu svetu skupaj s predlogom proračuna za naslednje proračunsko leto tudi predlog proračuna, ki temu sledi, vendar samo znotraj mandatnega obdobja, za katero je bil občinski svet izvoljen (Zakon o javnih financah, 2002). Ta omejitev omogoča novemu občinskemu svetu vsebinsko določitev proračuna, kar je zlasti pomembno v manjših občinah. V primeru sprejemanja proračuna za dve leti občinski svet sprejema dva proračuna, vsebinsko ločena za vsako proračunsko leto posebej.

Sprejem dvoletnega proračuna ni obvezen, vendar se priporoča, ker občini omogoča poleg izognitve začasnemu financiranju v prvih mesecih proračunskega leta, ko proračun ni bil sprejet, tudi dolgoročnejše načrtovanje stroškov nedokončanih investicijskih projektov in programov, ki jih ni mogoče realizirati v enem letu, kar je zlasti pomembno za pripravo načrta razvojnih programov (Tekavčič, 2002, str. 45).

Po drugi strani ima, po mnenju Kamnarjeve, dvoletni proračun svoje slabosti, kot je razmeroma nizka zanesljivost predvidenih prejemkov in izdatkov zaradi ne dovolj dobro ocenjenih finančnih učinkov politik in ukrepov vsaj za dve leti vnaprej, kar zahteva potrebne popravke. Pripravi proračuna za dve leti v naprej se posveča bistveno manj pozornosti, kot je tega deležen proračun za prihodnje proračunsko leto, saj se pripravljenci predloga zanašajo na spremembe proračuna že pred njegovo uveljavitvijo, zato je proračun za dve leti v naprej pogosto nerealno pripravljen (Kamnar, 2005, str. 43).

2.5 Sestava občinskega proračuna

Proračun je v skladu z 10. členom ZJF sestavljen iz splošnega dela, posebnega dela in načrta razvojnih programov (v nadaljevanju NRP). Župan predloži občinskemu svetu predlog občinskega proračuna z obrazložitvami v vsebini in strukturi, kot je razvidna iz slike 1.

Slika 1: Vsebina in struktura predloga občinskega proračuna, ki se predloži občinskemu svetu

I. SPLOŠNI DEL PRORAČUNA Na podlagi ekonomske klasifikacije se prejemki in izdatki proračuna prikazujejo v treh povezanih bilancah: A. BILANCA PRIHODKOV IN ODHODKOV: Prihodki proračuna: 1. Davčni prihodki 2. Nedavčni prihodki 3. Kapitalski prihodki 4. Prejete donacije 5. Transferni prihodki iz drugih blagajn javnega financiranja Odhodki proračuna: 1. Tekoči odhodki 2. Tekoči transferi 3. Investicijski odhodki 4. Investicijski transferi B. RAČUN FINANČNIH TERJATEV IN NALOŽB: - na strani prejemkov se izkazujejo prejeta sredstva od vrnjenih posojil in od prodaje kapitalskih vlog, - na strani izdatkov se izkazujejo porabljena sredstva danih posojil in za nakup kapitalskih naložb. C. RAČUN FINANCIRANJA: izkazujejo se odplačila dolgov in zadolževanje, ki je povezano s: - financiranjem presežkov odhodkov nad prihodki v bilanci prihodkov in odhodkov, - financiranjem presežkov izdatkov nad prejemki v računu finančnih terjatev in naložb ter - s financiranjem odplačil dolgov v računu financiranja.	
II. POSEBNI DEL PRORAČUNA Sestavljajo ga finančni načrti NPU. Pomeni vsebino porabe javnofinančnih sredstev v finančnih načrtih posameznih NPU. Odhodki posameznega finančnega načrta NPU so prikazani po področjih proračunske porabe, glavnih programih in podprogramih iz Pravilnika o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov ter proračunskih postavkah, proračunskih postavkah - kontih in podkontih.	III. NAČRT RAZVOJNIH PROGRAMOV Sestavljajo ga letni načrti razvojnih programov NPU, ki so opredeljeni z dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja, s posebnimi zakoni ali drugimi predpisi. V NRP se izkazujejo načrtovani izdatki proračuna za investicije in državne pomoči v prihodnjih štirih letih, ki so razdelani po posameznih programih NPU, letih, v katerih bodo izdatki za programe bremenili proračune prihodnjih let in virih financiranja za celovito izvedbo programov. NRP se letno dopolnjuje ob pripravi proračuna, predlog NRP pa mora biti usklajen s predlogi finančnih načrtov NPU.
IV. OBRAZLOŽITEV: - splošnega dela proračuna (pripravi za finance pristojen organ občinske uprave), - posebnega dela proračuna (finančnih načrtov NPU), - NRP, - kadrovskega načrta in - načrta nabav in gradenj. Obrazložitev posebnega dela proračuna vsebuje obrazložitev predlogov finančnih načrtov NPU in mora v skladu z določili 16. člena ZJF vsebovati (Zakon o javnih financah, 2002): predstavitev ciljev, strategij in programov na posameznem področju; zakonske in druge podlage, na katerih temeljijo predvidene strategije in programi; usklajenost ciljev, strategij in programov z dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja in proračunskim memorandumom; izhodišča in kazalce, na katerih temeljijo izračuni in ocene potrebnih sredstev; druga pojasnila, ki omogočajo razumevanje predlaganih strategij in programov in poročilo o doseženih ciljih in rezultatih strategij in programov s področja NPU za obdobje prvega polletja tekočega leta.	

Vir: Lastna zasnova, ki temelji na ZJF in Proračunskem priročniku za pripravo občinskih proračunov za leto 2006.

2.6 Izvrševanje občinskega proračuna

V skladu z določili 9. člena ZFO in 4. člena ZJF je župan odgovoren občinskemu svetu za izvrševanje občinskega proračuna kot celote. Župan namreč predstavlja in zastopa občino ter odgovarja za zakonitost, namenskost, učinkovitost in gospodarnost razpolaganja s proračunskimi sredstvi občine.

V smislu določil 66. člena ZJF poteka izvrševanje proračuna v skladu z načelom razmejitve pristojnosti med odredbodajalci, ki so osebe, pooblašene za izdajo odredb za plačilo in računovodji. Navedeni funkciji sta namreč nezdružljivi.

V proračunu opredeljeni izdatki pomenijo zgornjo mejo dovoljene porabe. Temeljno proračunsko načelo specializacije zahteva, da smejo proračunski uporabniki v proračunu odobrena sredstva uporabiti (Pernek, 1999, str. 346):

- **v določenem znesku:** sredstva proračuna se smejo porabiti le do višine, ki je za posamezen namen določena v proračunu in pomeni zgornjo dovoljeno mejo porabe;
- **za določen namen:** sredstva proračuna se smejo uporabljati le za namene, določene s proračunom;
- **samo v okviru določenega časovnega obdobja:** proračunska sredstva se smejo porabiti le v okviru časa, za katerega je proračun sprejet, to je v obdobju enega leta.

V skladu z določili 38. člena ZJF proračunskih sredstev ni mogoče prerazporejati, razen pod pogoji in na način, ki jih določa odlok, s katerim se sprejme občinski proračun. Občinski svet lahko v odloku pooblasti župana, da lahko prerazporeja proračunska sredstva ali pravice porabe med proračunskimi postavkami v okviru področja proračunske porabe pri posameznem NPU, ne pa med področji proračunske porabe (Repar, 2002, str. 57). Prerazporejanje sredstev med bilanco prihodkov in odhodkov, računom finančnih terjatev in naložb ter računom financiranja ni dovoljeno, razen zaradi odplačila dolga, odplačila stroškov, povezanih z zadolževanjem, poroštev, novih zakonskih obveznosti ali obveznostih po odlokih in zaradi vključevanja namenskih izdatkov, ki so povezani z namenskimi prejemki. Župan mora o izvršenih prerazporeditvah šestmesečno poročati občinskemu svetu (Zakon o javnih financah, 2002).

Če se med proračunskim letom zaradi nastanka novih obveznosti za proračun povečajo izdatki ali zmanjšajo prejemki proračuna, lahko župan na predlog za finance pristojne službe v občinski upravi za največ 45 dni zadrži izvrševanje posameznih izdatkov. Gre za začasno zadržanje prevzemanja obveznosti, podaljšanje pogodbenih rokov plačil in ustavitev prerazporejanja proračunskih sredstev. Če se med izvajanjem ukrepov začasnega zadržanja izvrševanja proračuna proračun ne more uravnovesiti, mora župan najkasneje 15 dni pred iztekom roka za začasno zadržanje izvrševanja proračuna predlagati rebalans proračuna, to je akt o spremembi proračuna med proračunskim letom. Z rebalansom proračuna, ki ga sprejme občinski svet na predlog župana, se prejemki in izdatki proračuna ponovno uravnovesijo.

2.7 Zaključni račun proračuna občine

Po koncu proračunskega leta se realizacija proračuna prikaže v zaključnem računu proračuna. Strukturo, vsebino in postopek priprave zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter postopek priprave letnega poročila NPU državnega ali občinskega proračuna je

opredeljen v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06).

Neposredni uporabniki občinskih proračunov morajo v skladu z navedenim navodilom in ZR pripraviti tudi letno poročilo, ki je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazom in poslovnega poročila.

Zaključni račun občinskega proračuna je akt občine, ki upošteva strukturo proračuna za preteklo leto prikazuje predvidene in realizirane prihodke in druge prejemke občine ter odhodke in druge izdatke občine za preteklo leto. Pri sestavi zaključnega računa se upošteva členitev, ki je predpisana za sestavo proračuna. Obrazložitev zaključnega računa proračuna zajemajo obrazložitev splošnega dela in posebnega dela zaključnega računa proračuna, izvajanja NRP in podatkov iz bilance stanja ter pojasnilo odstopanj.

Obrazložitev posebnega dela zaključnega računa proračuna zajema obrazložitev realizacije finančnih načrtov NPU upošteva institucionalno klasifikacijo proračuna, pri čemer so le-te razdeljene na finančno in vsebinsko poročilo. Finančno poročilo je poročilo o realizaciji finančnega načrta NPU, ki zajema zlasti obrazložitev posameznih vrst izdatkov iz realizacije finančnega načrta na nivoju podskupine kontov izdatkov. Vsebinsko poročilo je poslovno poročilo NPU, ki vključuje poročilo o doseženih ciljih in rezultatih⁴, s katerim NPU poroča o uresničitvi ciljev, določenih v obrazložitvi njegovega finančnega načrta za preteklo leto in rezultatih njegovega poslovanja, pri čemer ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost (Zemljič, 2001, str. 28–29).

Vsebina poslovnega poročila v predpisih, ki predpisujejo vsebino letnega poročila, ni določena. V 27. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04) je predvideno, da vsebino poslovnega poročila določi uporabnik enotnega kontnega načrta sam. Podana so le izhodišča vsebine poslovnega poročila. Ker je obvezni sestavni del poslovnega poročila tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, je lahko njuna vsebina medsebojno prepletena (Janc, 2003, str. 147).

NPU občine predloži pripravljen zaključni račun svojega finančnega načrta in letno poročilo za preteklo leto županu do 28. februarja tekočega leta. Župan pripravi predlog zaključnega računa proračuna za preteklo leto in ga predloži MF do 31. marca tekočega leta. Župan predloži predlog zaključnega računa proračuna občinskemu svetu v sprejem, pri čemer lahko hkrati predloži revizijsko poročilo o zaključnem računu proračuna. O sprejetem zaključnem računu proračuna župan obvesti MF v 30 dneh po njegovem sprejemu (Zakon o javnih financah, 2002).

⁴ Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora vsebovati (Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 2006): pravne podlage delovnega področja NPU; dolgoročne cilje NPU iz področnih strategij in nacionalnih programov; letne cilje NPU iz programa dela (predlog finančnega načrta NPU); oceno uspeha doseganja zastavljenih ciljev; nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela; oceno uspeha doseganja zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let, oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja NPU glede na standarde in merila, ki jih je določil župan, in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kvalitete poslovanja NPU; oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora; pojasnila področij, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi v smislu, zakaj niso bili doseženi s seznamom ukrepov in terminskim načrtom za doseganje zastavljenih ciljev in oceno učinkov poslovanja NPU na druga področja, kot so gospodarstvo, socialno varstvo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

3. TEKOČI IN INVESTICIJSKI TRANSFERI OBČINE

3.1 Opredelitev pojma transfer

Temeljni zakon, ki ureja dodeljevanje transferov je ZJF, ki pojma tekočega transfera ne definira, podaja pa definicijo investicijskih transferov. Investicijski transferi so v skladu z določili 14. točke prvega odstavka 3. člena ZJF opredeljeni kot nepovratni odhodki, namenjeni za investicije prejemnikov proračunskih sredstev, to je investitorjev. ZJF v poglavju o sestavi proračuna in finančnega načrta navaja razdelitev prihodkov in odhodkov v okviru bilance prihodkov in odhodkov splošnega dela proračuna.

Tekoči in investicijski transferi⁵ so bolj natančno definirani v pravilniku o enotnem kontnem načrtu in Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05; v nadaljevanju pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov).

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu v 41. členu opredeljuje **tekoče transfere** kot nepovratna plačila, za katera plačnik od prejemnika sredstev v povračilo ne pridobi nikakršnega materiala ali drugega blaga oziroma prejemnik teh sredstev za plačnika ne opravi nikakršne storitve. Uporaba sredstev mora biti pri prejemniku sredstev tekoče ali splošne narave in ne investicijske (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2005). Tekoči transferi so vsebinsko enako definirani tudi v 6. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov.

43. člen navedenega pravilnika določa, da so **investicijski transferi** odhodki, namenjeni plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev. Prejemniki sredstev prejeta sredstva porabijo za nakup ali gradnjo osnovnih sredstev, nabavo opreme ali drugih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, za investicijsko vzdrževanje, obnove in drugo. Investicijski transferi so tudi neposredna plačila za poravnavo obveznosti za navedene namene, ki se nanašajo na sredstva, ki jih ima uporabnik enotnega kontnega načrta, javno podjetje ali druga pravna oseba v upravljanju (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2005). 6. člen pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov definira investicijske transfere na vsebinsko enak način in dodaja, da so investicijski transferi prenesena nepovratna denarna sredstva.

Iz navedenih opredelitev transferov lahko ugotovimo, da:

- so transferi nepovratna sredstva (odhodki, izdatki države ali občine), kar pomeni, da plačnik transfera v zameno ne dobi ničesar,
- transferi njegovemu prejemniku pomenijo določeno korist, ki jo lahko prejme v različnih oblikah, to je kot neposredna ali posredna denarna sredstva, blago, storitve ali investicije.

3.2 Struktura tekočih in investicijskih transferov in njihovo izkazovanje

V skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih prihodkov in odhodkov se odhodki iz

⁵ Tekoči in investicijski transferi so bolj podrobno prikazani v naslednjem podpoglavju.

bilance prihodkov in odhodkov proračuna občine glede na ekonomske značilnosti razvrščajo v naslednjih pet skupin: tekoči odhodki, tekoči transferi, investicijski odhodki, investicijski transferi in vplačila sredstev v proračun EU (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 2005).

Ker obstaja neposredna povezava med ekonomsko členitvijo odhodkov in njihovim računovodskim evidentiranjem in izkazovanjem govorimo o enotni proračunski in računovodski ekonomski klasifikaciji javnofinančnih odhodkov.

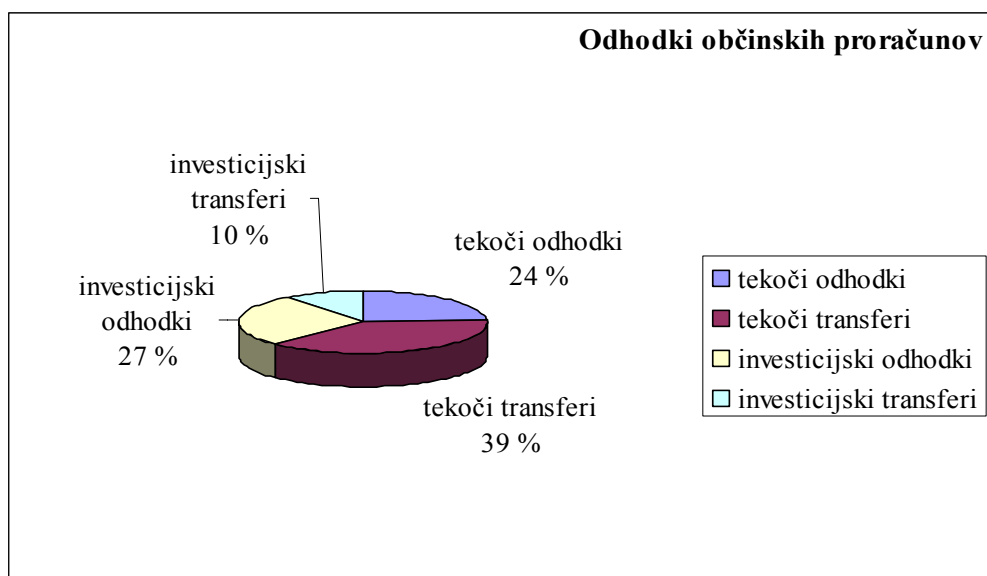
Tabela 1: Prikaz strukture odhodkov občin za šestletno obdobje 2000–2005

ODHODKI OBČINSKIH PRORAČUNOV										
Leto	Tekoči odhodki		Tekoči transferi		Investicijski odhodki		Investicijski transferi		Skupaj	
	sk. 40	%	sk. 41	%	sk. 42	%	sk. 43	%	razred 4	Indeks
2000	46.568	22	89.610	42	58.258	27	19.992	9	214.428	-
2001	53.592	22	97.873	40	67.866	28	23.183	10	242.514	113
2002	61.846	23	105.590	39	76.470	28	29.616	11	273.522	113
2003	68.745	24	112.808	39	75.895	26	33.357	11	290.805	106
2004	75.123	24	120.239	39	79.302	26	36.156	12	310.820	107
2005	78.437	24	126.612	39	90.373	27	33.385	10	328.807	106
Skupaj:	384.311	23	652.732	39	448.164	27	175.689	11	1.660.896	

Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 84.

V proučevanem obdobju, to je od leta 2000 do 2005, so se v strukturi celotnih odhodkov občin tekoči transferi gibal med 39 in 42 odstotki in investicijski transferi med 9 in 12 odstotki celotnih odhodkov občin. Občine so v letu 2005 namenile največ sredstev za tekoče transfere, to je 126.612 milijonov tolarjev ali 39 odstotkov odhodkov občinskih proračunov. Sledijo investicijski odhodki s 27 odstotki in tekoči odhodki s 24 odstotki odhodkov občinskih proračunov. Za investicijske transfere so občine porabile najmanj sredstev, to je 10 odstotkov odhodkov ali 33.385 milijonov tolarjev.

Slika 2: Struktura odhodkov občin glede na posamezne skupine ekonomske klasifikacije za leto 2005



Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 84.

Tabela 2: Gibanje tekočih in investicijskih transferov občin v obdobju 2000–2005

Leto	Tekoči transferi (v mio tolarjev)		Investicijski transferi (v mio tolarjev)	
	Skupina 41	Indeks	Skupina 43	Indeks
2000	89.610	-	19.992	-
2001	97.873	109	23.183	116
2002	105.590	108	29.616	128
2003	112.808	107	33.357	113
2004	120.239	107	36.156	108
2005	126.612	105	33.385	92
Skupaj:	652.732	-	175.689	-

Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 84.

V proučevanem obdobju so izdatki za tekoče transfere naraščali, prav tako tudi izdatki za investicijske transfere, razen v letu 2005, ko so bili izdatki za investicijske transfere za 8 odstotkov nižji glede na predhodno leto.

3.2.1 Tekoči transferi

Tekoči transferi, ki se izkazujejo na kontih skupine 41, so glede na prejemnika sredstev razčlenjeni na (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 147–148):

- subvencije (konti podskupine 410),
- transfere posameznikom in gospodinjstvom (konti podskupine 411),
- transfere neprofitnim organizacijam in ustanovam (konti podskupine 412),
- druge tekoče domače transfere (konti podskupine 413) in
- tekoče transfere v tujino (konti podskupine 414).

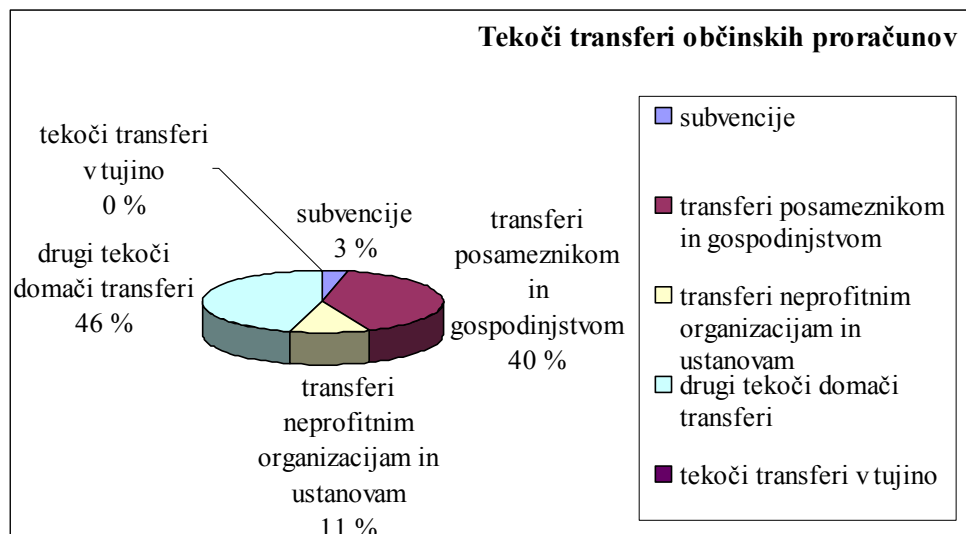
Tabela 3: Prikaz strukture tekočih transferov občin za šestletno obdobje 2000–2005

TEKOČI TRANSFERI OBČINSKIH PRORAČUNOV											
Leto	Subvencije		Transferi posameznikom in gospodinjstvom		Transferi neprofit. org. in ustanovam		Drugi tekoči domači transferi		Tekoči transferi v tujino		Skupaj
	podsk.410	%	podsk. 411	%	podsk. 412	%	podsk.413	%	podsk. 414	%	
2000	6.177	7	23.622	26	9.396	10	50.416	56	0	0	89.611
2001	6.390	7	28.739	29	9.900	10	52.840	54	4	0	97.873
2002	3.771	4	33.096	31	10.930	10	57.790	55	3	0	105.590
2003	5.095	5	38.191	34	12.105	11	57.416	51	1	0	112.808
2004	4.911	4	44.634	37	13.197	11	57.496	48	1	0	120.239
2005	4.062	3	51.039	40	13.733	11	57.770	46	7	0	126.611
Skupaj:	30.406	5	219.321	34	69.261	11	333.728	51	16	0	652.732

Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 84.

V proučevanem obdobju, to je od leta 2000 do 2005, so se v strukturi tekočih transferov občin izdatki za subvencije gibali med 3 in 7 odstotki tekočih transferov (trend upadanja), izdatki za transfere posameznikom in gospodinjstvom med 26 in 40 odstotki tekočih transferov (trend naraščanja), izdatki za transfere neprofitnim organizacijam in ustanovam med 10 in 11 odstotki (konstantna višina) in izdatki za druge tekoče domače transfere med 46 in 56 odstotki tekočih transferov občin (trend upadanja).

Slika 3: Struktura tekočih transferov občin glede na posamezne podskupine ekonomske klasifikacije za leto 2005



Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 86.

Občine največ sredstev namenjajo za druge tekoče domače transfere, za katere so v letu 2005 namenile 57.770 milijonov tolarjev ali 46 odstotkov tekočih transferov in za transfere posameznikom in gospodinjstvom, za katere so v letu 2005 namenile 51.039 milijonov tolarjev ali 40 odstotkov tekočih transferov.

3.2.1.1 Subvencije

Subvencije so podpore ali pomoči, tako državne kot občinske, za določene namene. Najpogostejše je njihov namen znižati cene za končne uporabnike ali zvišati dohodek prejemnikom subvencij. Subvencije so nepovratna sredstva, katerih prejemniki so javna ali zasebna podjetja, finančne institucije (banke, zavarovalnice) ali zasebni tržni proizvajalci, kot so obrtniki, kmetje in drugi proizvajalci blaga in izvajalci storitev na trgu. Dodeljujejo se v različnih oblikah, kot na primer regresi, premije, kompenzacije, podpore, nadomestila, povračila, idr. V ekonomski klasifikaciji so razčlenjene glede na vrsto prejemnika subvencije in v nadaljnji členitvi po vrstah ali namenu subvencije.

3.2.1.2 Transferi posameznikom in gospodinjstvom

Transferi posameznikom in gospodinjstvom so namenjeni tekoči porabi posameznikov in gospodinjstev na podlagi posebnih zakonov in predstavljajo splošni dodatek k družinskim dohodkom ali pa delno ali polno nadomestilo posameznikom ali gospodinjstvom za posebne vrste izdatkov. Ti transferi, tako državni kot občinski, so socialno zavarovanje, varstvo ostarelih, nezaposlenih in invalidov, družinski prejemki in starševska nadomestila, štipendije, pokojnine, transferi vojnim invalidom, veteranom, žrtvam vojnega nasilja, nadomestila plač v času bolezenske odsotnosti, idr.

V okviru transferov posameznikom se izkazujejo tako neposredna plačila posameznikom iz proračunov kot sredstva, ki jih posamezniki sicer ne prejmejo neposredno, pač pa koristijo njihove ugodnosti (na primer regresiranje prevozov v šolo, regresiranje študentske prehrane). Pri slednjih so prejemniki sredstev podjetja, ki na primer nudijo cenejši prevoz ali cenejšo prehrano, vendar so končni uporabniki navedenih storitev posamezniki (na primer dijaki, študentje ali učenci), zato se tovrstni transferi izkazujejo kot transferi posameznikom (Janc, 2004, str. 48).

3.2.1.3 Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam

Nemec in Wright (1997, str. 455) definirata neprofitne organizacije kot samoupravne nekomercialne organizacije, za katere velja prepoved ustvarjanja dobička in niso odvisne od države. Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam so nepovratna sredstva, katerih upravičenci so javne ali zasebne nevladne institucije, katerih cilj ni pridobivanje dobička, ampak je namen njihovega delovanja dobrodelen ali javnosti koristen. Delovanje teh institucij je v interesu države ali občine. To so na primer Rdeči križ, dobrodelne organizacije, verske organizacije, društva (kulturna, športna, gasilska, strokovna, idr.) in druge neprofitne ustanove.

3.2.1.4 Drugi tekoči domači transferi

Druge tekoče domače transfere razdelimo na naslednje ravni kontov:

- tekoči transferi občinam (konto 4130),
- tekoči transferi v sklade socialnega zavarovanja (konto 4131),
- tekoči transferi v javne sklade in javne agencije (konta 4132 in 4136),
- tekoči transferi v javne zavode (konto 4133) in
- tekoča plačila drugim izvajalcem javnih služb, ki niso posredni proračunski uporabniki (konto 4135).

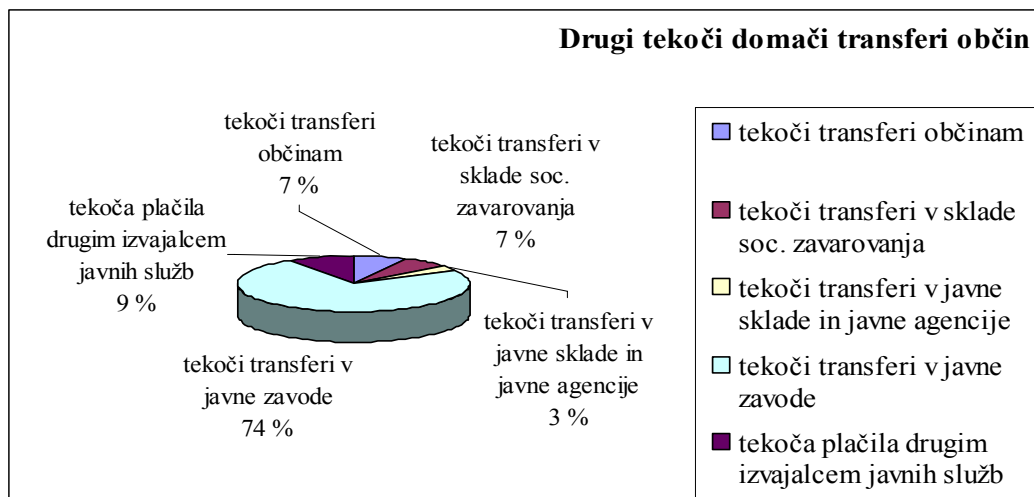
Na lokalni ravni se v okviru tekočih transferov občinam izkazujejo nakazila ene občine drugi občini oziroma nakazila občine krajevnim, vaškim ali četrtnim skupnostim oziroma mestnim četrtim, če so te organizirane kot pravne osebe in imajo svoje podračune (Janc, 2004, str. 48).

Tekoči transferi v javne zavode in tekoča plačila drugim izvajalcem javnih služb, ki niso posredni proračunski uporabniki, se namenjajo izvajalcem javnih služb za izvajanje njihovih nalog na področju negospodarskih in gospodarskih javnih služb. Prejemniki transferov so javni zavodi s področja šolstva, zdravstva, kulture, športa in javni zavodi s področja gospodarstva. Tekoči transferi v javne zavode so namenjeni za plače in druge prejemke zaposlenim, prispevke delodajalca in izdatke za blago in storitve. Z dodelitvijo navedenih transferov država ali občina skrbi za razvoj in izvajanje javnih služb v zdravstvu, šolstvu, kulturi, raziskovalni dejavnosti, športu, turizmu, idr.

Občine so v letu 2005 največ sredstev v okviru drugih tekočih domačih transferov dodelile javnim zavodom, ki so posredni proračunski uporabniki, torej je občina ali država njihova ustanoviteljica ali soustanoviteljica in sicer 42.664 milijonov tolarjev ali 74 odstotkov celotnih drugih tekočih domačih transferov občin.

Zaradi materialne pomembnosti drugih tekočih domačih transferov je grafično prikazana njihova struktura glede na posamezne konte ekonomske klasifikacije za vse občine, ki se nanaša na njihovo realizacijo v letu 2005.

Slika 4: Struktura drugih tekočih domačih transferov občin glede na posamezne konte ekonomske klasifikacije za leto 2005



Vir: Bilten javnih financ, 4/2006, str. 87.

3.2.1.5 Tekoči transferi v tujino

Tekoči transferi v tujino obsegajo izdatke za plačila tekočih odhodkov različnim mednarodnim institucijam (članarine, kotizacije, pristopnine in drugo) in izdatke tujim vladam in vladnim institucijam ter neprofitnim organizacijam v tujini.

3.2.2 Investicijski transferi

Investicijski transferi, ki se izkazujejo na kontih skupine 43, so izdatki države oziroma občine, ki za prejemnike sredstev ne pomenijo nastanka finančne obveznosti do države ali občine, pač pa zanje pomenijo nepovratna sredstva. Prejemniki teh sredstev so subjekti, ki niso neposredni proračunski uporabniki.

Za razliko od investicijskih odhodkov investicijski transferi ne povečujejo realnega premoženja države oziroma občine, pač pa povečujejo realno premoženje prejemnikov teh sredstev, to je javnih skladov in agencij, javnih zavodov in javnih gospodarskih zavodov, neprofitnih organizacij, finančnih institucij, javnih in zasebnih podjetij, zasebnikov in posameznikov. V bilancah stanja države ali občine se investicijski transferi izkazujejo kot finančna naložba države ali občine v javni zavod ali javno podjetje oziroma drugo pravno osebo. Investicijski transferi ne povečujejo vrednosti opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev v bilancah stanja države ali občine.

Investicijski transferi so tudi neposredna plačila, ki se nanašajo na sredstva, ki jih ima uporabnik enotnega kontnega načrta, javno podjetje ali druga pravna oseba v upravljanju. To pomeni, v kolikor država ali občina iz svojega proračuna neposredno poravnava obveznosti dobavitelju ali izvajalcu za osnovno sredstvo, katerega investitor je javni zavod ali javno podjetje, se tovrstna izplačila izkazujejo kot investicijski transferi. V skladu z določili 67. člena ZJF sta namreč država ali občina lastnici premoženja, javni zavodi, javna podjetja, javne agencije in druge pravne osebe pa ga imajo le v upravljanju (Janc, 2004, str. 50). Država ali občina izkazujejo terjatve za sredstva, dana v upravljanje, prejemniki sredstev pa obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje.

Država oziroma občina dodeljujeta transfere za investicije osebam javnega prava z namenom, da s temi sredstvi sami ne upravljata, ampak prepustita prejemnikom, ki so tudi investitorji, sredstva v upravljanje. Država oziroma občina lahko nastopata tudi kot investitorja in preneseta sredstva v upravljanje na podlagi pogodbe.

Uporabniki javnih sredstev se pri evidentiranju investicijskih transferov soočajo s težavami zaradi nejasnih in nedorečenih predpisov. Na državni oziroma občinski ravni ne obstajajo podrobnejša navodila, ki bi urejala evidentiranje in knjiženje investicijskih transferov kot sredstev, danih v upravljanje. Dvomi se pojavljajo predvsem pri ločevanju in razvrščanju odhodkov na investicijske transfere in investicijske odhodke, kar vpliva na napake pri izkazovanju odhodkov na pravih proračunskih postavkah in kontih v poslovnih knjigah uporabnikov javnih sredstev in višino izkazanih sredstev v premoženjskih bilancah uporabnikov javnih sredstev. Evidentiranje in knjiženje tekočih transferov v knjigovodskih evidencah ne predstavlja tovrstnega problema.

Zaradi navedenega in dilem, s katerimi so se srečevali revizorji računskega sodišča pri revidiranju pravilnosti evidentiranja investicijskih transferov, je računsko sodišče resneje pristopilo k obravnavi navedenega vprašanja konec leta 2002 tako, da je senat računskega sodišča v letu 2003 izdal mnenje o javnofinančnem vprašanju kot odgovor mestni občini na vprašanje, ali lahko javno podjetje na podlagi dodeljenega investicijskega transfera iz proračuna občine samo vodi investicijo v infrastrukturni objekt, ki naj bi bil po končani investiciji evidentiran med sredstvi v upravljanju tega podjetja. Javno podjetje naj bi bilo v tem primeru investitor, ki bi na podlagi javnega razpisa izbral izvajalca, občina pa bi financirala investicijo iz proračunske postavke investicijskih transferov. Senat računskega sodišča je v izdanem mnenju odločil, da se občina sama odloči, na kakšen način bo financirala investicije v infrastrukturne objekte drugih javnopravnih oseb, katerih izvajanje lahko obravnava na način investicijskih odhodkov in na način investicijskih transferov, pri čemer mora upoštevati naslednja pravila (Mnenje o javnofinančnem vprašanju št. 2, 2003):

1. Javnopravna oseba, ki prejme od občine sredstva iz proračunske postavke transfernih odhodkov, je investitor infrastrukturnega objekta. Prejemnik investicijskega transfera je v tem primeru javno podjetje ali druga javnopravna oseba, ki vzpostavi obveznost v višini sredstev, prejetih v upravljanje.
2. V kolikor občina investira v infrastrukturne objekte druge javnopravne osebe na način investicijskih odhodkov, je občina investitor, vsa izplačila izvajalcem pa evidentira kot investicijske odhodke. Občina vodi investicijo pri sebi do izročitve objekta upravljalcu. Po zaključku investicije občina izroči objekt v upravljanje drugi javnopravni osebi, katera mora v svojih knjigovodskih evidencah vzpostaviti obveznost do občine v višini sredstev, prejetih v upravljanje.
3. Ne glede na izbrani način financiranja mora občina zagotoviti jasnost poslovnih dogodkov in preglednost porabe javnih sredstev.

Na smiselno enak način je mogoče obravnavati tudi vse ostale investicije pri posrednih proračunskih uporabnikih in drugih javnopravnih osebah, ki jih je ustanovila občina in je lastnica njihovega premoženja, danega v upravljanje tem pravnim osebam. Mnenje senata, s katerim je računsko sodišče skušalo odpraviti nejasnosti in neenotnosti pri evidentiranju in knjiženju investicijskih transferov v knjigovodskih evidencah, morajo revizorji računskega sodišča obvezno upoštevati pri izvajanju revizij.

Investicijski transferi so razčlenjeni na naslednji dve podskupini (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2005):

- a. investicijski transferi pravnim in fizičnim osebam, ki niso proračunski uporabniki (konti

- podskupine 431) in
- b. investicijski transferi proračunskim uporabnikom (konti podskupine 432).

3.2.2.1 Investicijski transferi pravnim in fizičnim osebam, ki niso proračunski uporabniki

Investicijski transferi pravnim in fizičnim osebam, ki niso proračunski uporabniki (konti podskupine 431) so razčlenjeni na naslednje ravni kontov:

- investicijski transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam (konto 4310),
- investicijski transferi javnim podjetjem in družbam, ki so v lasti države ali občin (konto 4311),
- investicijski transferi finančnim institucijam (konto 4312),
- investicijski transferi privatnim podjetjem (konto 4313),
- investicijski transferi posameznikom in zasebnikom (konto 4314),
- investicijski transferi drugim izvajalcem javnih služb, ki niso posredni proračunski uporabniki (konto 4315) in
- investicijski transferi v tujino (konto 4316).

3.2.2.2 Investicijski transferi proračunskim uporabnikom

Investicijski transferi proračunskim uporabnikom (konti podskupine 432) so razčlenjeni na naslednje ravni kontov:

- investicijski transferi občinam (konto 4320),
- investicijski transferi javnim skladom in agencijam (konto 4321),
- investicijski transferi v državni proračun (konto 4322) in
- investicijski transferi javnim zavodom (konto 4323).

3.3 Pravne podlage za dodeljevanje transferov

V slovenski ustavi je opredeljeno, da v pristojnost občine spadajo lokalne zadeve, ki jih občina lahko ureja samostojno in ki zadevajo samo prebivalce občine. Navedene naloge sodijo med tako imenovane izvirne naloge občine. Temeljni zakon, ki ureja načela urejanja občin, kot samoupravnih lokalnih skupnosti, je ZLS. V skladu z določili 21. člena ZLS občina samostojno opravlja lokalne zadeve javnega pomena, to je izvirne naloge, ki jih določi sama s splošnim aktom ali pa so določene z zakonom. Pri izvirnih nalogah občin razlikujemo med nalogami, ki jih občinam z zakoni predpisuje država in nalogami, ki si jih v okviru ustavnih določil občine določijo same.

ZLS v 21. členu določa, katere naloge opravljajo občine za zadovoljevanje potreb prebivalcev občine. V skladu z obravnavano tematiko naloge so prikazane le tiste naloge občine, ki se nanašajo na dodeljevanje transferov. Lokalna skupnost med drugim opravlja naslednje naloge (Zakon o lokalni samoupravi, 2006):

- omogoča pogoje za gospodarski razvoj občine in v skladu z zakonom opravlja naloge s področja gostinstva, turizma in kmetijstva,
- pospešuje službe socialnega skrbstva, za predšolsko varstvo, osnovno varstvo otroka in družine, za socialno ogrožene, invalide in ostarele,
- pospešuje vzgojno-izobraževalno, informacijsko-dokumentacijsko, društveno in drugo dejavnost na svojem območju,
- pospešuje razvoj športa in rekreacije,

- pospešuje kulturnoumetniško ustvarjalnost, omogoča dostopnost do kulturnih programov, zagotavlja splošnoizobraževalno knjižnično dejavnost ter v skladu z zakonom skrbi za kulturno dediščino na svojem območju ter
- ureja druge lokalne zadeve javnega pomena.

Pravne podlage za dodeljevanje transferov iz proračunov občin predstavljajo zlasti naslednji področni zakoni:

- a. Zakon o vrtcih (Uradni list RS, št. 12/96, 44/00, 78/03, 72/05; v nadaljevanju ZVrt),
- b. Zakon o socialnem varstvu (Uradni list RS, št. 54/92, 56/92, 42/94, 1/99, 41/99, 60/99, 36/00, 54/00, 26/01, 110/02, 2/04, 7/04, 21/06, 105/06; v nadaljevanju ZSV),
- c. Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Uradni list RS, št. 12/96, 23/96, 101/99, 22/00, 64/01, 101/01, 108/02, 34/03, 79/03, 65/05, 117/05; v nadaljevanju ZOFVI),
- d. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 9/92, 13/93, 9/96, 29/98, 77/98, 6/99, 56/99, 99/01, 42/02, 60/02, 11/03, 126/03, 62/05, 76/05, 100/05, 21/06, 38/06; v nadaljevanju ZZVZZ),
- e. Zakon o športu (Uradni list RS, št. 22/98, 27/02, 110/02, 15/03; v nadaljevanju ZSpo),
- f. Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradni list RS, št. 96/02; v nadaljevanju ZUJIK),
- g. Zakon o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 54/00, 16/04, 45/04, 20/06; v nadaljevanju ZKme).

a. Določbe Zakona o vrtcih

V skladu z določili 28. in 28. a člena ZVrt se iz proračuna občine za razliko med ceno programov in plačilom staršev zagotavljajo sredstva za plače in prejemke ter davke in prispevke za zaposlene v javnih vrtcih in za materialne stroške v skladu z normativi in standardi. Navedena sredstva zagotavlja tista občina, v kateri imajo otrokovi starši stalno prebivališče. Lokalna skupnost zagotavlja tudi sredstva za otroke, katerih starši imajo na njenem območju začasno prebivališče, če je vsaj eden od staršev zavezanec za dohodnino v RS. V proračunu občine se zagotavljajo tudi sredstva za investicijsko vzdrževanje in sredstva za investicije v nepremičnine in opremo javnih vrtcev, lahko pa tudi vrtcev s koncesijo. Sredstva za pokrivanje stroškov iz naslova dejavnosti in nalog, potrebnih za izvajanje programa za predšolske otroke, ki niso všteti v ceno programa, vrtcu zagotavlja lokalna skupnost ustanoviteljica. V skladu s pogoji, opredeljenimi v 34. in 35. členu ZVrt pripadajo sredstva iz proračuna občine tudi zasebnim vrtcem, pri čemer se obveznosti in financiranje zasebnega vrtca podrobneje uredijo s pogodbo (Zakon o vrtcih, 2005).

b. Določbe Zakona o socialnem varstvu

ZSV določa, da se iz proračuna občine, na območju katere ima upravičenec storitve in pomoči prijavljeno stalno prebivališče, financirajo naslednje pravice in prispevki oziroma storitve in pomoči (Zakon o socialnem varstvu, 2006) :

- pravice družinskega pomočnika;
- pomoč družini na domu najmanj v višini 50 odstotkov subvencije k ceni storitve in v višini, za katero je upravičenec oziroma drug zavezanec delno ali v celoti oproščen plačila;
- pomoč pri uporabi stanovanja ali najemnina pod pogoji, določenimi v ZSV;
- stroški storitev v zavodih za odrasle, kadar je upravičenec oziroma drug zavezanec delno ali v celoti oproščen plačila. V primeru prijave stalnega prebivališča na naslovu socialno varstvenega zavoda se navedeni stroški financirajo iz proračuna tiste občine, v kateri je

upravičenec imel prijavljeno stalno prebivališče pred prijavo stalnega prebivališča na naslovu zavoda;

- razvojni in dopolnilni programi, pomembni za občino in sodelovanje z nevladnimi organizacijami.

c. Določbe Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja

ZOFVI opredeljuje, da se iz sredstev občine v skladu z normativi in standardi zagotavljajo (Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja, 2005):

- sredstva za plačilo stroškov za uporabo prostora in opreme za osnovne in glasbene šole in druge materialne stroške, razen tistih, ki se financirajo iz državnega proračuna;
- glasbenim šolam sredstva za nadomestila stroškov delavcem v skladu s kolektivno pogodbo;
- sredstva za prevoze učencev osnovne šole, katerih prebivališče je oddaljeno od osnovne šole več kot štiri kilometre. Občina učencem prvega razreda osnovne šole zagotavlja pravico do brezplačnega prevoza ne glede na oddaljenost njihovega prebivališča od osnovne šole, v ostalih razredih pa, če pristojni organ za preventivo v cestnem prometu ugotovi, da je ogrožena varnost učenca na poti v šolo. Če učenec obiskuje osnovno šolo zunaj šolskega okoliša, v katerem prebiva, mu občina povrne stroške prevoza v višini, ki bi mu pripadala, če bi obiskoval osnovno šolo v šolskem okolišu, v katerem prebiva. Občina otrokom s posebnimi potrebami zagotavlja pravico do brezplačnega prevoza ne glede na oddaljenost njihovega prebivališča od osnovne šole, če je tako določeno v odločbi v usmeritvi, razen ob pouka prostih dnevih. V kolikor učencu ni mogoče zagotoviti prevoza, mu občina zagotavlja pravico do brezplačne oskrbe v kraju izobraževanja in pravico do brezplačnega prevoza domov ob pouka prostih dnevih (Zakon o osnovni šoli, 2006);
- javnim osnovnim in glasbenim šolam sredstva za investicijsko vzdrževanje nepremičnin in opreme;
- sredstva za dodatne dejavnosti osnovne šole;
- sredstva za investicije za osnovne šole, glasbene šole in organizacije za izobraževanje odraslih ter del sredstev za investicije v šolstvo narodne skupnosti;
- iz sredstev mestne občine, v kolikor je ustanoviteljica javne gimnazije, se zagotavljajo sredstva za investicije, investicijsko vzdrževanje in del sredstev za materialne stroške v skladu s pogodbo.

d. Določbe Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju

V smislu določil 25., 46. in 48. člena ZZVZZ občine za tiste občane, ki so brezposelne osebe in ki pri Zavodu RS za zaposlovanje prejemajo nadomestilo oziroma denarno pomoč, plačujejo sledeče prispevke za zavarovanje za primer bolezni in poškodbe izven dela:

- prispevek za vse pravice,
- prispevek za pravice do zdravstvenih storitev, povračila potnih stroškov, pogrebno in posmrtnino,
- prispevek za zdravstvene storitve in povračila potnih stroškov,
- prispevek za nadomestila, pogrebno in posmrtnino.

e. Določbe Zakona o športu

V smislu določil ZSpo lokalne skupnosti skrbijo za uresničevanje javnega interesa v športu tako, da (Zakon o športu, 2003):

- zagotavljajo sredstva za realizacijo dela nacionalnega programa, ki se nanaša na lokalne skupnosti in sredstva za izvedbo lokalnega programa športa,
- spodbujajo in zagotavljajo pogoje za opravljanje in razvoj športnih dejavnosti in
- načrtujejo, gradijo in vzdržujejo lokalno pomembne javne športne objekte.

Lokalne skupnosti sprejemajo letne programe, s katerimi določijo programe športa, ki se sofinancirajo iz javnih sredstev, obseg in vrsto dejavnosti, potrebnih za njegovo uresničevanje in obseg sredstev, ki se zagotovijo v proračunih lokalnih skupnosti. Lokalne skupnosti določijo podrobnejša merila za izvajanje navedenih letnih programov (Zakon o športu, 2003).

Izvajalce letnega programa v lokalni skupnosti izbere pristojni organ lokalne skupnosti na podlagi javnega razpisa. Z izvajalci programa športa pristojni organ lokalne skupnosti sklene pogodbo (Zakon o športu, 2003).

Lokalna skupnost lahko za opravljanje administrativnega, strokovnega, organizacijskega, tehničnega in drugega dela ustanovi javne zavode za šport, pri čemer so lahko soustanovitelji zavodov tudi druge pravne in fizične osebe. Če je soustanoviteljev več, se njihove medsebojne pravice in obveznosti določijo v aktu o ustanovitvi (Zakon o športu, 2003).

f. Določbe Zakona o uresničevanju javnega interesa za kulturo

Javni interes za kulturo se na lokalni ravni določa z lokalnim programom za kulturo, ki se praviloma sprejema za obdobje štirih let, uresničuje pa se z zagotavljanjem kulturnih dobrin kot javnih dobrin in z načrtovanjem, gradnjo in vzdrževanjem javne kulturne infrastrukture. Javni interes uresničujejo lokalne skupnosti samostojno ali pa ustanovijo za izvajanje posamičnih nalog javne sklade ali javne agencije. Nosilci javnega interesa, ki so organi lokalnih oblasti, javni skladi ali javne agencije, delujejo na podlagi zakonodaje, lokalnega programa za kulturo, programa dela in letnega izvedbenega načrta, ki obsega finančni načrt z obrazložitvijo.

Lokalna skupnost zagotavlja javna sredstva javnim skladom ali javnim agencijam na podlagi ustanovitvenega akta po postopku, določenem v ZJF za posredne proračunske uporabnike. Višino javnih sredstev za financiranje javnega sklada ali javne agencije določi ustanovitelj v skladu s potrjenim programom dela in letnim izvedbenim načrtom, ki je tudi podlaga za transfer sredstev iz proračuna lokalne skupnosti (Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo, 2002).

Občina zagotavlja najmanj tiste javne kulturne dobrine, ki so določene s posebnimi zakoni (knjižničarstvo, varstvo kulturne dediščine, arhivska dejavnost, ipd.), podpira ljubiteljske kulturne dejavnosti, vključno s tistimi, ki so namenjene kulturni integraciji manjšinskih skupnosti in priseljencev ter pokriva druge kulturne potrebe prebivalcev, ki jih ugotovi s svojim programom za kulturo. Če je mogoče glede na objektivne okoliščine, kot so število prebivalcev, ekonomska moč, prostorske in kadrovske kapacitete ipd., oziroma, če to izhaja iz kulturne tradicije občine, občina zagotovi tudi javne kulturne dobrine širšega pomena, kot so uprizoritvene umetnosti, vizualne umetnosti, novi mediji, idr. (Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo, 2002).

V skladu z določili 25. člena ZUJIK občina zagotavlja javne kulturne dobrine v obliki javne

službe in s podporo posamičnim kulturnim projektom⁶ ter javnim kulturnim programom.

Kadar je v javnem interesu potrebno zagotavljati javne kulturne dobrine trajno in nemoteno, jih občina zagotavlja neposredno ali tako, da ustanovi javni zavod na področju kulture. Občina kot ustanoviteljica oziroma soustanoviteljica zagotavlja javna sredstva za financiranje javnih zavodov na podlagi ustanovitvenega akta po postopku, ki ga določa ZJF za posredne proračunske uporabnike. Višino javnih sredstev za financiranje javnega zavoda določi ustanovitelj na podlagi strateškega načrta in iz njega izhajajočega predloga letnega programa dela. Podlaga za transfer sredstev iz proračuna občine je s strani sveta potrjen program dela.

Občina na podlagi javnega razpisa oziroma javnega poziva po postopku, ki ga določa ZUJIK, izbere izvajalce javnih kulturnih programov in izvajalce kulturnih projektov, s katerimi sklene pogodbe.

g. Določbe Zakona o kmetijstvu

Lokalne skupnosti lahko uvedejo ukrepe kmetijske strukturne politike, ki ne smejo biti v nasprotju z nacionalnim programom in akti vlade, za katere zagotovijo sredstva v svojih proračunih (Zakon o kmetijstvu, 2006).

3.4 Vrste transferov glede na pravne podlage dodeljevanja

Opisani področni zakoni se med seboj razlikujejo glede stopnje podrobnosti opredelitve nalog občine, in sicer določeni podrobno definirajo naloge občine na določenem področju, drugi pa opredeljujejo naloge občine zelo ohlapno oziroma določajo le minimalno aktivnost občine. Glede na navedeno lahko razlikujemo dve vrsti transferov, ki se razlikujeta glede na stopnjo normativne urejenosti področja (Planinšek, 2004, str. 162–163):

1. Prva skupina transferov so transferi, kjer je obveza občine za financiranje posamezne naloge s področnim zakonom ali podzakonskimi akti zelo jasno predpisana (ZVrt, ZSV, ZOFVI, ZZVZZ), in sicer tako z vidika upravičencev, postopka dodelitve kot z vidika višine transfera. Občina je pri tovrstnih transferih zgolj plačnik zneska ali storitve, ki sta jasno določena. Tovrstni transferi so namenjeni izvajanju izvirmih nalog občine, ki jih občinam z zakoni predpisuje država.
2. Druga skupina transferov so transferi, kjer je obveza občine za financiranje posamezne naloge s področnim zakonom določena ohlapno ali pa sploh ni določena (ZSpo, ZUJIK, ZKme). Občina lahko sama določa prejemnike proračunskih sredstev, pogoje in merila za dodelitev sredstev, višino sredstev, ki jo dodeljuje v skladu z merili in v določeni meri tudi postopke dodelitve transferov. Pri tem zasleduje svoje posebne lokalne interese in cilje, ki so podrejeni posebnostim občine. Navedeni transferi so namenjeni izvajanju izvirmih nalog občine, ki si jih občina v okviru ustavne pristojnosti določa sama.

Revizor mora za potrebe revizije oblikovati čim bolj enotne in homogene skupine transferov z vidika različnih kriterijev, kot so na primer stopnja zakonske urejenosti področja, kriterij

⁶ Kulturni projekt je posamična aktivnost kulturnih izvajalcev, kot na primer izdaja knjige, obnova kulturnega spomenika, gledališka predstava, koncert, štipendija, idr., ki jo financira občina. Določbe ZUJIK o kulturnih projektih se smiselno uporabljajo tudi za financiranje investicij, investicijskega vzdrževanja ali opreme, delovnih štipendij, nagrad, štipendij, izobraževanj, udeležbe na strokovnih srečanjih, strokovnih predavanj, raziskav in drugih aktivnosti na področju kulture, ki so v javnem interesu in se financirajo iz sredstev proračuna, namenjenih kulturi (Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo, 2002).

prejemnika sredstev, kriterij vrste postopka za dodelitev transferov, idr. S stališča potreb revizije poslovanja občin je mogoče transfere razdeliti v štiri skupine (Planinšek, 2004, str. 163–164):

1. Transferi, ki imajo podlago neposredno v zakonu. V to skupino sodijo transferi, ki so del poslovanja vsake občine in predstavljajo materialno zelo pomemben del transferov in odhodkov občine. To so transferi na podlagi ZVrt, ZOFVI, ZSV in ZZVZZ, ki predstavljajo pretežni del transferov občin. Za njihovo dodeljevanje so kriteriji za določitev zneska in postopki dodelitve enoznačno predpisani.
2. Transferi, ki temeljijo na obveznostih iz ustanoviteljskih ali soustanoviteljskih pravic. To so praviloma transferi posrednim proračunskim uporabnikom, ki opravljajo javno službo in ožjim delom občine s statusom pravne osebe. Transferi iz te skupine so del poslovanja vsake občine in se prekrivajo s prvo skupino transferov ali pa so specifični za posamezno občino. Ti transferi so praviloma materialno pomembni in normativno ohlapno urejeni glede kriterijev za določanje zneskov transferov.
3. Transferi, ki jih občina dodeli na podlagi javnega razpisa ali javnega poziva in temeljijo na področnih zakonih in internih pravilnikih občine. Ti transferi so praviloma del poslovanja vsake občine, postopek za njihovo dodelitev pa opredeljujejo področni zakoni, pravilniki o postopkih za izvrševanje proračuna RS in interni pravilniki občine. Merila za njihovo dodeljevanje občine določijo same v okviru zakonskih meja. Področje tovrstnih transferov praviloma materialno ni pomembno, vendar je kompleksno zaradi velikega števila različnih prejemnikov, ki so večinoma pravne in fizične osebe zasebnega prava. Zaradi množice transakcij in prehoda proračunskih sredstev v zasebno sfero utegne biti to področje pomembno⁷ po naravi in kontekstu.
4. Transferi, ki predstavljajo poseben interes občine in se dodeljujejo na podlagi internih pravilnikov občine, posebnih proračunskih postavk in neposrednih pogodb. Področje je praviloma materialno nepomembno, vendar je zaradi svojih posebnosti nagnjeno k tveganjem.

3.5 Postopek za dodeljevanje transferov

Drugi odstavek 53. člena ZJF določa, da se sredstva subvencij, posojil in drugih oblik državnih pomoči dodelijo na podlagi predhodno izvedenega javnega razpisa, objavljenega v Uradnem listu RS, pod pogoji in po postopku, ki ga predpiše minister, pristojen za finance, če s posebnim zakonom ni drugače določeno. Minister za finance mora pri določitvi pogojev pri dodeljevanju sredstev za državne pomoči smiselno upoštevati načela zakona o javnih naročilih⁸.

⁷ Definicija pomembnosti je podana v podpoglavju 5.1.1.3 »Podrobno načrtovanje«.

⁸ Temeljna načela javnega naročanja so (Zemljič, 2005, str. 3): načelo gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev (pri javnih naročilih je pogosto izbran ponudnik z najnižjo ceno, pri transferih pa ima uporaba tega načela drugačen pomen, in sicer v smislu, da so sofinancirani tisti programi in projekti, ki imajo največjo dodano vrednost oziroma tisti, ki so najbolj uspešni in učinkoviti na določenem področju), načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki (vsem kandidatom se zagotavlja dostop do javnih sredstev; s podpiranjem konkurence se doseže, da se kandidati neposredno pomerijo s svojimi vlogami; uporaba meril ne sme biti diskriminatorna; pripravljalec razpisne dokumentacije ne sme nastopati kot ponudnik ali sodelovati pri pripravi ponudbe), načelo transparentnosti porabe javnih sredstev (uresničuje se s preglednostjo in javnostjo postopkov, ker je potrebno voditi dokumentacijo o vseh aktivnostih postopka; predpisana je javna objava javnega razpisa; sredstva se lahko porabijo le v okviru pogodbe, sklenjene na podlagi izvedenega postopka), načelo enakopravnosti ponudnikov (pomeni zagotovitev enakih možnosti in pogojev vsem kandidatom v vseh elementih in fazah postopka, merila in pogoji se ne smejo spreminjati ali prilagajati določenemu kandidatu).

Minister za finance je za neposredne uporabnike državnega in občinskih proračunov uredil navedeni postopek v pravilnikih o postopkih za izvrševanje proračuna RS. V preteklih letih do danes je bilo izdanih več navedenih pravilnikov. Danes veljavni je Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/2006; v nadaljevanju pravilnik IPro 2006), ki se za občine smiselno uporablja. Določila pravilnika IPro 2006 se uporabljajo pod pogojem, da postopka dodelitve sredstev ne ureja poseben zakon ali podzakonski predpis. Pravilnik IPro 2006 v 12. poglavju ureja postopek za dodelitev sredstev subvencij, posojil in drugih oblik sofinanciranj iz državnega proračuna za sofinanciranje dejavnosti, programov ali projektov prejemnikov proračunskih sredstev.

V skladu z določili 15. točke prvega odstavka 3. člena ZJF je državna pomoč opredeljena kot izdatek ali zmanjšan prejemek države oziroma občine, ki je namenjen financiranju ali sofinanciranju programov v institucionalnih enotah, ki se ukvarjajo s tržno proizvodnjo blaga in storitev. Državna pomoč pomeni korist za njenega prejemnika in mu zagotavlja prednost pred konkurenti (Zakon o javnih financah, 2002).

Na tem mestu bi opozorila na neskladnost izrazoslovja, ki ga uporabljata ZJF in na njegovi podlagi izdan pravilnik. ZJF govori o postopku za dodeljevanje državnih pomoči, med katere uvršča subvencije in posojila, medtem ko pravilnik IPro 2006 določa postopek za dodeljevanje različnih oblik sofinanciranj iz državnega proračuna, med katere prav tako uvršča subvencije in posojila. Državna pomoč je v skladu z ZJF praviloma namenjena gospodarskim subjektom oziroma pravnim osebam zasebnega prava, medtem ko so druge oblike sofinanciranj iz proračuna lahko namenjene tako pravnim osebam zasebnega kot pravnim osebam javnega prava. Določila pravilnika IPro 2006 so torej širša kot določila ZJF. Pravilno bi bilo, da bi tako zakon kot na njegovi podlagi izdan pravilnik uporabljala enotno izrazoslovje. Prav tako nobeden od predpisov pri opredeljevanju postopkov dodeljevanja sredstev ne uporablja pojma transfer, kar bi bilo smiselno zaradi izognitve morebitnim nejasnostim.

Pravilnik IPro 2006 v 213. členu predvideva izjeme, ko se lahko transferi dodeljujejo brez javnega razpisa, to je na podlagi neposredne pogodbe. Izjeme, za katere se določila pravilnika IPro 2006 ne uporabljajo so (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, 2006):

- če je postopek za dodelitev sredstev urejen s posebnim zakonom ali podzakonskim predpisom;
- za financiranje ali sofinanciranje izvajalcev javnih služb, nosilcev javnih pooblastil ali društev, ki delujejo v javnem interesu, če so pogoji za dodelitev sredstev urejeni s posebnim podzakonskim predpisom ali sklepom vlade ali pristojnega ministra;
- za sofinanciranje izvajalcev javnih pooblastil ali društev, ki delujejo v javnem interesu in je njihovo število omejeno na največ tri v državi, pogoji za dodelitev sredstev pa so urejeni s sklepom vlade ali pristojnega ministra.

Pravilnik se torej uporablja le v primeru, če dodeljevanje transferov ni urejeno s posebnim zakonom ali podzakonskim predpisom, izdanim na podlagi zakona, ki ureja določeno področje. Določila 213. člena pravilnika IPro 2006 tudi ne omogočajo več dodeljevanja transferov brez javnega razpisa, to je v primeru, če je prejemnik določen v proračunski postavki. Po novem pravilniku se lahko s prejemnikom sklene neposredna pogodba le v primeru, če obstaja pravna podlaga v nekem zgoraj navedenem aktu (Zemljič, 2005, str. 4).

Namreč Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije iz leta 2001 (Uradni list RS, št. 66/01, 53/02, 80/02, 88/02; v nadaljevanju pravilnik IPro 2001) je v 71.

členu določal, da se državne pomoči delijo na individualne pomoči določenemu prejemniku in splošne sheme državnih pomoči vnaprej nedoločenemu številu prejemnikov. Za dodelitev individualne pomoči torej javni razpis ni bil potreben. V pravilniku IPro 2001 je bilo tudi opredeljeno, da se določbe tega pravilnika, ki se nanašajo na dodeljevanje državnih pomoči, uporabljajo tudi za dodeljevanje proračunskih sredstev za sofinanciranje drugih dejavnosti ali programov prejemnikov proračunskih sredstev. Na tej podlagi je senat računskega sodišča v revizijskem poročilu o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2001 zavzel stališče, da gre za individualno pomoč prejemniku, kadar je ta določen v proračunski postavki, zato ni potreben javni razpis. Kot ustrezna podlaga za sklenitev neposredne pogodbe brez javnega razpisa je bila tudi pri revizijah poslovanja občin upoštevana določitev prejemnika v proračunski postavki (Planinšek, 2004, str. 168).

3.5.1 Pogoji za začetek postopka za dodelitev sredstev

Enajsti odstavek 2. člena ZJF določa, da NPU lahko prevzemajo obveznosti in izplačujejo sredstva proračuna v breme proračuna tekočega leta samo za namen ter do višine, ki sta določena s proračunom in če so za to izpolnjeni vsi z ustavo, zakoni in drugimi predpisi določeni pogoji, če ZJF ne določa drugače. Občina lahko v skladu z določili 7. člena ZJF namenja sredstva le za namene, določene v ustavi, zakonih, občinskih odlokih in drugih predpisih, zato se z njimi uresničujejo cilji poslovanja občine tudi v primerih financiranja zasebnih subjektov, ki neposredno ne uresničujejo javnega interesa.

214. člen pravilnika IPro 2006 določa, da so pogoji za dodelitev sredstev določeni s posebnim zakonom, podzakonskim predpisom ali v javnem razpisu. V predpisih (zakon, občinski predpis) morajo torej biti določeni nameni porabe proračunskih sredstev in pogoji, pod katerimi se financirajo oziroma se predpisi lahko sklicujejo na njihovo ureditev v različnih dokumentih, kot je javni razpis, v katerem se določijo pogoji, merila in kriteriji.

V skladu z določili 215. člena pravilnika IPro 2006 lahko občina prične postopek za dodelitev sredstev, če ima za dodelitev sredstev v svojem finančnem načrtu zagotovljene proste pravice porabe v potrebni višini in če so izpolnjeni drugi pogoji za prevzemanje obveznosti, ki jih določajo zakoni in podzakonski predpisi, ki urejajo porabo proračunskih sredstev ter področna zakonodaja.

Proračunski uporabnik mora imeti že pred začetkom postopka za dodelitev transferov zagotovljene proste pravice porabe za določen namen na ustrezni proračunski postavki. Proračunska postavka je temeljna enota za izvrševanje proračuna, ki opredeljuje ekonomski namen in višino izdatkov postavke.

V skladu z ZJF mora župan poleg predloga proračuna predložiti občinskemu svetu med drugim tudi predloge predpisov občine, ki so potrebni za izvršitev predloga občinskega proračuna. V primeru transferov na področju športa in kulture to pomeni lokalne programe, letne programe oziroma letne izvedbene načrte, programe dela in pravilnike, ki predpisujejo merila za izvajanje programov in financiranje različnih nalog. Navedeni programi in pravilniki, predpisani s področno zakonodajo, so torej pogoj za začetek postopka za dodelitev sredstev.

Pomembni elementi načrtovanja, prikazani po posameznih skupinah transferov, ki so z vidika revizorja razdeljene v štiri skupine, so naslednji (Planinšek, 2004, str. 165):

- Za prvo skupino transferov je pomembna ustrezno vzpostavljena in posodobljena baza podatkov o upravičencih do transferov, to je o brezposelnih osebah, predšolskih otrocih, odraslih v domovih za ostarele in drugih upravičencih ter o cenah storitev, ki omogoča čimbolj natančne ocene potrebne višine sredstev.
- Za drugo skupino transferov je v postopku priprave proračuna pomembno ustrezno usklajevanje proračuna in finančnih načrtov ožjih delov občine in posrednih proračunskih uporabnikov. V postopek priprave občinskega proračuna, predpisan z ZJF, so vključeni tudi ožji deli občine in posredni proračunski uporabniki. Posebni del proračuna občine mora biti pripravljen tako, da zna občina v fazi poročanja odgovoriti na naslednja vprašanja: katere cilje zasleduje na določenem področju, kako bo spremljala uresničevanje navedenih ciljev, s katerimi programi bo dosegla in financirala navedene cilje, katera merila bo uporabila pri določanju višine sredstev v okviru posameznih programov in kolikšna sredstva bo namenila za določen program.
- Za tretjo in četrto skupino transferov se v proračunu opredeli določen obseg sredstev v skladu z načrtovano lokalno politiko in sprejetimi merili za izvajanje in financiranje posameznih programov.

3.5.2 Dodelitev transferov na podlagi posamičnih pravnih aktov

V 3. členu ZJF so prejemniki proračunskih sredstev opredeljeni kot fizične ali pravne osebe, ki na podlagi pogodbe, sklenjene z neposrednim uporabnikom, odločbe ali sklepa neposrednega uporabnika, prejmejo proračunska sredstva. Upravna odločba ali sklep je oblastni in posamičen upravni akt, ker ga izda NPU oziroma državni organ in se lahko izpodbija po pravilih Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 119/05; v nadaljevanju ZUP).

Tudi pravilnik IPro 2006 v 129. členu določa, da neposredni uporabniki prevzemajo obveznosti, ki zahtevajo odhodek proračuna s sklepanjem pisnih pogodb, s podpisovanjem drugih listin, ki imajo značaj pogodbe (na primer naročilnice) ali z izdajo posamičnih pravnih aktov (na primer upravne in sodne odločbe ali sklepi). Kot prevzete obveznosti, ki zahtevajo odhodek proračuna, se štejejo tudi obveznosti, katere temeljijo neposredno na zakonu ali podzakonskem predpisu in se posameznemu upravičencu izplačujejo na podlagi posamičnega pravnega akta (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, 2006).

Na podlagi sklepov in odločb se običajno dodeljujejo tekoči transferi posameznikom in gospodinjstvom, ki imajo podlago v zakonu. V določenih področnih zakonih so pogoji za dodelitev sredstev določeni tako natančno, da lahko govorimo o pravici vlagatelja do subvencije ali transfera. Sem sodijo na primer transferi za regresiranje oskrbe v vrtcih, ki se dodeljujejo na podlagi ZVrt in, za katere odločbo izda občina ali transferi na podlagi ZSV, kjer odločbo izda pristojni center za socialno delo. V tovrstnih primerih občini ni potrebno sklepati pogodbe s prejemniki sredstev, ker je za izplačilo zadostna podlaga izdana odločba.

3.5.3 Dodelitev transferov na podlagi neposredne pogodbe

Za vsebino neposredne pogodbe, sklenjene z ožjimi deli občine, posrednimi proračunskimi uporabniki, ki opravljajo javno službo, nosilci javnih pooblastil in društvi, ki delujejo v javnem interesu, se smiselno uporabljajo določila 227. člena pravilnika IPro 2006, ki določa

obvezne sestavine pogodbe.

3.5.3.1 Podpis pogodbe z ožjimi deli občine in posrednimi proračunskimi uporabniki, ki opravljajo javno službo

213. člen pravilnika IPro 2006 določa izjeme, ko se lahko transferi dodeljujejo brez javnega razpisa, to je na podlagi neposredne pogodbe, med katere sodi tudi financiranje ali sofinanciranje izvajalcev javnih služb, če so pogoji za dodelitev sredstev urejeni s posebnim podzakonskim predpisom ali sklepom vlade ali pristojnega ministra. Tudi za ožje dele občine ni potreben postopek javnega razpisa.

Ožji deli občine (krajevne, vaške ali četrtne skupnosti) so namreč neposredni uporabniki občinskega proračuna in so lahko samostojne pravne osebe javnega prava, kar se določi v splošnem aktu občine, to je v statutu občine. O njihovem pravnem statusu odloča občinski svet s statutom občine. Pravna ureditev ožjih delov občin je v posameznih občinah različna. Za proračunsko financiranje se za ožje dele občine uporabljajo določbe ZJF. Finančni načrt ožjega dela občine, ki ga sprejema svet ožjega dela, je sestavni del občinskega proračuna, zato ga sprejema tudi občinski svet.

Za javne zavode, na primer na področju športa, kulture, so podlaga za dodelitev sredstev sprejeti oziroma potrjeni letni programi dela in na njihovi podlagi določena višina proračunskih sredstev. Program dela je podlaga za finančni načrt javnega zavoda, ki je usklajen z občinskim proračunom. Navodila za pripravo programov dela in finančnih načrtov javnih zavodov predpiše župan.

3.5.3.2 Podpis neposredne pogodbe z nosilci javnih pooblastil in društvi, ki delujejo v javnem interesu

V skladu z določili 213. člena pravilnika IPro 2006 se lahko na podlagi neposredne pogodbe dodeljujejo sredstva za sofinanciranje nosilcev javnih pooblastil ali društev, ki delujejo v javnem interesu, če so pogoji za dodelitev sredstev urejeni s posebnim podzakonskim predpisom ali sklepom vlade ali pristojnega ministra.

Ker so določila pravilnika napisana za uporabo na državnem nivoju, se zahteva njihova smiselna uporaba na občinski ravni, vendar pa je njihovo izvajanje na občinski ravni omejeno z zakonodajo, ker lahko status društva v javnem interesu podeljuje le ministrstvo. Na ravni občine društvu ni mogoče podeliti statusa društva, ki deluje v javnem oziroma lokalnem interesu. Poleg statusa društva v javnem interesu je potreben še akt pristojnega organa (občinskega sveta ali župana, odvisno od pooblastil), ki določa pogoje za dodelitev sredstev. Navedena ureditev ni najbolj prilagojena občinskim razmeram oziroma, iz vidika občin je precej toga.

3.5.4 Dodelitev transferov na podlagi javnega razpisa

V kolikor niso izpolnjeni že navedeni pogoji 213. člena pravilnika IPro 2006, mora občina izbrati prejemnike transferov na podlagi javnega razpisa. Postopek javnega razpisa določa 53. člen ZJF, podrobneje pa je predpisan s pravilnikom IPro 2006.

Občine uporabljajo določila pravilnika IPro 2006 neposredno le v primeru, če postopek ni določen v posebnem zakonu in če na posameznih področjih (šport, kultura, kmetijstvo,

podjetništvo, turizem, idr.) nimajo s strani občinskega sveta sprejetih pravilnikov o dodeljevanju sredstev. Interni pravilniki praviloma namenjajo večjo pozornost opredelitvi pogojev in meril ter programov sofinanciranja, na podlagi katerih občine dodeljujejo transfere na posameznih področjih, kakor pa samim določilom izvedbe postopka javnega razpisa, ki je podrobno opredeljen v pravilniku IPro 2006. Zato občine uporabljajo tako določila internih pravilnikov kot določila pravilnika IPro 2006.

Če so posamezni elementi postopka v področnem zakonu opredeljeni zelo ohlapno (na primer ZSpo določa le obvezo občine, da izbere izvajalce letnega programa športa pristojni organ občine na podlagi javnega razpisa in da z njimi sklene pogodbo), je potrebno zagotoviti spoštovanje postopka, ki ga predpisuje pravilnik IPro 2006, in sicer v tistih elementih, ki v zakonu niso opredeljeni (Planinšek, 2004, str. 169).

Veliko transferov se dodeli prejemnikom v majhnih zneskih, kar privede do nesorazmernosti stroškov dodeljenih transferov in postopka javnega razpisa. Po mnenju dr. Etelke Korpič-Horvat gre za pretirano normiranost pri dodeljevanju transferov majhnih vrednosti, zato bi bilo potrebno v ZJF opredeliti izjeme, ko ne bi bilo potrebno izvajati javnih razpisov glede na višino zneska (zneski majhnih vrednosti), da bi lahko predstojnik do določene višine sam dodeljeval transfere. Tako bi bilo upoštevano načelo sorazmernosti koristi in stroškov (Korpič-Horvat, 2004, str. 34–36).

3.5.4.1 Komisija

Postopek javnega razpisa za dodelitev sredstev vodi komisija, ki jo s pisno odločbo imenuje predstojnik občine ali od njega pooblaščen oseba. V obsežnejših javnih razpisih, ko se razpisujejo sredstva za različna strokovna področja, je možno imenovati več komisij, ki so zadolžene za posamezna strokovna področja v okviru predmeta javnega razpisa (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006). Naloge komisije so predvsem:

- ocenjevanje primernosti razpisne dokumentacije (komisija jo oceni v zapisniku pred odločitvijo o objavi javnega razpisa),
- ocenjevanje prejetih vlog in vodenje zapisnika o odpiranju vlog,
- strokovni pregled popolnih vlog in njihova ocenitev, o čemer vodi komisija zapisnik in
- sestava predloga prejemnikov sredstev.

Komisijo sestavljajo predsednik in najmanj dva člana. Predsednik in člani komisije morajo imeti ustrezno strokovno izobrazbo in izkušnje s področja, za katerega se dodeljujejo sredstva, ki omogočajo strokovno presojo vlog. Načeloma ne obstajajo ovire, da komisiji ne bi smele pomagati strokovne službe občine. Na tem mestu se postavlja vprašanje, ali lahko predstojnik pooblasti za izvedbo postopka javnega naročila drugo osebo javnega ali zasebnega prava⁹. Ob smiselnem upoštevanju določb ZJF, 22. člena ZJN-1 in pravilnika IPro 2006 lahko sklenemo, da je mogoče pooblastiti drugo pravno osebo za izvedbo postopka javnega naročila, za strokovno tehnične naloge, ne pa tudi za odločanje, za izdajo sklepa o izboru prejemnikov sredstev in za sklenitev pogodbe z njimi. Pravilnik IPro 2006 namreč določa, da mora občina posredovati prejemniku sredstev sklep o izboru in poziv k podpisu pogodbe ter, da se med občino in izbranim prejemnikom sklene pogodba. Pravilnik IPro 2006 dopušča možnost, da izda sklep o imenovanju komisije in o izboru oseba, ki jo pooblasti

⁹ Vzrok za prenos postopkov javnega razpisa je v strokovni usposobljenosti pravne osebe, kateri je naloga dodeljena. Na primer, Zavod za šport je ustanovljen na podlagi ZSpo za opravljanje strokovno tehničnih nalog na področju športa. Njegovi uslužbenci dobro poznajo področje športa, problematiko, potencialne izvajalce programa, zato so veliko bolj usposobljeni za izvedbo postopka javnega razpisa kot delavci občinske uprave, in sicer do priprave predloga prejemnikov sredstev, o katerem odloča župan ali od njega pooblaščen oseba.

župan. To pomeni, da lahko župan pooblasti določenega delavca občinske uprave in ne določeno pravno osebo izven občine. Potreba po pooblastitvi delavca občinske uprave izhaja iz potrebe po zagotovitvi možnosti za pritožbo. Zoper sklep pooblaščen osebe se je mogoče pritožiti županu (Planinšek, 2004, str. 169).

Občina ne sme prenesti proračunskih sredstev posrednemu proračunskemu uporabniku ali drugi pravni osebi oziroma posamezniku za namen izvedbe javnega razpisa in izbora prejemnikov sredstev, ker gre za izvrševanje funkcij ali nalog občine. V 7. točki prvega odstavka 3. člena ZJF je namreč izrecno določeno, da prejemniki proračunskih sredstev na podlagi pogodbe, sklepa ali odločbe prejmejo sredstva od neposrednega uporabnika (Korpič-Horvat, 2004, str. 36), to je od občine.

Člani komisije s prejemniki ne smejo biti interesno povezani v smislu poslovne povezanosti, sorodstvenega razmerja (v ravni vrsti ali v stranski vrsti do vštetega četrtega kolena), v zakonski zvezi ali v svaštvu do vštetega drugega kolena, četudi je zakonska zveza že prenehala ali v izvenzakonski skupnosti. Drugi elementi interesne povezanosti se presojuje v skladu s Kodeksom ravnanja javnih uslužbencev (Uradni list RS, št. 8/01). Pravilnik tudi določa, da interesna povezanost ne more biti izločitveni razlog v primeru, če komisije ni možno sestaviti drugače zaradi omejenega števila strokovnjakov na določenem področju (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006).

3.5.4.2 Razpisna dokumentacija in javni razpis

Pravilnik IPro 2006 določa, da mora biti javni razpis za dodelitev sredstev objavljen v Uradnem listu RS. Objava javnega razpisa mora vsebovati zlasti (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006):

- a. ime oziroma naziv in sedež neposrednega uporabnika, ki dodeljuje sredstva;
- b. pravno podlago za izvedbo javnega razpisa;
- c. predmet javnega razpisa;
- d. navedbo osnovnih pogojev za kandidiranje na javnem razpisu in meril, s pomočjo katerih se med tistimi, ki izpolnjujejo pogoje, izberejo prejemniki sredstev;
- e. okvirno višino sredstev, ki so na razpolago za predmet javnega razpisa;
- f. določitev obdobja, v katerem morajo biti porabljena dodeljena sredstva oziroma roki, če je predvideno zaporedno dodeljevanje sredstev;
- g. rok, do katerega morajo biti predložene vloge za dodelitev sredstev;
- h. datum odpiranja vlog za dodelitev sredstev oziroma datumi odpiranja vlog, če je v javnem razpisu predvideno zaporedno odpiranje le-teh;
- i. rok, v katerem bodo potencialni prejemniki obveščeni o izidu javnega razpisa;
- j. kraj, čas ter osebo, pri kateri lahko zainteresirani dvignejo razpisno dokumentacijo.

Pravilnik IPro ne prepoveduje, da je javni razpis lahko objavljen tudi drugje, kot na primer v občinskih glasilih, sredstvih javnega obveščanja, spletni strani občine, oglasni deski občine, idr. Poleg navedenih podatkov se lahko objavi tudi druge podatke, če so potrebni glede na vrsto predmeta javnega razpisa. Zlasti je smiselno objaviti način določanja deleža, ki ga prejme posamezni prejemnik in navesti potrebne dokumente, ki jih mora prejemnik predložiti uporabniku.

Občina mora omogočiti prejemnikom vpogled v razpisno dokumentacijo in jo na njihovo zahtevo tudi predati, da lahko pripravijo formalno popolne vloge. V razpisni dokumentaciji morajo biti navedeni vsi potrebni podatki, ki omogočajo prejemnikom izdelavo popolnih vlog za dodelitev sredstev in vsi pogoji, ki jih morajo prejemniki izpolnjevati, da se uvrstijo v

izbor za dodelitev sredstev oziroma, ki jih morajo izpolnjevati vloge, da se štejejo kot formalno popolne.

Obvezni sestavni deli razpisne dokumentacije so med drugim (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006):

- a. podatki o nalogi oziroma projektu, ki je predmet sredstev;
- b. okvirna višina sredstev, ki so na razpolago za predmet javnega razpisa;
- c. način določanja deleža, ki ga prejme posamezni prejemnik (na primer odstotni delež pokrivanja proizvodnih stroškov izdelka ali storitve ter način izračuna proizvodnih stroškov, odstotni delež subvencioniranja prodajne cene izdelka ali storitve, odstotni delež pokrivanja upravičenih stroškov projekta);
- d. vzorec pogodbe;
- e. navedba potrebnih dokumentov, ki jih mora prejemnik predložiti uporabniku za dokazilo, da prejemnik izpolnjuje pogoje za kandidiranje na razpisana sredstva in da je upravičen do sredstev (na primer bonitetni obrazci, registracija podjetja ali drugega prejemnika, dovoljenje za opravljanje dejavnosti);
- f. navedba vrste meril, s pomočjo katerih se med tistimi, ki izpolnjujejo pogoje, izberejo prejemniki sredstev, način njihove uporabe in pomen posameznih meril;
- g. navedba o tem, kdo s sklepom odloči o dodelitvi sredstev in kdo o pritožbi zoper ta sklep.

3.5.4.3 Vloga za dodelitev sredstev in odpiranje vlog

Vloga za dodelitev sredstev mora biti dostavljena do roka, ki je določen v objavi javnega razpisa. Rok za predložitev vlog mora biti dovolj dolg, da lahko vlagatelj pripravi kakovostno vlogo v skladu z zahtevanimi pogoji v razpisni dokumentaciji. Predložena vloga mora biti v zapečatenem ovitku, ovitek pa mora biti označen na način, kot ga določa pravilnik IPro 2006 (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006).

Odpiranje prejetih vlog za dodelitev sredstev vodi komisija in se izvede v roku, ki je predviden v javnem razpisu ali v predvidenih rokih, če gre za zaporedno odpiranje vlog, pri čemer je lahko rok od izteka roka za dostavo vlog do odpiranja največ osem dni. Praviloma je odpiranje prejetih vlog javno. V tem primeru se postopek odpiranja vlog izvede na dan, ki je predviden kot zadnji rok za dospelje vlog. Kadar je število prejetih vlog veliko, se lahko komisija odloči, da odpiranje ni javno (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006).

Odpirajo se samo v roku dostavljene, pravilno izpolnjene in označene kuverte, ki vsebujejo vloge, in sicer v vrstnem redu, v katerem so bile predložene. Na odpiranju komisija ugotavlja popolnost vlog glede na to, če so predloženi vsi zahtevani dokumenti, torej ugotavlja formalno popolnost vlog. O odpiranju vlog mora komisija sproti voditi zapisnik¹⁰, ki ga podpišejo predsednik in člani komisije.

Komisija v roku 8 dni od odpiranja vlog pisno pozove tiste vlagatelje vlog, katerih vloge niso bile popolne, da jih dopolnijo. Rok za dopolnitev ne sme biti daljši od 15 dni. Nepopolne vloge, ki jih vlagatelji v navedenem roku ne dopolnijo, se zavržejo (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006).

¹⁰ Zapisnik vsebuje zlasti (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006): naslov, prostor in čas odpiranja dospelih vlog; predmet javnega razpisa; imena navzočih predstavnikov komisije; imena oziroma naziv vlagateljev vlog (potencialnih prejemnikov sredstev) po vrstnem redu odpiranja vlog; ugotovitve o popolnosti vlog in navedbo tistih vlagateljev, ki niso dostavili popolne vloge.

3.5.4.4 Ocenjevanje vlog in sklep o izboru prejemnikov

V skladu z 223. členom pravilnika IPro 2006 komisija opravi strokovni pregled popolnih vlog ter jih oceni na podlagi pogojev in meril, ki so bila navedena v javnem razpisu oziroma razpisni dokumentaciji. Komisija mora o tem voditi zapisnik. Na podlagi ocene vlog komisija pripravi predlog prejemnikov sredstev, ki ga podpišejo predsednik in člani komisije. Predlog prejemnikov sredstev se predloži županu ali osebi, ki je od njega pooblaščen za sprejetje odločitve o dodelitvi sredstev. Župan ali od njega pooblaščen oseba izda sklepe o izboru prejemnikov sredstev na podlagi predloga komisije. V obrazložitvi sklepa mora utemeljiti svojo odločitev.

Občina mora v roku, navedenem v objavi javnega razpisa, obvestiti vse vlagatelje vlog, ki niso bili izbrani, o odločitvi glede dodelitve sredstev. V obrazložitvi mora navesti razloge za svojo odločitev (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006). Občina mora prejemniku sredstev posredovati sklep o izboru in ga hkrati pozvati k podpisu pogodbe. Če se prejemnik v roku 8 dni od prejema poziva nanj ne odzove, se šteje, da je umaknil vlogo za pridobitev sredstev.

3.5.4.5 Sklenitev pogodbe

Za dodelitev sredstev se sklene pogodba med občino in prejemnikom, pri čemer so obvezne sestavine pogodbe (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006):

- a. naziv in naslov občine ter prejemnika sredstev;
- b. namen, za katerega so sredstva dodeljena;
- c. višina dodeljenih sredstev;
- d. terminski plan porabe sredstev;
- e. način nadzora nad namensko porabo sredstev;
- f. drugo, kar sledi iz notranjih predpisov in usmeritev neposrednih uporabnikov glede obvezne vsebine pogodb.

Pravilnik IPro 2006 določa, da se način nadzora nad namensko porabo sredstev lahko v pogodbi opredeli kot (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, 2006):

- spisek dokazil, ki jih mora predložiti prejemnik za porabo vsake posamezne vrste subvencije, posojila in drugih oblik sredstev;
- možnost, da lahko občina kadarkoli preverja namensko porabo sredstev;
- poročila o poteku in rezultatih porabljenih sredstev v fazi izvajanja projekta ali programa oziroma najmanj zaključno poročilo;
- dolžnost občine, da spremlja in nadzira izvajanje pogodbe ter namensko porabo proračunskih sredstev;
- določilo, da mora prejemnik ob nenamenski porabi sredstev, sredstva vrniti v proračun skupaj z zakonitimi zamudnimi obrestmi;
- določilo, da mora prejemnik obrazložiti in utemeljiti podaljšanje roka porabe sredstev glede na predvideni terminski plan, ker v nasprotnem primeru izgubi pravico do nadaljnje porabe sredstev.

Določila pravilnika IPro 2006 glede obveznih sestavin pogodbe se smiselno uporabljajo tudi za vsebino neposredne pogodbe, določene v 213. členu pravilnika.

3.5.4.6 Hramba dokumentacije in pritožbeni postopek

Občina mora hraniti dokumentacijo o postopku dodelitve sredstev v skladu s pravili o

hranjenju dokumentarnega gradiva, ki so urejena v Uredbi o upravnem poslovanju (Uradni list RS, št. 20/05, 106/05, 30/06, 86/06), vendar navedena uredba ne vsebuje posebnih pravil za ravnanje s tovrstno dokumentacijo, pač pa napotuje na posebne podzakonske predpise in urejanje v splošnih aktih organov.

Vlagatelj vloge lahko vloži na občino pritožbo v roku 8 dni od prejema sklepa oziroma obvestila. Vložena pritožba ne zadrži podpisa pogodb z izbranimi prejemniki. Pritožnik mora natančno opredeliti razloge, zaradi katerih je pritožba vložena. Predmet pritožbe ne morejo biti postavljena merila za ocenjevanje vlog. Občina mora o pritožbi odločiti v roku 15 dni s sklepom.

O odločbi ali o sklepu mora praviloma odločati organ, ki je nadrejen organu, ki je izdal sklep na prvi stopnji. Zato je smiselna uporaba določil pravilnika IPro 2006 glede pooblastila, s katerim lahko župan pooblasti določenega delavca občinske uprave za izvedbo v pravilniku določenih dejanj v njegovem imenu. Zoper sklep pooblaščen osebe se namreč vlagatelj vloge lahko pritoži županu.

3.5.4.7 Nadzor nad izvajanjem pogodbe

Občina oziroma odgovorna oseba (v pogodbi je lahko opredeljen skrbnik pogodbe, ki je uslužbenec občinske uprave) mora v času izvajanja pogodbe vršiti nadzor nad namensko porabo sredstev po pogodbi na način, kot je dogovorjen v pogodbi. V ta namen se lahko vodijo različne evidence. Zlasti je pomembno pred izplačilom pogodbeno dogovorjenega zneska paziti, da vsako izplačilo izpolnjuje zakonsko ali pogodbeno določene pogoje in da je računsko točno. Občina lahko torej od prejemnika sredstev zahteva dokazila o porabi sredstev, poročilo o porabi sredstev in v primeru ugotovitve nenamenske porabe sredstev zahteva vračilo dodeljenih sredstev skupaj z zakonitimi zamudnimi obrestmi.

4. NADZOR NAD POSLOVANJEM OBČIN V REPUBLIKI SLOVENIJI

Nadzor v najširšem pomenu besede pomeni presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Glede na časovno opredeljenost in kriterije presojanja razlikujemo tri temeljne vrste nadziranja (Vidovič, Milatovič, Hren, 2001, str. 7–9):

- a. **Kontroliranje:** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo osebe po načelu stalnosti, ki so vključene v delovanje organizacije. Pomeni predvsem sprotno preverjanje zakonitosti in pravilnosti pri izvrševanju finančnih načrtov, obračunavanju in plačevanju obveznosti, obračunavanju in plačevanju davkov in drugih dajatev, letnih in drugih obračunov ter poročil, idr.
- b. **Inšpiciranje:** je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše ali naknadno nadziranje, ki ga izvajajo osebe, ki niso vključene v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.
- c. **Revidiranje:** je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v predmet nadziranja in ne delujejo po načelu stalnosti. Obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja in poročanje o ugotovitvah zainteresiranim uporabnikom, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali (Turk, 2004, str. 644). Po Taylorju in Gleznu

(1996, str. 32)¹¹ je revidiranje širše opredeljeno kot »sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom«.

V veljavni zakonodaji izrazi niso dosledno uporabljeni, namreč ustava pri opredelitvi pristojnosti računskega sodišča uporablja izraz kontroliranje in ZRacS-1 izraza revidiranje in kontroliranje.

4.1 Izvajalci nadzora poslovanja občin v Republiki Sloveniji

Po osamosvojitvi Slovenije leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije v celoti prevzela Služba družbenega knjigovodstva v RS. Leta 1994 je postala njen pravni naslednik Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Mejniki izvajanja nadzora javnih financ v RS predstavlja leto 1994, ko je bil izdan ZRacS, s katerim je bilo ustanovljeno Računsko sodišče RS. Računsko sodišče je začelo delovati 1. januarja 1995 (Predstavitveni akt - Računsko sodišče Republike Slovenije, Bedimo nad potmi javnega denarja, 2005, str. 11). Podlago za izdajo ZRacS predstavlja ustava, ki v 150. členu določa, da je računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe (Ustava Republike Slovenije, 2006). Ustanovitev računskega sodišča in določitev njegovih pristojnosti pomenita vzpostavitev nove systemske ureditve državne revizije. V letu 2001 je bil sprejet novi ZRacS-1, ki je definiral določene pojme, spremenil sestavo računskega sodišča, bolj jasno določil pristojnosti računskega sodišča in na novo določil revizijski in porevizijski postopek.

Nadzor nad porabo proračunskih sredstev se v grobem deli na tri ravni:

- najvišja državna raven (Državni zbor RS in Računsko sodišče RS),
- srednja raven (Urad RS za nadzor proračuna) in
- prva raven (službe za notranjo revizijo pri proračunskih uporabnikih in nadzorni odbori občin).

Državni zbor RS, Računsko sodišče RS in Urad RS za nadzor proračuna izvajajo zunanji nadzor, službe za notranjo revizijo in nadzorni odbori občin pa izvajajo notranji nadzor nad proračunskimi sredstvi občin.

Za nadzor nad porabo sredstev, ki jih država oziroma lokalne skupnosti prejemajo iz proračuna EU, so poleg slovenskih nadzornih organov pristojni tudi evropski nadzorni organi, to sta Evropsko računsko sodišče in Evropska komisija.

Najvišji organ nadzora javne porabe v Sloveniji je Računsko sodišče RS, ki daje verodostojne informacije o porabi javnih sredstev zakonodajnemu organu, to je Državnemu zboru RS. Državni zbor opravlja nadzor nad delovanjem izvršilne oblasti kot vrsto političnega nadzora in splošni družbeni nadzor v obliki parlamentarnih preiskav. V njegovem okviru deluje Komisija za nadzor proračuna in drugih javnih financ, ki poroča državnemu zboru o opravljenem nadzorstvu in predlaga potrebne ukrepe. Njene naloge so predvsem (Poslovnik državnega zbora, 2004):

- nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in finančnih načrtov ZPIZ, ZZZS in

¹¹ Povzeto tudi po Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 3.

javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija z vidika zakonitosti, namenskosti in racionalnosti porabe ter pravilnosti njihovih finančnih izkazov na podlagi poročil Računskega sodišča RS,

- spremljanje izvrševanja proračunov lokalnih skupnosti, ki prejemajo finančna sredstva za izravnano in nadzor nad namensko porabo sredstev, prejetih iz državnega proračuna,
- nadzor nad izvrševanjem finančnih načrtov in pravilnosti finančnih izkazov javnih skladov, javnih podjetij in zavodov, katerih ustanovitelj je RS in
- obravnava predlogov zakonov, drugih aktov in vprašanj, ki se nanašajo na nadziranje izvrševanja državnega proračuna in drugih javnih financ ter na delovanje organov, ki ta nadzor opravljajo.

Predmet proučevanja v nalogi je revidiranje kot oblika nadziranja s poudarkom na državni reviziji Računskega sodišča RS.

4.1.1 Računsko sodišče Republike Slovenije

V skladu z določili 1. člena ZRacS-1 je Računsko sodišče RS, kot najvišji revizijski organ, v razmerju do drugih državnih organov samostojen in neodvisen državni organ. Aktov, s katerimi računsko sodišče izvršuje svojo revizijsko pristojnost, ni dopustno izpodbijati pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi. Računskega sodišča ni mogoče uvrstiti v nobeno od treh vej oblasti, to je zakonodajno, izvršilno ali sodno, zato lahko njegovo ime deluje zavajajoče.

Skladno z Napotilom za izvajanje revizij, ki ga je izdal predsednik računskega sodišča na podlagi ZRacS-1, revizorji računskega sodišča pri izvajanju revizij uporabljajo revizijske standarde Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij – INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI in Mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki jih sprejema IFAC (Mednarodno združenje računovodij – International Federation of Accountants).

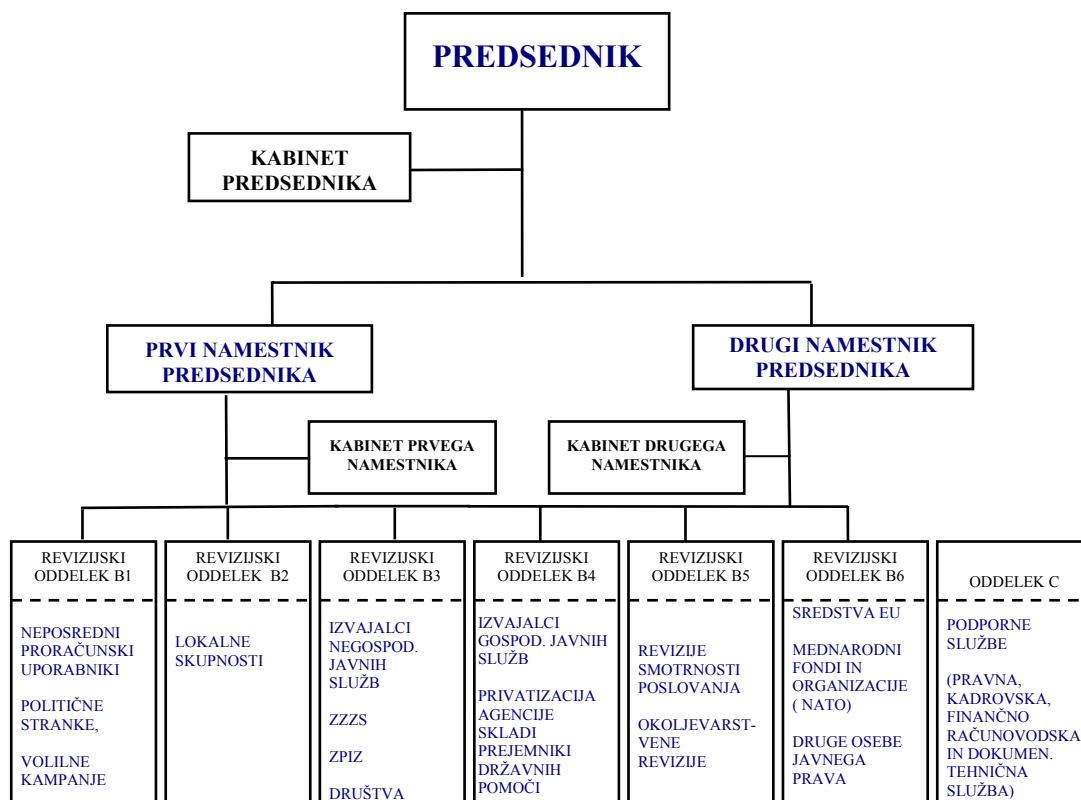
Revizijski standardi INTOSAI (v nadaljevanju standardi INTOSAI), ki se uporabljajo samo za javni sektor, so bili sprejeti leta 1992 kot pomembna osnova in smernice za delovanje vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju VRI) ter podlaga za enotno metodiko dela pri vseh članicah INTOSAI. Revizijske standarde lahko opredelimo kot sodila ali merila, na podlagi katerih je možno oceniti in ovrednotiti kakovost rezultatov revizije. Revizorju nudijo najnujnejše smernice in navodila za izvajanje revizij, njihova uporaba pa je prepuščena posamezni VRI (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13). Splošni okvir revizijskih standardov temelji na Limski deklaraciji o revizijskih smernicah, ki je bila sprejeta na IX. kongresu INTOSAI leta 1977 v Limi. Z njo so bila določena načela delovanja in položaja VRI, sprejemljiva za vse države sveta, ne glede na njihovo ureditev (Colić, 1997, str. 7).

4.1.1.1 Organiziranost Računskega sodišča RS

Organiziranost računskega sodišča urejajo ZRacS-1, Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01; v nadaljevanju poslovnik računskega sodišča) in Pravilnik o službah računskega sodišča. Vodstvo računskega sodišča ima kolegijsko sestavo treh članov, ki so predsednik in dva namestnika. Člane računskega sodišča imenuje državni zbor na predlog predsednika republike za dobo devet let od dneva, ko nastopijo

funkcijo. Vsi trije člani tvorijo senat računskega sodišča, ki v soglasju z državnim zborom sprejme poslovnik in odloča o vseh vprašanjih, s katerimi se udejanja funkcionalna, organizacijska in operativna neodvisnost računskega sodišča (Maher, 2001, str. 142–143). Predsednik računskega sodišča je generalni državni revizor in predstojnik računskega sodišča. Predsednik imenuje vrhovne državne revizorje za dobo devet let in jih lahko tudi razreši. Računsko sodišče ima lahko največ šest vrhovnih državnih revizorjev, ki vodijo revizijske oddelke in izvršujejo revizijsko pristojnost računskega sodišča v skladu z zakonom. Za svoje delo so odgovorni predsedniku.

Slika 5: Organizacijska shema Računskega sodišča RS



Vir: Predstavitveni akt - Računsko sodišče Republike Slovenije, Bedimo nad potmi javnega denarja, 2005, str. 19.

4.1.1.2 Revizijska pristojnost in njeno izvrševanje

Poleg ZRacS-1 podrobneje ureja način in postopek izvrševanja revizijske pristojnosti računskega sodišča poslovnik računskega sodišča, ki se sprejme v soglasju z državnim zborom.

V skladu z 20. členom ZRacS-1 je računsko sodišče pristojno revidirati poslovanje uporabnikov javnih sredstev, pri čemer podaja definicijo uporabnika javnih sredstev, ki je:

- pravna oseba javnega prava ali njena enota;
- pravna oseba zasebnega prava, če zanjo velja vsaj ena od navedenih zahtev:
 - o da je prejela pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna občine,
 - o da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije,
 - o da je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država ali lokalna skupnost večinski delež;

- fizična oseba, če zanjo velja vsaj ena od navedenih zahtev:
 - o da je prejela pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna občine,
 - o da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

Uporabnik javnih sredstev ima status revidiranca od vročitve sklepa o izvedbi revizije do izdaje revizijskega poročila (Korpič-Horvat, 2005, str. 11).

ZRacS-1 razlikuje med poslovanjem uporabnika javnih sredstev v ožjem in v širšem pomenu. V ožjem pomenu tvorijo poslovanje uporabnika javnih sredstev vsa njegova dejanja, ki vplivajo na njegove prejeme oziroma izdatke, prihodke oziroma odhodke ali na sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev, medtem ko poslovanje v širšem pomenu sestavljajo vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja (Zakon o računskem sodišču, 2006).

Računsko sodišče mora v skladu s 25. členom ZRacS-1 vsako leto revidirati pravilnost izvršitve državnega proračuna, pravilnost poslovanja ZZZS in ZPIZ, ustreznega števila mestnih in drugih občin ter ustreznega števila izvajalcev gospodarskih in negospodarskih javnih služb. Gre za tako imenovane obvezne ali stalne revizije pravilnosti poslovanja, med katere sodijo tudi tiste, ki imajo podlago v drugih zakonih (kot na primer v zakonu o političnih strankah, zakonu o volilni kampanji, zakonu o volitvah poslancev iz RS v Evropski parlament, idr.). Poleg obveznih revizij računsko sodišče opravlja tudi ostale revizije, ki so uvrščene v letni program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti (v nadaljevanju letni program dela). Letni program dela sprejme predsednik računskega sodišča po postopku, ki je določen v poslovniku računskega sodišča. V okviru, ki ga postavlja zakonodaja, računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem obdobju. Gre za funkcionalno samostojnost računskega sodišča, ki pomeni, da mu noben organ, institucija ali drugi subjekt ne more nalagati dela, niti mu dajati navodil za izvajanje nalog. Pri določanju revizij v letnem programu dela mora upoštevati le v ZRacS-1 določeno število predlogov državnega zbora¹².

Revizijska pristojnost računskega sodišča je revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev. ZRacS-1 opredeljuje revidiranje poslovanja kot pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju. Glede na cilje revizije lahko računsko sodišče revidira pravilnost poslovanja in/ali smotrnost poslovanja. Revizije računovodskih izkazov uvrščamo med revizije pravilnosti poslovanja uporabnika javnih sredstev. Prav tako lahko revidira akt o preteklem kakor tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Pri revidiranju akta o preteklem oziroma načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev računsko sodišče preverja poročila ali akte, kot so finančni načrti, vmesna poročila, računovodski izkazi, obrazložitve zaključnih računov, študije, poročila o doseženih ciljih in rezultatih kot sestavni del obrazložitve finančnih načrtov NPU in druge akte. Preverjanje teh aktov se opravlja zlasti z vidika pravilnosti njihove sestave, izvaja pa se v obliki revizije pravilnosti poslovanja (Korpič-Horvat, 2004b, str. 11).

Standardi INTOSAI ločijo med dvema vrstama državnih revizij, to je revidiranje pravilnosti poslovanja¹³ (regularity audit) in revidiranje izvajanja nalog¹⁴ (performance audit).

¹² V skladu s 25. členom ZRacS-1 mora upoštevati najmanj pet predlogov iz državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora.

¹³ Revidiranje pravilnosti poslovanja je v skladu s standardi INTOSAI preiskovanje in ovrednotenje računovodskih evidenc in podajanje mnenj o računovodskih izkazih, potrjevanje izpolnjene finančne

V skladu z določili ZRacS-1 sta definiciji obeh vrst revizij, to je pravilnosti in smotrnosti poslovanja, naslednji (Zakon o računskem sodišču, 2006):

- revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju;
- revidiranje smotrnosti poslovanja¹⁵ je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Revizija smotrnosti poslovanja¹⁶ se nanaša na preverjanje dosežkov porabljenega denarja z vidika gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, znanih kot trije E-ji: economy (gospodarnost), efficiency (učinkovitost) in effectiveness (uspešnost) (Korpič-Horvat, 2004b, str. 12).

Cilj vsake revizije je izreči mnenje o pravilnosti ali/in smotrnosti poslovanja uporabnika javnih sredstev. V skladu z usmeritvami revizijskih standardov INTOSAI in Smernico za presojanje pomembnosti, ki jo je izdal predsednik računskega sodišča, računsko sodišče poda v revizijskem poročilu o pravilnosti poslovanja mnenje o poslovanju revidiranca v standardni obliki, ki je lahko pozitivno, s pridržkom, negativno ali odklonilno¹⁷. V revizijskem poročilu o smotrnosti poslovanja računsko sodišče izreka mnenje v obliki sklepnih ugotovitev, to je opisno. Mnenje o poslovanju, ki ga poda računsko sodišče v revizijskem poročilu, mora spoštovati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti in uporabnik javnih sredstev, na čigar poslovanje se mnenje nanaša.

odgovornosti državne uprave kot celote, revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, vključno z oceno usklajenosti z veljavnimi zakoni in predpisi; revidiranje notranjih kontrol in delovanja notranje revizije; pregledovanje pravičnosti in pravilnosti upravnih odločitev revidirane enote in poročanje o vseh drugih zadevah revizije, ki jih je po mnenju VRI potrebno razkriti (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 76).

¹⁴ Revidiranje izvajanja nalog je po standardih INTOSAI revidiranje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti, to je, kako revidirana enota uporablja razpoložljive dejavnike pri izvajanju svojih nalog (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 75). Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI opredeljujejo, da revizija izvajanja nalog obsega (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 109): revizijo gospodarnosti upravnih dejavnosti v skladu z zdravimi načeli in zdravo prakso upravljanja ter usmeritvami vodstva; revizijo učinkovitosti izrabe človeških, finančnih in drugih virov, preiskovanje informacijskega sistema, meril uspešnosti poslovanja, načinov spremljanja in postopkov, s katerimi revidiranec odpravlja nepravilnosti; revizijo uspešnosti izvajanja nalog glede doseganja ciljev revidiranca in revizijo dejanskega vpliva dejavnosti v primerjavi z njihovim načrtovanim vplivom.

¹⁵ Standardi INTOSAI revidiranje smotrnosti poslovanja poimenujejo revidiranje izvajanja nalog ali performance audit. V tujini, predvsem v anglosaksonskih ureditvah, se uporablja izraz value for money audit. V nadaljevanju naloge je uporabljen izraz revidiranje smotrnosti poslovanja, kot ga določa ZRacS-1.

¹⁶ Smotrnost se nanaša na pojme gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, pri čemer je njihov pomen naslednji (Vidovič, 2003, str. 158):

- gospodarnost pomeni, da so vložki ali zmogljivosti pridobljene z najoptimalnejšimi stroški, pri čemer ni nujno, da so ti stroški najnižji,
- učinkovitost pomeni, da je mogoče dobiti največ izločkov z določenimi vložki ali, da se porabi najmanj vložkov za določene izločke in
- uspešnost pomeni doseganje sprejetih ciljev in zelenih rezultatov; uspešnost poslovanja je uresničitev ciljev zagotavljanja izločkov in uspešnost izvajanja politik doseganje zelenih izidov.

Kazalci problemov, ki zadevajo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, so pogosto nedoločni, subjektivni in so zato lahko težavni za definiranje in razumevanje (Bitenc, 2004, str. 66).

¹⁷ Standardi INTOSAI določajo, da revizor poda odklonilno mnenje v primerih, ko zaradi negotovosti ali omejenega obsega ne more priti do mnenja o računovodskih izkazih kot celoti in je to tako bistveno, da mnenje s pridržkom ne bi bilo primerno (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 66). Revizijski standardi IFAC določajo, da revizor izrek mnenja zavrne (ali z drugimi besedami poda odklonilno ali zavrnjeno mnenje), ko ugotovi, da je možna posledica omejitve obsega tako pomembna, da mu onemogoča izraziti mnenje o računovodskih izkazih (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 121).

Poleg svoje temeljne revizijske pristojnosti revidiranja poslovanja uporabnikov javnih financ računsko sodišče tudi svetuje uporabnikom javnih sredstev, kako povečati učinkovitost njihovega poslovanja. Svetovalna funkcija računskega sodišča temelji na strokovnih znanjih in izkušnjah, pridobljenih v opravljenih revizijah. Svetovalna funkcija se nanaša na dajanje priporočil med izvajanjem revizije, na razčiščevalnih sestankih ali v samih revizijskih poročilih, dajanje pripomb k delovnim osnutkom zakonskih besedil in drugih predpisov, sodelovanje na posvetih in seminarjih in dajanje mnenj o javnofinančnih vprašanjih (Zakon o računskem sodišču, 2006). Svetovanje se ne sme nanašati na komentiranje ali ocenjevanje izdanih revizijskih poročil, kar pa ne posega v pravico do izražanja mnenja v strokovnem, znanstvenem, raziskovalnem ali pedagoškem delu.

Kadar se mnenje o javnofinančnem vprašanju nanaša na že opravljene revizije, ga lahko poda član računskega sodišča ali vrhovni državni revizor. Če gre za mnenje o javnofinančnem vprašanju, ki presega izkušnje računskega sodišča, pridobljene z opravljenimi revizijami, poda mnenje senat in se obvezno upošteva pri izvajanju revizij. Član računskega sodišča ali vrhovni državni revizor lahko poda tudi svoje osebno strokovno mnenje o določenem javnofinančnem vprašanju s pojasnilom, da se računsko sodišče o vprašanju še ni opredelilo in da njegovo mnenje ne zavezuje računskega sodišča (Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije, 2001).

V javnosti je zaslediti stališče, da je svetovalna funkcija računskega sodišča premalo poudarjena oziroma, da je premalo preventivnega delovanja računskega sodišča v obliki predlogov za zmanjšanje prihodnje porabe in svetovanja o gospodarni rabi sredstev (Čok et al., 2005, str. 14).

4.1.2 Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

Urad za nadzor proračuna je organ v sestavi MF. Urad za nadzor proračuna je centralni organ za sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je zadolžen za razvoj metod in pravil za organizacijo, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov (Predstavitev, Urad RS za nadzor proračuna, 2006).

Centralni neodvisni organ kot sestavni in nujni del sistema notranjega nadzora nad javnimi financami razvija metodiko državnega notranjega revidiranja in usklajuje decentralizirane notranje revizijske službe pri vseh proračunskih uporabnikih, to je tudi v občinah, zagotavlja funkcionalno neodvisnost notranjih revizorjev, nadzira delovanje celotnega sistema in o tem celovito poroča Vladi RS (Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, 2002, str. 8).

Urad za nadzor proračuna opravlja naloge na področjih usmerjanja, koordinacije in kontrole delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, neodvisnega nadzora nad izvajanjem in porabo evropskih skladov in nacionalnega sofinanciranja, inšpekcijskega nadzora proračuna, usmerjanja in koordinacije zaščite finančnih interesov Evropske skupnosti (v nadaljevanju ES) in boja proti goljufijam (Uredba o organih v sestavi ministrstev, 2006). Na področju porabe sredstev skladov EU izvaja predakreditacijske preglede, neodvisno kontrolo pravilnosti porabe sredstev, certificira letne obračune in izdaja zaključne deklaracije o porabi sredstev. Evropski komisiji pošilja poročila o nepravilnostih ter kot kontaktni organ za Evropski urad za boj proti goljufijam (OLAF) usklajuje delovanje

na področju zaščite finančnih interesov ES.

Na podlagi 101. člena ZJF je MF oziroma v njegovem okviru urad za nadzor proračuna pristojen za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja notranjega nadzora javnih financ v obliki kontroliranja in revidiranja in na podlagi 102. člena ZJF za nadzor nad izvajanjem ZJF in predpisov, ki urejajo poslovanje s sredstvi državnega proračuna v obliki inšpekcijskega nadzora. To pomeni, da opravlja vse tri oblike nadzora.

Organizacijsko je urad sestavljen iz vodstva, splošne službe in štirih sektorjev, to je sektorja za revizijo evropskih kmetijskih skladov, sektorja za revizijo evropskih strukturnih skladov, sektorja proračunske inšpekcije in sektorja za notranji nadzor javnih financ.

Centralni organ je zadolžen za (Milatovič, 2002, str. 42) :

- razvoj metod in pravil za organizacijo in delovanje finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije,
- preverjanje, ali se pravila in metode upoštevajo,
- preverjanje, kako predstojniki uporabnikov proračuna upoštevajo priporočila notranjih revizijskih služb,
- strokovno izobraževanje notranjih revizorjev,
- predakreditacijske preglede in certificiranje in
- izvajanje notranjih revizij pri proračunskih uporabnikih, ki nimajo lastnih notranje revizijskih služb.

Tradicionalno pomemben del aktivnosti predstavlja proračunska inšpekcija uporabnikov proračuna, ki opravlja zlasti naslednje naloge (Opis del in nalog, Urad RS za nadzor proračuna, 2006):

- proračunsko inšpiciranje uporabnikov proračuna, to je izvajanje inšpekcijskih pregledov, izdelava zapisnikov, predlogov za izboljšanje poslovanja, izvajanje ukrepov v zvezi z ugotovljenimi nepravilnostmi,
- izdelovanje letnih in dolgoročnih načrtov inšpekcijskih pregledov,
- izdelovanje polletnih in letnih poročil o inšpekcijskih pregledih,
- posredovanje predlogov za izboljšanje sistemskih ureditev,
- posredovanje predlogov in sodelovanje pri pripravi zakonskih, podzakonskih in drugih navodil s področja inšpekcijskega nadzora,
- sodelovanje z domačimi in tujimi nadzornimi organi in institucijami,
- sodelovanje, izmenjava podatkov in izvajanje inšpekcijskih pregledov za zaščito finančnih interesov ES in potrebe Evropskega urada za boj proti goljufijam.

Proračunski inšpektor samostojno opravlja naloge inšpekcijskega nadzora, ki mu je dodeljen, izdaja zapisnike, odločbe in sklepe v upravnem postopku in odreja druge ukrepe, za katere je pooblaščen. Proračunska inšpekcija opravlja naloge v skladu z določili ZUP in zakona, ki sistemsko ureja inšpekcijo. Če se pri opravljanju inšpekcijskega nadzora ugotovi, da je bil kršen zakon, predpis ali posamičen akt, katerega izvajanje se nadzoruje, ima proračunski inšpektor pravico in dolžnost izdati odločbo za vzpostavitev zakonitega stanja, v zapisniku predlagati pristojnemu organu sprejem ukrepov, predlagati uvedbo postopka zaradi prekrška v skladu z zakonom in podati ovadbo pristojnim organom za kazniva dejanja, ki se preganjajo po uradni dolžnosti. Če se ugotovijo nepravilnosti, za katere se oceni, da se jih lahko odpravi z ustreznimi ukrepi v poslovanju, se v inšpekcijskem zapisniku poda predlog oziroma priporočilo za njihovo odpravo. Inšpekcijskemu organu je potrebno poročati o sprejetih ukrepih za odpravo nepravilnosti (Zakon o javnih financah, 2002).

Proračunska inšpekcija se pri občinah v praksi ne pojavlja pogosto, saj so njene pristojnosti pri nadzoru poslovanja občin omejene. Nadzira lahko le dodatna sredstva, ki jih je država dolžna zagotoviti občinam v skladu z določili 56. člena ZLS, zadolževanje občin in morebitna druga sredstva, ki jih občine prejemajo na drugih pravnih podlagah iz državnega ali evropskega proračuna (sofinanciranje posameznih projektov, s katerimi občine ali RS kandidira za sredstva EU). Najpogosteje nadzira porabo namenskih sredstev, ki jih država namenja občinam za določene investicije (Habjan, 2003, str. 357–358).

4.1.3 Službe za notranjo revizijo pri proračunskih uporabnikih

Pravno podlago za vzpostavitev notranje revizije pri proračunskih uporabnikih predstavlja 10. poglavje ZJF in na njegovi podlagi izdan Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02; v nadaljevanju pravilnik o usmeritvah). Notranja revizija¹⁸ je sestavni del sistema notranjega nadzora javnih financ, katerega cilj je zagotoviti urejeno načrtovanje in izvrševanje proračunov in finančnih načrtov, računovodenje, poročanje in predhodno finančno kontrolo (Korpič-Horvat, 2003, str. 172–173). Notranji nadzor javnih financ v skladu z ZJF obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja¹⁹ in notranjih kontrol²⁰ ter notranjega revidiranja pri uporabnikih proračuna ter stalno preverjanje tega sistema. Predstojnik je odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja.

Notranje revidiranje je neodvisno in nepristransko preverjanje in svetovanje predstojnikom, kako izboljšati poslovanje. V skladu z določili 3. točke 100. člena ZJF zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti. Proračunskemu uporabniku pomaga doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja. S pomočjo notranjega revidiranja predstojnik iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 2).

ZJF določa, da notranje revidiranje izvajajo notranji državni revizorji v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev in usmeritvami za državno notranje revidiranje. Notranji revizorji uporabljajo pri izvajanju revizij standarde INTOSAI. Na delo državnih notranjih revizorjev vplivata tako urad za nadzor proračuna kot računsko sodišče.

ZJF določa, da mora biti notranji revizor pri svojem delu samostojen in neodvisen. Poleg tega je pomembna tudi njegova strokovnost, potrebna poklicna vestnost ter zagotavljanje in

¹⁸ Glaser (1993, str. 114) opredeljuje notranjo revizijo kot del notranjega kontrolnega sistema organizacije, ki ga je vzpostavilo ravnateljstvo z namenom preverjanja, ocenjevanja in poročanja o delovanju kontrolnega sistema. Organizacija vzpostavi notranjo revizijo zaradi zakonskih zahtev ali zaradi odločitve ravnateljstva. Po mnenju Chambersa (1992, str. 7) je cilj dela notranjih revizorjev zagotoviti ravnateljstvu, da je sistem notranjih kontrol organiziran gospodarno, učinkovito in uspešno. V kolikor temu ni tako, mora notranja revizija pripraviti predlog ukrepov za odpravo pomanjkljivosti sistema notranjih kontrol.

¹⁹ Finančno poslovanje obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenje in poročanja z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami (Zakon o javnih financah, 2002).

²⁰ Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Zakon o javnih financah, 2002).

izboljševanje kakovosti dela. Notranji revizor mora biti samostojen pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, izbiri revizijskih metod, poročanju, dajanju priporočil ter spremljanju njihovega izvajanja. Pri opravljanju revizij mora imeti prost dostop do prostorov, dokumentov in oseb, povezanih z revizijo. Notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval, kar pomeni uresničevanje načela nepristranskosti (Zakon o javnih financah, 2002). Notranji revizor mora imeti popolno svobodo komuniciranja znotraj organizacije in z računskim sodiščem ter mora imeti pristojnost revidirati vse dejavnosti v organizaciji brez omejitev (Vidovič, 2004a, str. 91).

V skladu z določili 10. člena pravilnika o usmeritvah so proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 milijonov tolarjev, dolžni vsako leto zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja z lastno notranjo revizijsko službo, s skupno notranje revizijsko službo ali z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja. Vsi ostali proračunski uporabniki so dolžni na enak način zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Pri organiziranju lastne notranje revizijske službe se predpostavlja, da je ta organizirana v obliki službe kot samostojna organizacijska enota, ki je funkcionalno in organizacijsko ločena od ostalih organizacijskih enot in podrejena neposredno predstojniku, to je županu. Namen, pooblastila in odgovornosti notranjega revidiranja se opredelijo v pravilniku o delovanju notranje revizijske službe, ki ga sprejme predstojnik proračunskega uporabnika.

Na podlagi pisnih poročil, predlogov in priporočil notranje revizijske službe morajo občine v roku, ki ni daljši od devetdeset dni, sprejeti program ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju ali pomanjkljivosti pri delovanju notranjih kontrol, o čemer obvestijo vodjo notranje revizijske službe z odzivnim poročilom. Izvajanje ukrepov lahko notranje revizijska služba preveri z naknadno revizijo na podlagi odločitve vodje notranje revizijske službe, proračunskega uporabnika, MF ali urada za nadzor proračuna. Če se proračunski uporabniki ne odzivajo na priporočila revizij, morajo vodje notranjih revizijskih služb o tem s posebnim poročilom obvestiti MF, urad za nadzor proračuna. Vodja notranje revizijske službe pripravi letno poročilo o delu službe, ki vsebuje povzetek vseh ugotovitev in priporočil iz opravljenih revizij preteklega leta ter sprejetih ukrepov za odpravo ugotovljenih napak in nepravilnosti v poslovanju oziroma pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol. Letno poročilo predloži predstojniku in en izvod MF, uradu za nadzor proračuna (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

V občinah si notranja revizija šele utira svojo pot. Z izjemo mestnih občin ima malo občin organizirano lastno notranje revizijsko službo oziroma zaposlenega notranjega revizorja kot uslužbenca občinske uprave. Občine običajno najemajo zunanje izvajalce notranjega revidiranja, to je gospodarske družbe ali samostojne podjetnike, ki se ukvarjajo z dejavnostjo revizije in svetovanja. Vsebinske in delovne izkušnje notranjih revizorjev v občinah so skromne.

Notranji revizorji v občinah se srečujejo z organizacijskimi problemi, to je s problemom napačne umeščenosti v organizacijski strukturi občine, namreč služba notranje revizije bi morala biti podrejena neposredno županu, ki bi moral v notranjem revizorju prepoznati partnerja, od katerega lahko pridobiva koristne informacije za učinkovito vodenje občine. Mnogi župani premalo ali sploh ne sodelujejo z notranjimi revizorji zaradi nepoznavanja njihove dejanske vloge. Notranji revizorji v občinah se srečujejo tudi z ostalimi problemi, kot je zagotavljanje nezadostnih finančnih sredstev za njihova strokovna usposabljanja, premalo

sodelovanja z zunanjimi revizorji, preveliko število izrednih revizij zaradi nerazumevanja pomena letnega načrta notranjih revizij, idr. (Lah, 2005, str. 16–18).

4.1.4 Nadzorni odbori občin

Pravno podlago za ustanovitev in delovanje nadzornega odbora predstavlja ZLS. Nadzorni odbor je kot samostojni organ občine v 32. členu ZLS opredeljen kot najvišji organ nadzora javne porabe v občini. Njegove naloge so (Zakon o lokalni samoupravi, 2006):

- nadziranje razpolaganja s premoženjem občine,
- nadziranje namenskosti in smotrnosti porabe proračunskih sredstev in
- nadziranje finančnega poslovanja uporabnikov proračunskih sredstev.

Nadzor vsebuje ugotavljanje pravilnosti poslovanja pristojnih organov, organov in organizacij porabnikov občinskega proračuna in pooblaščenih oseb z občinskimi javnimi sredstvi in občinskim javnim premoženjem ter ocenjevanje učinkovitosti in gospodarnosti porabe občinskih proračunskih sredstev.

Nadzorni odbor je torej odgovoren za nadzor poslovanja občine, skladov ali premoženja občine, organiziranega kot samostojna pravna enota, ožjih delov občin, zavodov in drugih oseb javnega prava, ki prejemajo subvencije iz občinskega proračuna in tistih javnih podjetij, ki prejemajo subvencije iz občinskega proračuna ali, če ima občina lastniški delež v javnem podjetju (Lah, 2005a, str. 38–39).

Če nadzorni odbor v okviru svojih pristojnosti ugotovi hujšo kršitev predpisov ali nepravilnosti pri poslovanju občine, ki so opredeljene v poslovniku, mora o tem obvestiti pristojno ministrstvo in računsko sodišče. Nadzorni odbor o ugotovitvah in mnenjih izdela pisno poročilo s priporočili in predlogi, katerega mora obravnavati občinski svet, župan in organi porabnikov občinskega proračuna ter v skladu s pristojnostmi upoštevati njegova priporočila in predloge.

Podrobno ureditev nadzornega odbora ZLS prepušča statutu in poslovniku nadzornega odbora. Občine v statutih opredelijo naloge, postopke in načine dela nadzornega odbora, njegovo oblikovanje in načela za organizacijo dela in predstavljanje nadzornega odbora, obveznosti in pravice občinskih organov glede delovanja, poročil, priporočil in predlogov nadzornih odborov ter javnost dela nadzornega odbora. Nadzorni odbor v skladu s statutom občine sprejme svoj poslovnik.

Zakon zahteva, da v nadzornem odboru ni članov občinskega sveta, župana, podžupana, direktorja občinske uprave in uslužbencev občinske uprave, članov svetov ožjih delov občine in članov vodstev organizacij, ki so uporabniki proračunskih sredstev občine. Člane nadzornega odbora, ki opravljajo svoje naloge nepoklicno, imenuje občinski svet. Strokovno in administrativno pomoč za njegovo delo mu zagotavljata župan in občinska uprava (Zakon o lokalni samoupravi, 2006).

Predlog spremembe ZLS²¹ predvideva le še dva organa občine, to je župana in občinski svet, torej nadzorni odbor ne bi bil več organ občine. Po določilih 31. člena predloga ZLS naj bi naloge nadzornega odbora občine opravljala komisija za finančni nadzor, po zakonu obvezno

²¹ Povzeto po Predlog zakona o lokalni samoupravi (ZLS-N), Poročevalec Državnega zbora RS, št. 107/2003, str. 13-34 (Lah, 2005a, str. 39).

delovno telo občinskega sveta, sestavljeno iz predstavnikov občanov z ustreznimi znanji in izkušnjami za delo v komisiji. Podobno kot v veljavnem ZLS določa predlog medsebojno nezdržljivost članstva v komisiji in opravljanja občinskih funkcij, dela v občinski upravi ali v poslovodstvih posrednih uporabnikov proračuna. Naloga komisije naj bi bila nadzor nad namensko porabo sredstev proračuna in upravljanjem občinskega premoženja. Delo komisije in ostale določbe o komisiji naj bi se uredile v poslovníku občinskega sveta. Predlog zakona omogoča tudi dodatno neodvisno revizijo zaključnega računa proračuna, ki jo lahko v svojem poslovníku določi občinski svet. Predlagatelji sprememb zakona menijo, da je sedanja vloga nadzornega odbora, neposredno vezanega na predstavniški organ, neprofesionalna, in kot takšna onemogoča dejansko neodvisnost in samostojnost izvajanja nadzora, ki naj bi izhajala iz njegovega statusa samostojnega organa občine (Lah, 2005a, str. 39–40).

4.1.5 Evropsko računsko sodišče

Evropsko računsko sodišče, kot zunanja revizijska institucija EU, prispeva k izboljšanju finančnega poslovođenja s sredstvi EU na vseh ravneh. Ustanovljeno je bilo na podlagi pogodbe ES, ki je bila podpisana leta 1975 v Bruslju. Leta 1993 je z uveljavitvijo Maastrichtske pogodbe pridobilo status institucije EU, kar je okrepilo njegovo neodvisnost in avtoriteto. Naloga Evropskega računskega sodišča je neodvisno revidiranje zbiranja in porabe sredstev EU in ocenjevanje, kako institucije EU opravljajo to delo. Sodišče pregleduje, ali so finančne transakcije pravilno zabeležene, zakonito in pravilno izvedene ter, ali je njihovo upravljanje gospodarno, učinkovito in uspešno. Izsledke svojega dela predstavi z objavo ustreznih, objektivnih in pravočasnih revizijskih poročil v Uradnem listu EU in na njegovi spletni strani (Kiralj, 2006, str. 4–6).

Evropsko računsko sodišče sestavlja po en član iz vsake države članice. Člane imenuje Evropski svet po posvetovanju z Evropskim parlamentom in na podlagi imenovanj posameznih držav članic. Člani zasedajo kot kolegij, ki je glavni organ odločanja organizacije. Člani so odgovorni za izvajanje revizijskih nalog, opredeljenih v letnem delovnem programu, pri čemer jim pomagajo strokovni sodelavci. Iz svojih vrst člani izvolijo predsednika s triletnim mandatom (Evropsko računsko sodišče, 2004, str. 9).

Sodišče nima sodnih pristojnosti, zato njegova poročila in mnenja niso pravno zavezujoča. Tako kot druge VRI uporablja dve različni vrsti revizije, to je revizijo računovodskih izkazov in revizijo smotrnosti poslovanja. Glavni cilj revizije računovodskih izkazov je ugotoviti zanesljivost računov, to je popolnost in točnost računovodskih izkazov ter zakonitost in pravilnost transakcij. Cilj revizije smotrnosti poslovanja ali revizije optimalne porabe sredstev je ugotoviti, kako dobro so Evropska komisija in države članice spoštovale načela dobrega finančnega poslovođenja, to je gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, pri upravljanju s sredstvi EU, kar naj bi državljanom EU zagotovilo dodano vrednost.

Revizijske naloge Evropskega računskega sodišča se delijo na (Evropsko računsko sodišče, 2004, str. 14):

- redne, ki jih mora sodišče po Pogodbi o ustanovitvi ES opravljati vsako leto in vključujejo revizijo računovodskih izkazov EU, Evropskega razvojnega sklada in vseh organov in organizacij, ki jih je ustanovila EU;
- izbrane revizijske naloge, pri katerih izbere proračunska ali upravna področja, za katera je posebej pomembno, da jih podrobno revidira.

Pogodba ES daje sodišču pravico dostopa do katerih koli podatkov, ki jih potrebuje za izvedbo svojih nalog. Revizije se lahko opravijo na kraju samem v institucijah EU, v prostorih organov ali pravnih oseb, ki v imenu EU upravljajo s sredstvi ter v državah članicah in upravičenkah na vseh ravneh uprave, vse do končnega prejemnika sredstev EU (Public Audit in Europe, 2005, str. 109).

Slovenija je pred pristopom v EU prejela predpristopno pomoč EU v obliki programa PHARE (Poland Hungary Aid for Reconstruction of Economy) in predpristopnih instrumentov ISPA (Instrument for Structural Policies for Pre-Accession) in SAPARD (Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development). Sredstva iz teh virov so bila namenjena zmanjšanju razvojnega zaostanka Slovenije kot celote za povprečjem razvitosti EU, spodbujanju skladnega regionalnega razvoja Slovenije in pripravi novih članic na čim bolj učinkovito črpanje sredstev Strukturnih skladov in Kohezijskega sklada. Slovenija je 01. 05. 2004, ko je postala polnopravna članica EU, dobila pravico do črpanja sredstev iz Strukturnih skladov, Kohezijskega sklada, finančnih pomoči Evropske investicijske banke (v nadaljevanju EIB) in drugih finančnih instrumentov. Strukturne sklade sestavljajo Evropski sklad za regionalni razvoj, Evropski socialni sklad, Evropski kmetijski usmerjevalni in jamstveni sklad in Finančni instrument za usmerjanje ribištva. Sredstva Strukturnih skladov in Kohezijskega sklada, ki delujejo po načelu solidarnosti, se namenjajo manj razvitim regijam oziroma državam kot nepovratna sredstva v obliki subvencij. Njihov glavni namen je spodbujanje socialnega in gospodarskega razvoja posameznih regij in vodenje ekonomske politike, usmerjene v doseganje razvojnih ciljev. Sredstva EIB in ostali finančni instrumenti nudijo finančno pomoč v obliki ugodnih posojil. Pomembno dopolnilo prioriteta Strukturnih skladov v ožjem smislu predstavljajo Pobude skupnosti, Inovativne aktivnosti in tehnična pomoč (Mrak, Mrak, Rant, 2004, str. 34–53).

Strukturni skladi predstavljajo osnovni instrument izvajanja regionalne ali kohezijske politike EU skozi financiranje investicij v posameznih regijah ali lokalnih skupnostih. Financiranje projektov poteka s sodelovanjem lokalnih oblasti in države članice tako, da je delovanje strukturne politike določeno kot dopolnjevanje nacionalnega izvajanja regionalne politike države članice (Aljančič, Bogdanovič, 2000, str. 6).

Slovenija je torej kot članica EU upravičena do cele vrste skladov, ki se financirajo iz proračuna EU. Na osnovi sklepa Evropskega sveta v Kopenhagenu znaša obseg evropske pomoči za celotno območje Slovenije za obdobje 2004 do 2006 458,2 milijonov evrov, to je 237,5 milijonov evrov v okviru Strukturnih skladov, 190,6 milijonov evrov iz Kohezijskega sklada in 30,1 milijonov evrov za Pobude skupnosti (Interreg in EQUAL). Do meseca septembra 2005 je Slovenija prejela na podlagi popolnih zahtevkov za povračila sredstev EU 1.500 milijonov tolarjev ali 21 odstotkov predhodno založenih proračunskih sredstev za prispevek EU (Grošelj, Filip, 2005, str. 124, 133).

Evropsko računsko sodišče kot zunanji neodvisni revizor objavlja posebna poročila o podrobnih revizijah računovodskih izkazov in revizijah smotrnosti poslovanja za specifična proračunska področja in posamezna vprašanja upravljanja s sredstvi EU. Med zadnjimi izdanimi posebnimi poročili velja omeniti predvsem: Predpristopna pomoč – Ali je bil Sapard dobro upravljan? (posebno poročilo št. 2/2004), Povračila neupravičenih plačil pri ukrepih Skupne kmetijske politike (posebno poročilo št. 3/2004), Čez evropsko sodelovanje – Interreg III (posebno poročilo št. 4/2004), Pomoč iz programa Phare za pripravo držav kandidat na upravljanje strukturnih skladov (posebno poročilo št. 5/2004), Razvoj podeželja – preverjanje kmetijskih okoljskih odhodkov (posebno poročilo št. 3/2005) in ostala posebna poročila.

4.1.6 Evropska komisija

Evropska komisija je kot izvršilni organ skupnosti zelo pomembna za delovanje EU. V principu opravlja naloge, ki jih v okviru evropskih upravnih ureditev opravlja vlada, to je oblikovanje programa splošne zakonodaje, zakonodajna iniciativa v obliki izdelave posameznih predlogov predpisov, izdajanje odločb, izvajanje administrativnih nalog in zagotovitev spoštovanja predpisov (Vehar, b. l., str. 7). V petletnem mandatnem obdobju 2004–2009 Komisijo sestavlja 25 komisarjev, po eden iz vsake države članice. Člane Komisije imenujejo vlade držav sporazumno na podlagi danega soglasja Evropskega parlamenta. Komisija, ki zastopa interese in koristi EU, mora biti pri svojem delu neodvisna in nepristranska ali nadenacionalna. Komisija je organizirana v uradih ali generalnih direktoratih, na čelu katerih so generalni direktorji, ki poročajo o delu določenemu članu Komisije.

Med naloge in pristojnosti Komisije uvrščamo izvirno zakonodajno pristojnost in s strani Evropskega sveta delegirano pristojnost oblikovati predpise, izdelavo prvega osnutka proračuna za obravnavo in sprejetje s strani Evropskega sveta in parlamenta, pristojnost začeti postopek proti državi članici zaradi neizpolnitve obveznosti iz pogodbe, pristojnost sprejemati upravne odločbe na področju konkurence in državnih pomoči in zadolženost za zunanje odnose in trgovino. Komisija je glavni izvrševalec pravil, ki se nanašajo na konkurenco in državne pomoči. Pristojna je za vodenje dnevne politike in izdajo odločb, ki se nanašajo na uporabo konkurenčnih pravil in pravil o državnih pomočeh (Vehar, b. l., str. 7–8).

Evropska komisija je odgovorna za izvrševanje proračuna EU in smotrno porabo sredstev EU, ki je v skladu z veljavnimi pravili in predpisi. Upravljanje in nadzor nad porabo sredstev EU za kmetijstvo in strukturno prilagajanje, ki predstavljata največji delež sredstev EU, poteka v sodelovanju z državami članicami. Odhodki EU so predmet različnih ravni nadzora znotraj Komisije, vodstev držav članic in držav upravičenk. Poleg tega ima Komisija notranjo revizijsko dejavnost, ki dodatno zagotavlja obstoj in učinkovito delovanje ustreznih sistemov nadzora.

Na ravni EU je za nadzor celotnega sistema Strukturnih skladov odgovorna Komisija, ki mora podajati letna poročila o delovanju Strukturnih skladov in triletna poročila o uspešnosti in napredku v smeri ekonomske in socialne kohezije, to je kohezijska poročila (Mrak, Mrak, Rant, 2004, str. 89). Države članice EU morajo Komisijo letno obveščati o njihovem izvajanju preverjanja vzorcev o delovanju vključno z opisi sistemov upravljanja in nadzora. Priporočljiva je uporaba standardnega modela poročanja v obliki tako imenovane pogodbe o zaupnosti. Izvajanje pogodbe o zaupnosti, ki je za države članice neobvezna, bi predstavljalo konkreten korak k pojmu »enkratne revizije«, ker bi Komisija izsledke revizij nacionalnih teles uporabila kot osnovo za pridobitev zagotovila o ustreznosti sistemov upravljanja in nadzora v državi članici ali regiji in posledično zmanjšala svojo lastno revizijsko dejavnost. Narava in učinkovitost sistemov upravljanja in nadzora, ki jih upravljajo države članice, sta zelo pomembna pri zagotavljanju ustrezne uporabe sredstev EU. Pregled teh sistemov je pomemben za opredelitev učinkovitosti njihovega delovanja z namenom, da bi preprečili, odkrili in odpravili napake in nepravilnosti (Priročnik o reviziji sistemov upravljanja in nadzora za strukturne sklade, 2003, str. 8–16).

Vsak generalni direktorat, odgovoren za upravljanje strukturnih skladov, ima revizijsko enoto. Splošni cilji revizij, ki jih opravijo revizijske enote služb strukturnih skladov so

(Priročnik o reviziji sistemov upravljanja in nadzora za strukturne sklade, 2003, str. 6–7):

- določiti, v kakšni meri so države članice vzpostavile ustrezne sisteme upravljanja in nadzora ter, v kakšni meri dajejo ti sistemi zadovoljivo zagotovilo glede pravne veljavnosti in zakonitosti osnovnega delovanja;
- določiti točnost izdatkov za sofinanciranje, navedenih Komisiji;
- določiti višino neupravičenih izdatkov, kjer se je kontrola sistemov upravljanja in nadzora držav članic izkazala za neustrezno.

V primeru, da Komisija ugotovi številne nepravilnosti v povezavi z upravičenimi izdatki, lahko delno ali v celoti ukine plačilo, kar zahteva neposredno ukrepanje države članice. Če država članica v roku petih mesecev ne predloži poročila o sprejetih ukrepih in nepravilnosti ne odpravi, se uvede postopek finančnih popravkov, s katerimi se kaznujejo kršitve evropskih pravnih predpisov. Z uporabo finančnih popravkov se predvideni znesek iz Strukturnih skladov za državo članico ustrezno zmanjša, v primeru grobih pomanjkljivosti v sistemih upravljanja in nadzora pa se lahko uporabi stoddotna stopnja popravka. Neupravičeno dodeljena sredstva se morajo vrniti Komisiji skupaj z zamudnimi obrestmi (Mrak, Mrak, Rant, 2004, str. 85). Ključnega pomena za črpanje sredstev Strukturnih skladov so ustrezna dokazila o nastalih upravičenih javnih izdatkih, ki morajo biti podprta s plačanimi računi ali računovodskimi listinami enakovredne dokazne vrednosti za stroške projekta.

Za uspešno izvajanje regionalne politike je posebnega pomena intenzivno sodelovanje med lokalno, regionalno in nacionalno ravnijo uprave ter Evropsko komisijo. Posamezna regija ali lokalna skupnost je največkrat tista, ki je neposredno povezana z rezultati določenih projektov, financiranih iz Strukturnih skladov ali Kohezijskega sklada EU, kot na primer gradnja čistilne naprave, krepitev čezmejnega sodelovanja občin, izgradnja poslovnih con in podobni projekti. Regionalne oziroma lokalne oblasti so tiste, ki se najbolj zavedajo, katere projekte se v določeni regiji ali lokalni skupnosti najbolj potrebuje in na kakšen način jih je najuspešnejše izpeljati. Zato mora Slovenija posvetiti posebno pozornost pobudam lokalnih in regionalnih skupnosti (Mrak, Mrak, Rant, 2004, str. 151).

5. NADZOR RAČUNSKEGA SODIŠČA RS NAD DODELJEVANJEM TRANSFEROV IZ PRORAČUNOV OBČIN

Računsko sodišče kot najvišji revizijski organ celotne javne porabe v RS izvaja nadzor nad poslovanjem uporabnikov javnih sredstev v obliki revizij pravilnosti in smotrnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Med obveznimi revizijami, ki jih mora računsko sodišče izvesti vsako leto na podlagi 25. člena ZRacS-1, sodijo tudi revizije pravilnosti poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin. V nalogi je prikazan en segment revizije pravilnosti poslovanja občine. Segment revizije predstavlja smiselno opredeljeno področje za izvajanje revizije. Pri revizijah pravilnosti poslovanja občin se segmenti revizije smiselno določajo na podlagi ekonomske klasifikacije javnofinančnih prihodkov in odhodkov.

5.1 Revidiranje transferov občin

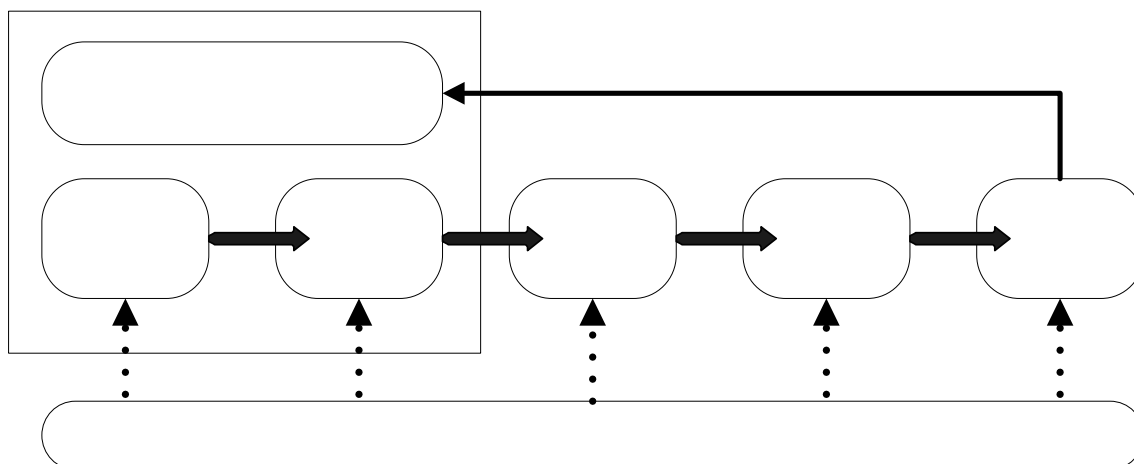
Revidiranje transferov je v podrobnih načrtih revizij, na podlagi katerih revizorji računskega sodišča izvajajo revizije, pri revizijah pravilnosti poslovanja občin sestavni del segmenta

odhodkov občine. Revizije pravilnosti poslovanja občin so v podrobnih načrtih revizij namreč členjene na posamezne segmente.

Proces, s katerim računsko sodišče izvaja revizije pravilnosti in/ali smotrnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev, je sestavljen iz zaporedja aktivnosti, ki jih delimo na štiri faze:

1. načrtovanje (okvirno in podrobno načrtovanje),
2. pridobivanje revizijskih dokazov,
3. poročanje in
4. spremljanje popravljalnih ukrepov ali porevizijski postopek.

Slika 6: Faze v revizijskem procesu



Vir: Smernica o revizijskem procesu, 2002, str. 3.

Temeljne aktivnosti revizijskega procesa so v osnovi enake za revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti poslovanja in revizije smotrnosti poslovanja. Ključne razlike med njimi so v revizijskih ciljih, zaradi katerih se revizije ločijo v pristopu k izvajanju in v samem izvajanju postopkov (Smernica o revizijskem procesu, 2002, str. 4).

5.1.1 Načrtovanje

Na podlagi 9. člena poslovnika računskega sodišča, ki določa letni program dela, je predsednik izdal smernico za načrtovanje revizije, v kateri je opredelil temeljne usmeritve v postopku načrtovanja revizije. Revizorji računskega sodišča se v fazi načrtovanja revizije opirajo tudi na določila revizijskega priročnika računskega sodišča. Revizijski priročnik okvirnemu in podrobnemu načrtovanju, ki ga določa Smernica za načrtovanje revizije, dodaja strateško načrtovanje.

Izdelava letnega programa dela, ki predstavlja osnovno podlago za izvajanje revizij, temelji na strateškem in okvirnem načrtovanju. Okvirno načrtovanje temelji na strateškem načrtu računskega sodišča. Podrobno načrtovanje pa ima podlago v okvirnem načrtu revizije, ki je sestavni del letnega programa dela.

5.1.1.1 Strateško načrtovanje

Strateški načrt ne sodi med obvezne dokumente, vendar je za organizacijo priporočljiv, ker predstavlja izhodišče okvirnega načrtovanja. Izdela se za obdobje od tri do šest let na podlagi

NAČRTOVANJE

odločitve predsednika, ki določi težišča, prioritete in postopek za njegovo pripravo. Vsako koledarsko leto se strateški načrt obnovi in podaljša za eno leto. Strateški načrt, ki ga sprejme predsednik, določa (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 3):

- poslanstvo računskega sodišča kot VRI,
- dolgoročne cilje računskega sodišča za glavna revizijska področja s posameznimi vrstami revizij in strategijo za njihovo doseg,
- zunanje ključne dejavnike, ki pomembneje vplivajo na izvajanje revizijske pristojnosti in doseganje strateških ciljev računskega sodišča in na katere računsko sodišče nima vpliva,
- način vrednotenja programov, ki prispevajo k doseganju strateških ciljev,
- predmet in obseg revidiranja ter okvirno vsebino revizij, vrsto revizij in razvoj revidiranja,
- kadrovska zasedbo in razvoj kadrov,
- sodelovanje z zunanjimi institucijami in
- prostorsko ureditev in nakup opreme za delo revizorjev.

V strateškem načrtu se opredelijo tudi usmeritve za delo vrhovnih državnih revizorjev in revizorjev v postopku priprave letnih programov dela, ki morajo upoštevati strategije in prioritete iz sprejetega strateškega načrta. Za strateške odločitve je pomembno odkrivanje in ocenjevanje revizijskih tveganj kot podlage za izbor revizij.

5.1.1.2 Okvirno načrtovanje

Namen okvirnega načrtovanja je pripraviti strokovno podlago za odločanje o izbiri revizij, ki jih bo računsko sodišče uvrstilo v letni program dela in na njegovi podlagi izvedlo v posameznem koledarskem letu.

Predloge za uvedbo revizij, ki upoštevajo zakonske obveznosti računskega sodišča, pobude poslancev in delovnih teles državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti (županov, občinskih svetov, nadzornih odborov) ter revizijske prioritete ali strategije, lahko predsedniku računskega sodišča podajo vrhovni državni revizorji in oba namestnika predsednika. Vrhovni državni revizor mora podati predsedniku več predlogov za uvedbo revizij na revizijskem področju, za katero je zadolžen revizijski oddelek, ki ga vodi, kot se jih upošteva v letnem programu dela. Namestnika predsednika podata svoje mnenje o predlogih vrhovnih državnih revizorjev. Predlog za uvedbo revizije je lahko podan kot predlog za predhodno revizijo ali kot predlog za revizijo. Izmed podanih predlogov za uvedbo revizij predsednik izbere tiste, ki jih uvrsti v letni program dela. Končni rezultat okvirnega načrtovanja je letni program dela, ki ga pred iztekom tekočega leta za naslednje koledarsko leto sprejme predsednik računskega sodišča.

V skladu z revizijskim priročnikom računskega sodišča je zahteva za predložitev podatkov sestavni del okvirnega načrtovanja. Računsko sodišče lahko na podlagi 26. člena ZRacS-1 pred uvedbo revizije zahteva od uporabnika javnih sredstev vsa obvestila, ki se mu zdijo potrebna, knjigovodske listine, podatke in drugo dokumentacijo ter opravi druge poizvedbe, ki so potrebne za načrtovanje ali izvajanje revizije. Na podlagi 10. člena poslovnika računskega sodišča lahko pristojni vrhovni državni revizor pred uvedbo revizije izda uporabniku javnih sredstev zahtevo za predložitev podatkov, ki jih potrebuje pri načrtovanju ali izvajanju revizije. Pristojni vrhovni državni revizor lahko pridobi podatke tudi tako, da sam ali njegov pooblaščenec opravi poizvedbo pri uporabniku javnih sredstev.

Pri revizijah poslovanja občin je zahteva za predložitev podatkov pomemben vir podatkov za

podrobno načrtovanje in izvajanje revizije. V zahtevi za predložitev podatkov se od uporabnika javnih sredstev lahko zahteva poleg predložitve obstoječe dokumentacije tudi predložitev podatkov v obliki različnih tabel, odgovorov na vprašanja in podobno.

5.1.1.3 Podrobno načrtovanje

Namen podrobnega načrtovanja v revizijskem procesu je določitev revizijskih postopkov, s katerimi bodo revizorji pridobili revizijske dokaze v skladu s splošnimi revizijskimi cilji in kriteriji, predstavljenimi v odobreni reviziji oziroma predhodni reviziji (Smernica za načrtovanje revizije, 2002, str. 4).

V standardih INTOSAI je navedeno, da mora revizor načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito in pravočasno izvedbo na visoki kakovostni ravni. V skladu z Evropskimi smernicami za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI ima načrtovanje tri koristne značilnosti, to je racionalnost, predvidljivost in usklajenost. Osnovni cilji načrtovanja so (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 15):

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

Značilni elementi revizijskega načrta so sledeči (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 20–21):

- zakonski okvir revizije;
- kratek opis revidiranja (dejavnost, povzetek ugotovitev prejšnjih revizij);
- razlogi za revizijo;
- dejavniki, ki vplivajo na revizijo in tisti, ki določajo pomembnost zadev, ki jih je potrebno proučiti;
- ocena tveganja;
- cilji revizije;
- področje revizije in način dela (kakšne dokaze je potrebno pridobiti, prag pomembnosti, sistemi, ki jih je potrebno preizkusiti, strategije vzorčenja, velikosti vzorcev, opiranje na delo drugih revizorjev, posebni problemi);
- potrebni viri (revizijska skupina, zunanji izvedenci, ocena potrebnega časa, predračun stroškov);
- časovni razpored revizije in predviden datum izdelave osnutka poročila;
- oblika, vsebina in uporabniki končnih ugotovitev.

V skladu s standardi INTOSAI lahko revizor med izvajanjem revizije načrt popravi in spremeni, kadarkoli je to potrebno.

Revizijski priročnik računskega sodišča opredeljuje naslednje faze podrobnega načrtovanja:

1. razumevanje poslovanja revidiranja in kontrolnega okolja,
2. razumevanje računovodskega procesa,
3. izvedba predhodnih analitičnih postopkov,

4. določitev pomembnosti,
5. načrtovanje revizijske strategije,
6. ocena specifičnih tveganj za posamezne segmente po posebnih revizijskih ciljih,
7. načrtovanje preizkušanja kontrol,
8. načrtovanje preizkušanja podatkov,
9. izdelava podrobnega revizijskega načrta.

Zadnja faza podrobnega načrtovanja revizije, to je izdelava podrobnega revizijskega načrta, v nalogi ni podrobneje predstavljena, ker vsebuje elemente, ki bodo predstavljeni v ostalih fazah in, ker poleg transferov vključuje ostale elemente, kar presega namen naloge.

5.1.1.3.a Razumevanje poslovanja revidiranja in kontrolnega okolja

Poslovanje revidiranja je potrebno razumeti tako dobro, da je mogoče (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 16–17):

- prepoznati organizacijsko strukturo in procese, ki jih vodstvo uporablja za načrtovanje, nadziranje in upravljanje osnovnih dejavnosti in računovodskih procesov,
- prepoznati vrste poslovnih dogodkov, notranje in zunanje dejavnike, ki bi lahko pomembno vplivali na računovodske izkaze ali na pravilnost poslovanja,
- ovrednotiti sprejemljivost računovodskih postopkov in pravilnost uporabe zakonskih podlag in usmeritev pri pripravi računovodskih izkazov,
- dopolniti oceno izvedbenega tveganja in specifičnih tveganj po segmentih v povezavi s posebnimi revizijskimi cilji in
- sestaviti učinkovit in uspešen podroben revizijski načrt, prilagojen posebnostim in tveganjem, povezanih s poslovanjem revidiranja in področjem, na katerem revidiranec deluje.

Namen razumevanja poslovanja revidiranja je oceniti tveganja, sestaviti učinkovit in uspešen revizijski načrt in zadostiti zahtevi po izvedbi revizije na visoki kakovostni ravni. V ta namen je potrebno zbirati informacije o (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 20–26):

- notranjih dejavnikov, ki učinkujejo na poslovanje revidiranja (cilji poslovanja, poslovne strategije, tekoče poslovanje, finance, uslužbenci, notranji pravilniki, splošne zadeve);
- zunanjih dejavnikov, kot so sektor in okolje, v katerem revidiranec posluje in o ustreznih pravnih podlagi za delovanje revidiranja;
- procesih, ki jih vodstvo uporablja za nadzor delovanja in računovodskih procesov revidiranja (vodstveno kontrolni proces), vključno z načinom prepoznavanja in obvladovanja tveganj, sistemom informiranja in komuniciranja ter načini spremljanja izvajanja nalog.

Kontrolno okolje kot sestavni del sistema notranjih kontrol zajema naravnost, zavedanje in aktivnosti, s katerimi vodstvo kaže odnos do pomembnosti sistema notranjih kontrol pri revidiranju. Razumevanje kontrolnega okolja omogoča opredelitev, v kolikšni meri se je mogoče zanesti na kontrolne postopke kot enega izmed virov skupnega revizijskega zagotovila.

Informacije se zbira z razgovori z vodstvom in drugimi zaposlenimi (odgovornimi osebami za računovodstvo, finance, notranjo revizijo in ostala revidirana področja), obiskom revidiranja na njegovi glavni lokaciji, s pregledi poročil in ostale zahtevane dokumentacije. Če je računsko sodišče v preteklosti že opravilo revizijo revidiranja, je potrebno v fazo načrtovanja vključiti tudi pridobljena znanja opravljenih revizij in identificirati specifična

tveganja, ki izhajajo iz revizijskih ugotovitev. Pri načrtovanju posamezne revizije je potrebno upoštevati tudi pridobljena revizijska znanja revizorjev iz drugih opravljenih revizij, namreč izkušnje revizorjev o možnih nepravilnostih in napakah, ki se pojavljajo pri revizijah poslovanja občin so pomembne pri ugotavljanju tveganjih področij. Potrebno je tudi pregledati pobude, ki jih računsko sodišče prejme glede poslovanja posamezne občine in članke iz medijev. Ker ima malo občin notranjega revizorja, zaposlenega kot uslužbenca občinske uprave, je sodelovanje z notranjo revizijo in pridobivanje informacij iz njenega dela omejeno.

V revizijah poslovanja občin se za namen razumevanja poslovanja revidiranca in njegovega kontrolnega okolja pridobiva naslednja poročila in dokumentacija, ki se nanaša na revidirano leto: statut občine, odlok o organizaciji in delovnem področju občinske uprave, pravilnik o računovodstvu, pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, odlok o proračunu občine z obrazložitvami in morebitne spremembe odloka, odlok o zaključnem računu proračuna z obrazložitvami, računovodske izkaze, zapisnike sej občinskega sveta in nadzornega odbora, poročila nadzornega odbora in službe za notranjo revizijo (ne glede na obliko njene organiziranosti), revizijska poročila zunanjih revizorjev, podatke o ustanoviteljstvu javnih zavodov, javnih podjetij in javnih agencij, morebitne sheme notranjih kontrol, idr.

Za področje transferov se pridobiva naslednja dokumentacija:

- interne pravilnike občine, ki urejajo dodeljevanje transferov na posameznih področjih,
- lokalne programe, letne programe, letne izvedbene načrte in programe dela za posamezna področja dodeljevanja transferov,
- objave javnih razpisov v uradnih glasilih,
- opise postopkov občine za dodeljevanje transferov ožjim delom občine in javnim zavodom, katerih ustanoviteljica ali soustanoviteljica je občina.

Na razgovorih z odgovornimi in ključnimi osebami za posamezna področja dodeljevanja transferov je potrebno pridobiti odgovore na naslednja vprašanja:

- Ali ima občina pravilnike, ki urejajo posamezna področja dodeljevanja transferov (za izvedbo javnih razpisov, za dodeljevanje transferov ožjim delom občine ali posrednim proračunskim uporabnikom, katerih ustanoviteljica je občina)?
- Ali je občinski svet občine sprejel lokalne programe, letne programe in merila za dodeljevanje posameznih vrst transferov (na primer za transfere na podlagi ZUJIK, ZSpo)?
- Ali je občina opredelila postopke notranjih kontrol za posamezna področja dodeljevanja transferov v skladu z določili druge točke 100. člena ZJF?
- Ali občina dodeljuje transfere pravnim in fizičnim osebam na podlagi vlog, to je brez javnega razpisa, v kakšnih primerih in kdo o tem odloča?
- Ali občina dodeljuje transfere pravnim in fizičnim osebam na podlagi neposrednih pogodb, v kakšnih primerih in kdo o tem odloča?
- Ali občina s prejemniki sredstev sklepa pisne pogodbe?
- Ali za občino izvaja postopek javnega razpisa druga pravna oseba, na kakšen način in, ali je za to pooblaščenca?
- Kdo odloča o dodelitvi sredstev posameznim prejemnikom, izbranim na podlagi javnega razpisa, ki ga ne izvaja občina?
- Ali občina dodeljuje specifične transfere, ki izhajajo iz posebnosti občine?
- Ali ima občina vzpostavljene baze podatkov o prejemnikih transferov?

Opravljeni postopki predstavljajo podlago za opredelitev ocene obstoja izvedbenih in

specifičnih tveganj v poslovanju občine na področju dodeljevanja transferov.

Revizije poslovanja občin niso letne revizije in se ne ponavljajo vsako leto. Revizije računskega sodišča so za večino občin prve revizije, saj računsko sodišče še ni revidiralo velikega števila občin. Zaradi navedenih razlogov je potrebno razumevanju poslovanja revidiranja in njegovega kontrolnega okolja posvetiti večjo pozornost. Spoznavanje kontrolnega okolja občin se običajno konča z ugotovitvijo, da občine nimajo predpisanih notranjih kontrol in drugih kontrolnih postopkov, zato je kontrolno okolje občin pogosto šibko.

5.1.1.3.b Razumevanje računovodskega procesa

Razumevanje računovodskega procesa omogoča revizorju ugotoviti specifična tveganja, povezana z računovodskim procesom in oblikovati ustrezen načrt revizijskih preizkusov. Razumevanje računovodskega procesa vključuje (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 36–37):

- opredelitev poslovnih ciklov, v katerih se obdelujejo pomembne skupine poslovnih dogodkov oziroma temeljne poslovne aktivnosti s poteki poslovnih dogodkov;
- pri revidirancih, katerih uporaba računalnikov je prevladujoča ali pomembna, je potrebno spoznati in opisati okolje računalniške obdelave, v katerem potekajo obdelave računalniško podprtih uporabniških rešitev (računalniških aplikacij) in v katerem se izvaja nadzor nad ključnimi viri informacij;
- spoznavanje kontrolnih postopkov znotraj vsakega poslovnega cikla in okolja računalniške obdelave, ki so pomembni za načrtovanje revizije in
- spoznavanje finančno-računovodskega procesa, v katerem poteka priprava računovodskih izkazov, vključno s pomembnimi računovodskimi ocenami in razkritji.

Namen razumevanja računovodskega procesa je (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 39):

- povečati razumevanje poslovanja revidiranja,
- razumeti tokove poslovnih dogodkov ali transakcij in informacije, ki zadostujejo za načrtovanje revizije,
- razumeti kontrolne postopke, ki so pomembni za načrtovanje revizije,
- ugotoviti ali prepoznati obstoj specifičnih tveganj in
- izostriti poznavanje poslovanja revidiranja in s tem ustvariti možnost za podajanje konstruktivnih priporočil.

Pri razumevanju računovodskega procesa se je potrebno osredotočiti na tiste dele procesa, ki prispevajo k zanesljivosti računovodskega poročanja in skladnosti poslovanja s predpisi. Razumevanje računovodskega procesa omogoča oblikovanje predhodnega sklepa o tem, ali so obdelave, ki se nanašajo na računovodsko poročanje in pravilnost poslovanja znotraj vsakega poslovnega cikla zadosti zanesljive. Takšno razumevanje pomaga podati oceno, ali je za posamezen poslovni cikel primerno sprejeti strategijo zanašanja na kontrole.

Zaradi raznovrstnosti transferov, ki jih občine dodeljujejo, ne moremo transferov obravnavati kot enoten poslovni cikel dodeljevanja transferov. Potrebno je oblikovati relativno homogene skupine transferov, ki predstavljajo ključne poslovne cikle. V podpoglavju naloge 3.3.8. »Vrste transferov« so navedene štiri tovrstne skupine transferov in sicer:

- transferi, ki temeljijo neposredno na zakonu,
- transferi, ki temeljijo na obveznostih iz ustanoviteljskih ali soustanoviteljskih pravic,
- transferi, ki jih občina dodeli na podlagi javnega razpisa ali javnega poziva in

- transferi, ki predstavljajo poseben interes občine.

Tabela 4: Poslovni cikel dodeljevanja transferov na podlagi javnega razpisa

Temeljna poslovna aktivnost	Kontrolni cilj	Kontrolni postopek	Vprašanja za razgovor	Dokaz za obstoj kontrole
Imenovanje komisije	Župan ali od njega pooblaščen oseba je s pisno odločbo imenovala komisijo za vodenje postopka javnega razpisa.	Župan ali od njega pooblaščen oseba s pisno odločbo imenuje komisijo.	Ali je župan imenoval komisijo za vodenje postopka javnega razpisa?	Odločba župana ali od njega pooblaščen osebe o imenovanju strokovne komisije.
Objava javnega razpisa	Javni razpis je pravilno in popolno objavljen v Uradnem listu RS (lahko tudi v uradnem glasilu občine).	Odgovorna oseba pripravi predlog objave javnega razpisa. Popolnost podatkov preveri neodvisna oseba. Odgovorna oseba preveri javno objavo javnega razpisa.	Ali je občina za dodelitev transferov objavila javni razpis v Uradnem listu RS (ali v uradnem glasilu občine)? Ali je občina preverila pravilnost in popolnost podatkov v objavi javnega razpisa?	Opredelitev odgovornosti za objavo javnega razpisa, zaznamek odgovorne osebe o preveritvi podatkov objave, dokaz o odposlani objavi.
Priprava razpisne dokumentacije	Razpisna dokumentacija je popolna in skladna z objavo javnega razpisa.	Komisija v zapisniku ugotovi ustreznost razpisne dokumentacije. Odgovorna oseba preveri popolnost in skladnost razpisne dokumentacije z objavo javnega razpisa.	Ali je komisija v zapisniku ocenila, da je vsebina razpisne dokumentacije ustrezna?	Opredelitev odgovornosti za pripravo razpisne dokumentacije, zapisnik komisije o ustreznosti razpisne dokumentacije.
Odpiranje vlog	Komisija vodi odpiranje prejetih vlog pravočasno in pravilno.	Komisija pravočasno odpira prejete vloge, ugotavlja njihovo pravočasnost in formalno popolnost in vodi zapisnik o odpiranju vlog.	Ali je postopek odpiranja vlog vodila komisija? Ali je komisija poročala o odpiranju vlog?	Zapisnik komisije o odpiranju vlog, podpisan s strani njenih članov in predsednika. Pisni pozivi komisije tistim vlagateljem, ki niso dostavili popolnih vlog.
Pregledovanje in ocenjevanje vlog	Komisija je pregledala vse popolne vloge in jih pravilno ocenila, to je v skladu s pogoji in merili iz objave javnega razpisa oziroma razpisne dokumentacije.	Komisija strokovno pregleda vse popolne vloge in jih oceni na podlagi pogojev in meril, navedenih v objavi javnega razpisa oziroma v razpisni dokumentaciji. O pregledu in ocenjevanju vlog komisija vodi zapisnik.	Ali je vloge pregledala in ocenila komisija? Ali je komisija vodila zapisnik o ocenjevanju vlog?	Zapisnik komisije o ocenjevanju vlog.
Priprava predloga prejemnikov transferov	Komisija je na podlagi ocene vlog pripravila pravičen predlog prejemnikov sredstev.	Komisija na podlagi ocene vlog pripravi predlog prejemnikov sredstev, ki ga podpišejo njeni člani in predsednik.	Ali je komisija pripravila predlog prejemnikov transferov?	Predlog prejemnikov sredstev, podpisan s strani članov komisije in njenega predsednika.

Sprejetje odločitve o prejemnikih sredstev	Župan ali od njega pooblaščen oseba izda sklep o izboru prejemnikov sredstev.	Na podlagi predloga prejemnikov sredstev župan ali pooblaščen oseba izda sklep o izboru prejemnikov sredstev.	Kdo je sprejel odločitev o prejemnikih sredstev in na kakšen način?	Sklep župana ali pooblaščen oseb o izboru prejemnikov sredstev.
Sklenitev pogodbe	Z vsemi prejemniki sredstev se sklene pogodba, ki vsebuje vse obvezne sestavine.	Odgovorna oseba pripravi osnutek pogodbe, ki ga pregleda zadolžena oseba. Odgovorna oseba pozove zbrane prejemnike k podpisu pogodb.	Ali je občina s prejemniki sredstev sklenila pogodbe? Ali je občina koga zadolžila za preveritev vseh obveznih elementov pogodbe?	Opredelitev odgovornosti glede sestave pogodb, sklenjena pogodba in zaznamek odgovorne osebe o opravljenem pregledu pogodbe.
Nadzor nad izvajanjem pogodbe	Pogodba se izvaja v skladu s pogodbenimi določili.	Skrbnik pogodbe vrši nadzor nad izvajanjem pogodbe, prejme zahtevek za izplačilo, preveri njegovo skladnost s pogodbo (preveri, če vsebuje vsa morebitna dokazila o porabi sredstev, poročilo o porabi sredstev, njegovo pravočasnost, idr.) in pripravi odredbo za izplačilo.	Ali ima občina seznam skrbnikov pogodb? Ali skrbniki pogodb vršijo nadzor nad izvajanjem pogodb v skladu s pogodbenimi določili?	Seznam skrbnikov pogodb, seznam odredbodajalcev, zahtevki za izplačilo z vsemi zahtevanimi prilogami (dokazila o porabi sredstev, poročila o porabi sredstev, idr.) in podpisom skrbnika pogodbe, seznam zavrženih zahtevkov za izplačilo.

Vir: Lastna zasnova.

Poslovni cikel transferov, ki jih občina dodeljuje na podlagi javnega razpisa, je razčlenjen na temeljne poslovne aktivnosti, kjer je za vsako potrebno opredeliti kontrolni cilj in kontrolni postopek za doseg kontrolnega cilja, vprašanja za razgovor z odgovornimi osebami in potrebne dokaze, ki utemeljujejo obstoj kontrole. Temeljne poslovne aktivnosti so zaporedje med seboj podobnih postopkov znotraj posameznega poslovnega cikla. Cilje kontroliranja postavi vodstvo in so razvrščeni glede na temeljne poslovne aktivnosti, katerim pripadajo. Kontrolni postopki pa so usmeritve in postopki, ki omogočajo, da se navodila vodstva izvajajo v načrtanem obsegu in na predviden način in tako, da zagotavljajo ukrepanje v primeru tveganja neuresničitve ciljev revidiranja.

5.1.1.3.c Izvedba predhodnih analitičnih postopkov

V fazi podrobnega načrtovanja revizije je potrebno izvesti takšne predhodne analitične postopke, to je analize računovodskih izkazov in drugih informacij finančne narave, ki pomagajo prepoznati obstoj neobičajnih ali nepričakovanih zneskov, kakor tudi razmerij med zneski, ki lahko kažejo na obstoj možnega specifičnega tveganja v zvezi z napačnimi navedbami v računovodskih izkazih ali z nepravilnostmi v poslovanju. Predhodni analitični postopki niso namenjeni pridobivanju zagotovil pri preizkušanju, kar je namen podrobnih analitičnih postopkov. Da bi revizor dosegel cilj predhodnih analitičnih postopkov pridobiva računovodske in neračunovodske informacije, jih primerja in analizira pridobljene rezultate (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 56–60).

Analitični postopki obsegajo različne tehnike, ki jih revizor uporablja za proučevanje razmerij med podatki in za preizkušanje njihove verodostojnosti. Podatki so lahko tako finančni kot nefinančni in lahko izhajajo iz notranjih ali zunanjih virov. V širšem smislu sodi med analitične postopke tudi pregledovanje števil v računovodskih izkazih, da bi ugotovili, ali se med seboj ujemajo in, ali so skladne s tem, kar revizor ve o organizaciji in njenih aktivnostih. Analitične postopke razdelimo v tri skupine: analiziranje na podlagi gibanj,

analiziranje na podlagi kazalnikov in analiziranje na podlagi napovedi. Analitični postopki, ki temeljijo na analiziranju na podlagi gibanj in na analiziranju na podlagi kazalnikov, so najbolj koristni v fazi načrtovanja in pri končnem pregledovanju, ko revizorju pomagajo usmeriti in zaključiti delo. Analitični postopki na podlagi napovedi se običajno uporabljajo za pridobivanje revizijskih dokazov kot del preizkušanja podatkov (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 77–78).

Standardi INTOSAI in mednarodni revizijski standardi zahtevajo od revizorja izvedbo predhodnih analitičnih postopkov, vendar morata biti potrošeni čas in energija za izvedbo teh postopkov sorazmerna s pričakovano zanesljivostjo primerjalnih informacij. Pri revizijah pravilnosti poslovanja občin je bilo ugotovljenih več pomanjkljivosti pri sestavi proračunov in zaključnih računov občin, kar predstavlja omejeno uporabo predhodnih analitičnih postopkov.

Ekonomska in funkcionalna klasifikacija predvsem na nižjih nivojih (podkonti ekonomske klasifikacije ali pododdelki funkcionalne klasifikacije) nista prilagojeni potrebam občinskih proračunov²², zato sestave proračunov in zaključnih računov občin pogosto odstopajo od predpisanih struktur ekonomske in funkcionalne klasifikacije, kar zlasti velja za funkcionalno klasifikacijo. Občine pogosto pri sestavi proračunov in zaključnih računov upoštevajo le eno vrsto klasifikacije, to je predvsem funkcionalno. Pri občinah pogosto ni vzpostavljena povezava med ekonomsko in funkcionalno klasifikacijo in posledično tudi ne med podatki, izkazanimi v glavni knjigi in v zaključnem računu. Posledica je različno evidentiranje istovrstnih poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah različnih občin in različno izkazovanje v zaključnih računih proračunov občin (Planinšek, 2004, str. 171).

Zaradi omejene uporabe predhodnih analitičnih postopkov v fazi podrobnega načrtovanja revizije pravilnosti poslovanja občine, se za njihovo izvedbo zahteva sledeča dokumentacija: proračun in zaključni račun proračuna občine za revidirano in preteklo leto, računovodski izkazi občine za revidirano in preteklo leto in izpis iz glavne knjige na ravni kontov. Na podlagi dokumentacije se na ravni podskupine konta ekonomske klasifikacije primerja sledeče podatke:

- podatke iz zaključnega računa proračuna s podatki iz glavne knjige za revidirano leto,
- podatke o realizaciji iz zaključnega računa proračuna s podatki o načrtovanih sredstvih v proračunu za revidirano leto in
- podatke o realizaciji v revidiranem letu s podatki o realizaciji v preteklem letu.

Po izvedbi predhodnih analitičnih postopkov se oceni stopnja njihove uporabnosti in zanesljivosti informacij ter obstoj specifičnih tveganj glede napačnih navedb računovodskih podatkov.

5.1.1.3.d Določitev pomembnosti

Na podlagi šestega odstavka 29. člena ZRacS-1 je predsednik računskega sodišča izdal Smernico za presojanje pomembnosti, v kateri je pomembnost opredeljena kot revizijski pojem, ki pomeni kakovost in količino informacij ali revizijskih razkritij, ki lahko vplivajo na uporabnika revizijskega poročila pri njegovi presoji pravilnosti oziroma smotrnosti poslovanja revidiranja. Na splošno lahko določeno zadevo ocenimo kot pomembno, če njeno

²² Na primer transferi na podlagi ZVrt, kjer občina plačuje razliko med ceno programov in plačilom staršev v vrtcih, so materialno najpomembnejši tekoči transferi, ki predstavljajo 35 odstotkov tekočih transferov. Do zadnjih sprememb pravilnika o enotnem kontnem načrtu navedeni transferi niso imeli predpisanega svojega podkonta, zato so jih občine v glavni knjigi izkazovale zelo različno (Planinšek, 2004, str. 171).

poznavanje lahko vpliva na uporabnika računovodskih izkazov ali poročila o pravilnosti ali smotrnosti poslovanja (Smernica za presojanje pomembnosti, 2005, str. 3). Šteje se, da je razkritje ali zadeva pomembna, če bi njena izpustitev, njena napačna navedba v izkazih ali nepravilnost, povezana z njo, vplivala na odločitve uporabnika revizijska poročila.

Pomembnost lahko določimo (Smernica za presojanje pomembnosti, 2005, str. 3–4):

- **po vrednosti:** določi se stopnjo pomembnosti v odstotku od vrednosti predmeta revidiranja (na primer prihodkov ali prejemkov oziroma odhodkov ali izdatkov, aktive, proračunske postavke, idr.) ali druge strokovno utemeljene osnove za določitev pomembnosti. Računsko sodišče v večini primerov določa stopnjo pomembnosti v obsegu od 0,5 do 2 odstotka od izbrane osnove. Če revizija poteka pri več revidirancih ali, če je razdeljena na veliko segmentov ali podsegmentov, ki se vrednostno zelo razlikujejo, je stopnja pomembnosti na ravni, za katero se izreka mnenje, v obsegu od 0,5 do 2 odstotkov oziroma za posamezne podsegmente²³ med 0,5 in 5 odstotki.
- **po naravi:** kljub temu, da napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti vrednostno niso pomembne, je lahko njihova narava takšna, da je potrebno revidiranja nanje opozoriti (na primer groba kršitev predpisov, za katere so odgovorni funkcionarji, očitno nesmotrno ravnanje z javnimi sredstvi, idr.), ali kadar zakon ali kak drug predpis, program, projekt ali dejavnost zahteva, da se napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti obravnava in razkrije posebej in se štejejo kot pomembne.
- **po kontekstu:** napaka, nepravilnost ali nesmotrnost je pomembna glede na to, v kakšni zvezi se pojavlja (na primer, kadar se posamezna postavka proučuje v zvezi s splošnim pregledom, ki ga dajejo obračuni glede na celoto, katere del je, ali v zvezi z drugimi z njo povezanimi določbami, ali v zvezi z zneski iz prejšnjih let, pri ponavljajočih se nepravilnostih in nesmotrnostih, idr.).

Pomembnost se presoja na ravni revizijskega razkritja in na ravni revizije. Pomembnost na ravni revizije se določi kot en znesek, ki se smiselno upošteva pri načrtovanju predmeta, cilja in obsega revizije in omogoča odkriti napake ali nepravilnosti ne glede na to, v katerem izkazu se pojavljajo ali na kateri izkaz vplivajo. Na podlagi presoje pomembnosti vseh ugotovljenih nepravilnosti oziroma napak na ravni revizije revizor določi revizijsko mnenje. Revizijsko mnenje upošteva vsa revizijska razkritja iz posamezne revizije.

V fazi podrobnega načrtovanja revizije je potrebno določiti pomembnost zato, da (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 70):

- lahko na njeni podlagi ocenimo še sprejemljivo stopnjo napak v računovodskih izkazih ali nepravilnosti v poslovanju revidiranja,
- nam pomaga določiti obseg revizije ali revizijskih preizkusov,
- nam pomaga pri vrednotenju vpliva napak v računovodskih izkazih in nepravilnosti v poslovanju.

5.1.1.3.e Načrtovanje revizijske strategije

Na podlagi ocene izvedbenega tveganja in ugotovljenih specifičnih tveganj za posamezne segmente po posebnih revizijskih ciljih je potrebno oblikovati učinkovite revizijske postopke, s pomočjo katerih bo mogoče pridobiti zadostne, zanesljive in ustrezne revizijske dokaze, ki omogočajo sprejemljiv nivo zagotovila, da pri poslovanju ni bilo nepravilnosti.

Za vsak segment in pripadajoč posebni revizijski cilj je potrebno v skladu z modelom

²³ Na ravni podsegmenta transferi je pomembnost mogoče določiti v razponu od 0,5 do 5 odstotkov celotnih transfernih odhodkov.

revizijskih zagotovil pridobiti revizijsko zagotovilo iz enega ali več od naslednjih treh možnih virov:

- zagotovilo pri delovanju: ocena o tem, ali obstaja ugotovljeno specifično tveganje, povezano s posamičnim posebnim revizijskim ciljem;
- zagotovilo pri kontroliranju: prepoznavanje in opravljen preizkus kontrolnih postopkov, ki nudijo ustrezno zagotovilo, da so doseženi kontrolni cilji za pripadajoče posebne revizijske cilje;
- zagotovilo pri preizkušanju: preizkušanje podatkov, ki so za vsak segment usmerjeni tako, da odkrivajo napake ali nepravilnosti v povezavi s posebnimi revizijskimi cilji; preizkusi so ustrezno prilagojeni za odkrivanje napak ali nepravilnosti glede na to, ali so te nastale in niso bile odkrite s kontrolnimi postopki.

Za vsak posebni revizijski cilj je potrebno pridobiti minimalno zagotovilo iz preizkušanja, ki prispeva k celotnemu revizijskemu zagotovitju.

5.1.1.3.f Ocena specifičnih tveganj za posamezne segmente po posebnih revizijskih ciljih

Da bi lahko določili specifična tveganja za posamezne segmente, je potrebno preučiti obstoj tveganja za nepravilnost ali napačno izkazovanje, pri čemer je potrebno predhodno prepoznati posamezne homogene skupine transakcij (pomembna kontna stanja ali razrede), ki jih oblikujemo v revizijske segmente. Pri preučevanju tveganja je potrebno na podlagi razgovora s pristojnimi odgovornimi osebami preveriti, ali so bile v preteklih obdobjih že odkrite nepravilnosti ali napake.

Pri reviziji pravilnosti poslovanja zasledujemo glavni revizijski cilj, ki sovpada s posebnim revizijskim ciljem, to je pravilnost, da so bile transakcije opravljene v skladu s predpisi. Ko izvajamo revizijo, pri kateri preizkušamo posebni revizijski cilj »pravilnost« moramo (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 94):

- dovolj dobro poznati ustrezne predpise, ki jih upoštevamo pri preverjanju posebnega revizijskega cilja,
- opredeliti kriterije za presojo tega, kar se šteje za pomembno neskladje s predpisi in
- v zadostnem obsegu preizkusiti spoštovanje teh predpisov.

Dejavniki ali okoliščine, ki povečajo tveganje napak ali nepravilnosti, so (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 95):

- segmenti, kjer so bile v preteklosti ugotovljene nepravilnosti ali napake so običajno bolj podvrženi nastanku le-teh tudi v prihodnosti, namreč pri številnih revidirancih so na določenih segmentih odkrili ponavljajoč vzorec nepravilnosti ali napak,
- nepravilnosti ali napake so pogostejše, če so računalniško podprte uporabniške rešitve nezanesljive,
- pri nesistematično obdelanih poslovnih dogodkih je verjetnost nepravilnosti ali napak veliko večja kot pri rutinskih transakcijah, obdelanih z zanesljivimi računalniško podprtimi uporabniškimi rešitvami,
- nepravilnosti ali napake se pogosteje pojavljajo pri poslovnih dogodkih, kjer gre za evidentiranje računovodskih ocen ali popravkov ob ali blizu konca računskega obdobja,
- veliko več nepravilnosti ali napak se pojavlja pri neobičajnih ali zapletenih poslovnih dogodkih,
- revizorji, ki razpolagajo s predhodnim znanjem o revidirancu in izkušnjami, lahko že v fazi podrobnega načrtovanja prepoznajo tista področja revidiranja, pri katerih je tveganje nepravilnosti ali napak večje ali manjše.

5.1.1.3.g Načrtovanje preizkušanja kontrol

Preden se začne načrtovati preizkuse kontrol, se je potrebno prepričati, ali je smotrno in smiselno sprejeti strategijo zanašanja na kontrole in se pri pridobivanju skupnega revizijskega zagotovila ne omejiti le na izvajanje preizkušanja podatkov. To odločitev se sprejme na podlagi informacij, pridobljenih v predhodnih fazah načrtovanja pri proučevanju poslovanja revidiranca in spoznavanju računovodskega procesa. Ocenijo se zanesljivost kontrolnega okolja in ugotovijo, ali je obdelava finančnih informacij znotraj poslovnih ciklov pravilna in zanesljiva.

Odločiti se je potrebno za preizkušanje tistih kontrolnih postopkov, ki so pomembni za revizijo pravilnosti poslovanja (računovodskih izkazov), so videti učinkoviti in jih je možno uspešno preizkusiti. Pomembni kontrolni postopki so tisti, ki omogočajo doseganje ciljev kontroliranja in posebnih revizijskih ciljev, ki se nanašajo na pravilnost poslovanja revidiranca (pravilnost izkazovanja v računovodskih izkazih). Uspešni kontrolni postopki so tisti, ki zagotavljajo zadovoljiv nivo zagotovila o tem, da so bili cilji kontroliranja doseženi in s tem preprečijo ali odkrijejo nastanek nepravilnosti ali napak.

Postopek notranjega kontroliranja je sestavljen iz naslednjih medsebojno povezanih temeljnih sestavin: kontrolno okolje, proces ocenjevanja tveganj, ki ga izvaja vodstvo, informiranje in komuniciranje, dejavnosti nadzorovanja ali spremljanja in kontrolni postopki.

Kontrolni postopki lahko potekajo na različnih nivojih v organizaciji z različno stopnjo natančnosti. Razlikujemo ročne kontrolne postopke, ki jih lahko opravljajo posamezniki in programirane kontrolne postopke, katere opravljajo računalniki.

V kolikor se zanašamo na kontrole, je potrebno izvesti naslednje korake (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 110):

- prepoznati obstoj ustreznih ciljev kontroliranja,
- za posamezne segmente povezati kontrolne cilje s posebnimi revizijskimi cilji,
- z uporabo pristopa od zgoraj navzdol²⁴ prepoznati kontrolne postopke, za katere menimo, da bodo podali zadovoljiva zagotovila o doseganju vsakega kontrolnega cilja,
- ugotoviti, ali so kontrolni postopki zasnovani tako, da lahko uspešno dosegaajo cilj kontroliranja in
- oblikovati ustrezne preizkuse kontrolnih postopkov.

5.1.1.3.h Načrtovanje preizkušanja podatkov

Pri načrtovanju preizkušanja podatkov je potrebno proučiti, katere vrste postopkov se lahko učinkovito uporabijo za posamezne segmente in pripadajoče posebne revizijske cilje. Izvajajo se lahko naslednje vrste preizkušanja podatkov (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 119):

- podrobno preizkušanje podatkov,
- podrobni analitični postopki in
- kombinacija obeh metod.

Ko se v fazi načrtovanja revizij pravilnosti poslovanja preizkušajo podatki, so lahko

²⁴ Pristop od zgoraj navzdol pomeni, da se poskuša najprej odkriti kontrolne postopke na najvišjem nivoju organizacije. V večini primerov je mogoče z izbiro kontrolnih postopkov, ki jih izvaja vodstvo, pridobiti zadovoljiva zagotovila o uspešnosti delovanja kontrol, ne da bi bilo potrebno preizkušati podrobnejše kontrolne postopke (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 111–112).

analitični postopki le dopolnilni preizkus za določen del segmenta. Pri pravilnosti poslovanja kot glavnem revizijskem cilju, so podrobni analitični postopki le redko samostojni in zadostni način preizkušanja. Podrobno preizkušanje podatkov je bolj učinkovita in uspešna metoda za preizkušanje segmentov bilance stanja in segmentov, kjer je glavni cilj preizkušanja pravilnost poslovanja. Kombinacija obeh metod za preizkušanje določene populacije običajno ni učinkovita, če te populacije ni možno razdeliti na posamezne podpopulacije.

Postopki preizkušanja podatkov morajo biti zasnovani tako, da je mogoče vedno pridobiti vsaj takšna zagotovila, ki so enaka tistemu nivoju zagotovil, ki so zahtevana pri uporabi statističnih tehnik. V primeru uporabe nestatističnih metod preizkušanja podatkov je potrebno temeljito pojasniti način izbora enot, ki se bodo preizkušale, zakaj je predlagani obseg preizkusov zadosten in način ovrednotenja ugotovitev opravljenih preizkusov (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 120).

Zaradi že navedenih razlogov se pri načrtovanju revizij pravilnosti poslovanja občin podrobni analitični postopki uporabljajo v omejenem obsegu, zato je težišče na izvajanju podrobnih preizkušanj podatkov.

5.1.2 Pridobivanje revizijskih dokazov

Revizor mora med izvajanjem revizije pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Zadostnost je merilo količine in ustreznost merilo kakovosti in koristnosti revizijskih dokazov pri utemeljevanju posamezne uradne trditve. Opredelitev ustreznosti je povezana s ciljem revizije, zato mora revizor izbrati ustrezen revizijski način dela. Revizijski dokazi morajo biti razumni, kar pomeni, da so stroški za zbiranje dokazov v sorazmerju z izidi revizije. Zadostnost revizijskih dokazov revizor opredeli z ustreznim obsegom preizkušanja.

Revizijski dokazi morajo biti zanesljivi, kar pomeni, da se nanašajo na dejstva, so objektivni oziroma nepristranski in vzdržijo preglede različnih revizorjev iz različnih zornih kotov. Na zanesljivost revizijskih dokazov vplivata njihov vir, ki je lahko notranji ali zunanji, vrsta in okoliščine, v katerih so bili pridobljeni. Revizor praviloma pridobi večje zagotovilo iz skladnih revizijskih dokazov, pridobljenih iz različnih virov ali različne narave, kot iz posamičnega revizijskega dokaza. Pridobivanje revizijskih dokazov iz različnih virov ali različne narave lahko nakazuje, da posamični revizijski dokaz ni zanesljiv (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, MSR 500, 2006, str. 6–7).

Zadostne in ustrezne revizijske dokaze mora revizor opredeliti v podrobnem načrtu revizije. Način pridobivanja revizijskih dokazov je odvisen od vrste revizije. Pri revizijah pravilnosti poslovanja in revizijah računovodskih izkazov revizor praviloma pridobiva dokaze s preizkušanjem podatkov na podlagi programov, ki so sestavni del podrobnega načrta revizije. Pri revizijah smotrnosti poslovanja revizor z različnimi metodami pridobi podatke, ki mu omogočajo odgovoriti na vprašanja, opredeljena v podrobnem načrtu revizije (Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, 2002, str. 4).

Med načine zbiranja podatkov sodijo predvsem opazovanje, pregledovanje dokumentov, intervjuji in analize. Za zbiranje dokazov lahko revizor uporablja različne načine in metode, kot so vzorčenje, proučevanje dokumentacije, poizvedovanje, potrjevanje, opazovanje,

intervjuji, ankete, izračunavanje²⁵, študije primerov, analitični postopki, primerjalne analize²⁶, ciljne skupine²⁷ in podobno (Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, 2002, str. 5–7). Revizor mora presoditi, katera metoda pridobivanja dokazov je primerno zanesljiva.

Revizijsko vzorčenje pomeni, da revizor sklepa o celoti na podlagi preizkušanja vzorca postavk, ki ga je izbral iz celote. Revizijsko vzorčenje je način, s katerim si revizor pomaga pri ocenjevanju pravilnosti, ne da bi pregledal vse poslovne dogodke. To je postopek izbire dela populacije, vzorca, na podlagi katerega se z izbranimi tehnikami za pridobivanje revizijskih dokazov lahko sklepa o celotni populaciji. Vzorčenje je lahko statistično ali nestatistično. Za obe obliki je pomembno, da revizor vzorec načrtuje, izbira postavke za preizkušanje, preizkuša vzorec in ovrednoti izide. Revizor bolj pogosto pridobiva revizijske dokaze z vzorčenjem pri revizijah računovodskih izkazov in revizijah pravilnosti poslovanja.

Revizor mora v revizijah pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze zato, da lahko pride do utemeljenih sklepov oziroma revizijskih razkritij, na podlagi katerih oblikuje in utemelji revizijsko mnenje o poslovanju revidiranca v revizijskem poročilu.

Revizijski dokazi morajo biti zbrani v revizijski dokumentaciji v skladu s podrobnim načrtom revizije in ustrezno dokumentirani. Z ustrezno in pregledno urejeno dokumentacijo revizor zagotovi dokumentiranje izvedenega dela v vseh aktivnostih revizijskega procesa in dokazuje svoj strokovni in sistemski pristop pri izvajanju tega procesa. Z ustrezno in pregledno urejeno dokumentacijo revizor potrjuje in utemeljuje revizijska razkritja, presoje, mnenja in priporočila, ki so predstavljena v revizijskem poročilu. Ustrezna dokumentacija omogoča spremljanje revizorjevega dela v celotnem procesu revizije. V skladu s standardi INTOSAI sta vsebina in ureditev delovnega gradiva izraz revizorjeve strokovne sposobnosti, izkušenosti in znanja. Delovno gradivo mora biti dovolj popolno in podrobno, da lahko iz njega izkušeni revizor, ki z revizijo ni imel ničesar opraviti, kasneje ugotovi, kakšno delo je bilo opravljeno kot podlaga za posamezne sklepe (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 57).

Zbrani revizijski dokazi se sistematično evidentirajo v delovnih zapisih²⁸. Dokazi se hranijo v dosjejih revizije, kjer ločimo splošni del (dosje B) in posebni del dosjeja revizije (dosje C). Splošni del dosjeja revizije omogoča popoln in zgoščen vpogled v revizijo po časovnem zaporedju poteka revizije, posebni del dosjeja revizije pa zagotavlja popoln in nadroben vpogled v vsa revizijska razkritja in z njimi povezane dokaze. Dosjeje revizije vodijo oddelki računskega sodišča. Poleg dosjeja revizije ali sprotnega dosjeja je potrebno voditi tudi dosje revidiranca ali stalni dosje, ki pomeni zbirko listin o revidirancu, kot so osnovni podatki, organiziranost (statut uporabnika javnih sredstev, odloki, pravilniki, sistemizacija, idr.), podatki o odgovornih osebah, računovodski izkazi, prejete pobude in ostale listine (Smernica za urejanje revizijskih listin, 2005, str. 4–8).

²⁵ Izračunavanje zajema preverjanje računske točnosti in ponovni neodvisni izračun računovodskih zapisov (Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, 2002, str. 6).

²⁶ S primerjalno analizo revizor primerja metode, procese ali rezultate revidiranca s tistimi pri drugih subjektih, ki izvajajo istovrstne naloge in jih kot primere dobre prakse razpozna za boljše od tistih, ugotovljenih pri revidirancu (Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, 2002, str. 7).

²⁷ Ciljne skupine so izbrani posamezniki (strokovnjaki, uporabniki, predstavniki revidiranca), ki v razpravi o določenih vprašanjih predstavijo svoja mnenja, katera revizor uporabi kot referenčna strokovna mnenja za potrjevanje pridobljenih revizijskih dokazov in za pripravo priporočil (Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, 2002, str. 7).

²⁸ Revizor sestavi delovni zapis, ko opravi vse potrebne preveritve za posamezni segment revizije (Smernica za urejanje revizijskih listin, 2005, str. 12).

5.1.3 Poročanje

Pridobivanju revizijskih dokazov sledi faza poročanja. Poročanje se nanaša predvsem na revizijska razkritja, do katerih je revizor prišel z ovrednotenjem dokazov v okviru posameznih segmentov revizije. Iz besedila revizijskega poročila morajo biti razvidne napačne navedbe v računovodskih izkazih ali nepravilnosti v poslovanju revidiranca, da jih lahko revidiranec brez težav identificira in sprejme popravljalne ukrepe. Revizijski postopek se konča z izdajo revizijskega poročila²⁹, temeljnega akta poročanja o revizijskih razkritjih glede na cilje in obseg revizije.

Temeljne sestavine revizijskega poročila so (Smernica za poročanje, 2002, str. 4):

- naslov revizije (ime revidiranca, številka revizije in datum izdaje poročila),
- uvodni del (pravna podlaga za izvrševanje revizije, cilji in obseg revizije, odgovorne osebe revidiranca, predstavitev revidiranca, predmet revizije, metode revidiranja in povzetek najpomembnejših ugotovitev pri obsežnejših revizijah),
- ugotovitveni del z revizijskimi razkritji (ugotovitveni del je sestavljen iz revizijskih razkritij po posameznih ciljnih revizije in znotraj njih po segmentih),
- revizijsko mnenje z obrazložitvijo, razen pri revizijah smotrnosti poslovanja,
- zahteva za predložitev odzivnega poročila, kadar so bile v poslovanju revidiranca razkrite nepravilnosti v poslovanju, napačne navedbe v računovodskih izkazih ali nesmotrnosti, ki niso bile odpravljene med samim revizijskim postopkom,
- morebitna priporočila (pri revizijah smotrnosti so obvezna),
- pravni pouk in
- podpis generalnega državnega revizorja.

Revizijsko razkritje označuje skupek ugotovitvenih in presojevalnih navedb o določenem delu revidirančevega poslovanja. Odločitev o tem, katera revizijska razkritja bodo vključena v poročilo temelji na definiciji pomembnosti. Revizijska razkritja se lahko nanašajo na nepravilnosti v poslovanju, napake v računovodskih izkazih, nesmotrnosti ravnanja z javnimi sredstvi in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol. Revizijska razkritja niso samo negativna, ampak so lahko tudi potrditev pravilnosti izkazanih zneskov, pravilnosti in smotrnosti poslovanja. V revizijskem poročilu se lahko predstavijo revizijska razkritja, ki predstavljajo primer dobrega poslovanja revidiranca. Podlaga za poročanje o revizijskih razkritjih v revizijskem poročilu so delovni zapisi in povzetki segmenta. Povzetek segmenta tvorijo vsi delovni zapisi revizorjev, ki se nanašajo na en segment revizije.

Revizijsko razkritje mora vsebovati naslednje elemente (Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik, 2004, str. 15–17):

- opis ugotovljenega dejanskega stanja (dognano dejstvo o poslovanju revidiranca in informacija o pomembnosti segmenta glede na celoto),
- sodilo (podlaga za presojo ugotovljenega stanja, pri revizijah pravilnosti poslovanja pomeni ustrezno pravno podlago),
- presoja (revizorjeva odločitev o načinu uporabe sodila pri izražanju ugotovljene nepravilnosti, napake oziroma nesmotrnosti),
- sklep (opis vrste odstopanja in navedba učinka odstopanja ugotovljenega stanja od opredeljenega sodila),
- vzrok (primeren je pri tistih revizijah pravilnosti in smotrnosti poslovanja, kjer je cilj

²⁹ Izraz revizijsko poročilo se nanaša na revizijsko poročilo ne glede na stopnjo dokončnosti in se zato enakovredno uporablja za osnutek poročila, predlog poročila ali izdano revizijsko poročilo.

- poglobljena analiza vzrokov nastalega odstopanja ugotovljenega stanja od sodila),
- pojasnila in sprejeti ukrepi odgovornih oseb (navedejo se le v primeru, če je odgovorna oseba revidiranca že v času izvajanja revizije sprejela določene ukrepe oziroma podala pojasnila, ki se nanašajo na ugotovljeno stanje).

Z vidika poslanstva naloge podrobnejša struktura ostalih elementov revizijskega poročila ni obravnavana, pač pa je predstavljen primer revizijskega razkritja za podsegment transferov v reviziji pravilnosti poslovanja občine po posameznih sestavnih elementih.

Primer: revizijsko razkritje v primeru ugotovljene nepravilnosti na podsegmentu tekoči transferi v reviziji pravilnosti poslovanja občine

3.2.3.3 Tekoči in investicijski transferi

Tekoči in investicijski transferi so v bilanci prihodkov in odhodkov predloga zaključnega računa za leto 2004 izkazani v znesku 30.479.283 tisoč tolarjev in predstavljajo 60,6 odstotka vseh izkazanih odhodkov občine.

3.2.3.3.a Prevozi učencev

Po podatkih iz predloga zaključnega računa proračuna so bili tekoči transferi za zagotavljanje storitev prevozov učencev osnovnih šol v letu 2004 izkazani v znesku 245.198 tisoč tolarjev. Preverili smo odhodke za prevoz učencev osnovnih šol Bičevje, Livada in Oskarja Kovačiča.

V smislu tretje alineje 82. člena ZOFVI se iz sredstev lokalne skupnosti v skladu z normativi in standardi zagotavljajo sredstva za prevoze učencev osnovne šole v skladu z Zakonom o osnovni šoli razen za prevoze učencev s posebnimi potrebami ob pouka prostih dnevih.

Osnovni šoli Bičevje in Oskar Kovačič sta sami izvedli postopke za izbiro izvajalcev storitev prevozov učencev, čeprav ju občina za to ni pooblastila. Osnovna šola Livada postopka za izbiro izvajalca ni izvedla, izvedla pa ga je v letu 2005 za šolsko leto 2005/2006. Z izbranimi izvajalci so osnovne šole tudi same sklenile pogodbe in anekse k pogodbam za izvedbo prevozov učencev, na podlagi katerih so jim v letu 2004 plačevale račune za opravljene storitve. Na podlagi mesečnih zahtevkov in priloženih računov je občina osnovnim šolam v letu 2004 povrnila stroške prevozov otrok v skupnem znesku 52.397 tisoč tolarjev.

Postopke izbire izvajalcev prevozov učencev so izvedle za to nepooblaščen osebe javnega prava oziroma odločitev o posameznem izvajalcu ni sprejela odgovorna oseba neposrednega uporabnika. Občina je dopustila, da so osnovne šole izvajale tudi njene zakonsko določene pogodbene obveznosti. Navedeno ravnanje pomeni kršitev določil prvega odstavka 22. člena ZJN-1 ter 7. točke prvega odstavka 3. člena ZJF.

Pojasnilo občine

Za šolsko leto 2006/2007 bo občina sama izvedla postopek oddaje javnega naročila za prevoz otrok.

Prikaz zahtevanih sestavnih elementov obravnavanega revizijskega razkritja:

3.2.3.3 Tekoči in investicijski transferi

Opis ugotovljenega dejanskega stanja: Tekoči in investicijski transferi so v bilanci prihodkov in odhodkov predloga zaključnega računa za leto 2004 izkazani v znesku 30.479.283 tisoč tolarjev in predstavljajo 60,6 odstotka vseh izkazanih odhodkov občine.

3.2.3.3.a Prevozi učencev

Opis ugotovljenega dejanskega stanja (nadaljevanje): Po podatkih iz predloga zaključnega računa proračuna so bili tekoči transferi za zagotavljanje storitev prevozov učencev osnovnih šol v letu 2004 izkazani v znesku 245.198 tisoč tolarjev. Preverili smo odhodke za prevoz učencev osnovnih šol Bičevje, Livada in Oskarja Kovačiča.

Osnovni šoli Bičevje in Oskar Kovačič sta sami izvedli postopke za izbiro izvajalcev storitev prevozov učencev, čeprav ju občina za to ni pooblastila. Osnovna šola Livada postopka za izbiro izvajalca ni izvedla, izvedla pa ga je v letu 2005 za šolsko leto 2005/2006. Z izbranimi izvajalci so osnovne šole tudi same sklenile pogodbe in

anekse k pogodbam za izvedbo prevozov učencev, na podlagi katerih so jim v letu 2004 plačevale račune za opravljene storitve. Na podlagi mesečnih zahtevkov in priloženih računov je občina osnovnim šolam v letu 2004 povrnila stroške prevozov otrok v skupnem znesku 52.397 tisoč tolarjev.

Sodilo: Način dodelitve sredstev na podlagi zakonsko opredeljenih nalog občine ureja 7. točka prvega odstavka 3. člena ZJF in v povezavi s pooblastitvijo druge pravne osebe za izvedbo postopka javnega razpisa prvi odstavek 22. člena ZJN-1.

Presoja: Postopke izbire izvajalcev prevozov učencev so izvedle za to nepooblaščen osebe javnega prava oziroma odločitev o posameznem izvajalcu ni sprejela odgovorna oseba neposrednega uporabnika. Občina je dopustila, da so osnovne šole izvajale tudi njene zakonsko določene pogodbene obveznosti. Navedeno ravnanje pomeni kršitev določil prvega odstavka 22. člena ZJN-1 ter 7. točke prvega odstavka 3. člena ZJF.

Sklep: Občina je v letu 2004 povrnila stroške prevozov otrok v skupnem znesku 52.397 tisoč tolarjev osnovnim šolam, ki so vodile postopke izbire izvajalcev prevozov učencev, za kar niso bile pooblaščen, in izvajale zakonsko določene pogodbene obveznosti občine.

Pojasnila odgovornih oseb: Za šolsko leto 2006/2007 bo občina sama izvedla postopek oddaje javnega naročila za prevoz otrok.

Za potrebe analize revizijskega razkritja je besedilo sklepa ustrezno preoblikovano, da je razviden obstoj sklepa kot sestavnega elementa revizijskega razkritja.

5.1.4 Porevizijski postopek

Porevizijski postopek je nadaljevanje revizijskega postopka in ne sodi v revizijski postopek. Porevizijski postopek se izvede v primeru, če so bile pri revidiranju poslovanja uporabnika javnih sredstev v revizijskem poročilu razkrite nepravilnosti oziroma nesmotnosti, za katere revidiranec do izdaje revizijskega poročila ni sprejel ustreznih popravljalnih ukrepov za njihovo odpravo. V takšnem primeru mora revidirani uporabnik javnih sredstev predložiti računskemu sodišču odzivno poročilo, to je poročilo o odpravljanju razkritih nepravilnosti oziroma nesmotnosti. Zahteva za predložitev odzivnega poročila je podana že v revizijskem poročilu. Odzivno poročilo vsebuje navedbo revizije, na katero se nanaša, kratek opis nepravilnosti ali nesmotnosti v poslovanju, ki so bile razkrite z revizijo in izkaz popravljalnih ukrepov. Odzivno poročilo je uradna listina, ki jo potrdi odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev s svojim podpisom in pečatom.

V zahtevah za predložitev odzivnega poročila se v revizijskih poročilih o pravilnosti poslovanja občin v primeru razkritih nepravilnostih na podsegmentu transferov, za katere revidiranec do izdaje revizijskega poročila ni sprejel ustreznih popravljalnih ukrepov za njihovo odpravo, pogosto navede, da se morajo popravljalni ukrepi nanašati na:

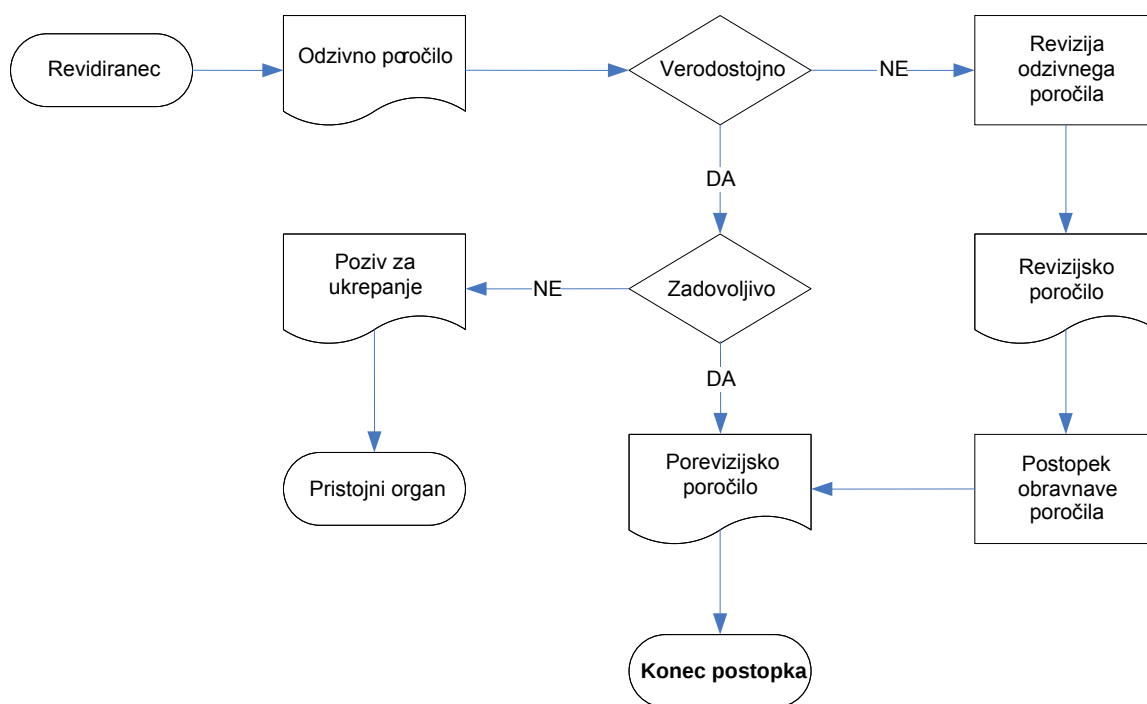
- izboljšanje kontrolnega okolja in vzpostavitev notranjih kontrol, ki bodo zagotavljale pravočasno odkrivanje, popravljanje in preprečevanje nepravilnosti pri dodeljevanju transferov,
- aktivnosti za pripravo in sprejem lokalnega programa za kulturo,
- aktivnosti za pripravo in sprejem letnega programa športa,
- aktivnosti za pripravo in sprejem internih aktov na posameznih področjih in drugo.

Glavni cilj porevizijskega postopka je zagotoviti, da bodo revidiranec in drugi pristojni organi hitro in učinkovito ukrepali za odpravo, v revizijskem postopku ugotovljenih nepravilnosti ali nesmotnosti v poslovanju (Vidovič, 2004, str. 89). Računsko sodišče po prejemu odzivnega poročila oceni njegovo verodostojnost in zadovoljivost sprejetih

popravljalnih ukrepov. Računsko sodišče iz vsebine odzivnega poročila in morebitne predložene dodatne dokumentacije presodi, ali so navedbe o popravljanih ukrepih v odzivnem poročilu resnične. V kolikor dvomi v resničnost navedb o popravljanih ukrepih, preizkusi verodostojnost zapisanega v odzivnem poročilu z uvedbo revizije odzivnega poročila, o čemer izda revizijsko poročilo o verodostojnosti odzivnega poročila. Pri oceni verodostojnosti odzivnega poročila računsko sodišče preverja, ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Če so izkazani ukrepi zadovoljivi, se porevizijski postopek konča z izdajo porevizijskega poročila (Korpič-Horvat, 2004a, str. 80–81).

V kolikor odzivno poročilo ni verodostojno ali izkazani popravljalni ukrepi niso zadovoljivi, mora računsko sodišče presoditi, ali je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja ali huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Če so v porevizijskem postopku obravnavane pomembne nepravilnosti oziroma nesmotrnosti je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Od kvalifikacije kršitve obveznosti dobrega poslovanja je odvisno nadaljnje ukrepanje računskega sodišča. V primeru kršitve obveznosti dobrega poslovanja lahko predsednik računskega sodišča izda poziv za ukrepanje organu, ki lahko v mejah svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev. V primeru hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja mora predsednik računskega sodišča obvestiti državni zbor, izdati poziv za razrešitev odgovorne osebe in izdati sporočilo za javnost.

Slika 7: Porevizijski postopek Računskega sodišča RS



Vir: Interna gradiva Računskega sodišča Republike Slovenije.

EU ima opredeljen podoben postopek spremljanja popravljanih ukrepov, ki ima za razliko od slovenskega postopka veliko bolj stroge finančne posledice. Če Evropska komisija na primer ugotovi, da odgovor članice na ugotovitve iz opravljenega nadzora nad porabo sredstev strukturnih skladov ni zadovoljiv, zaključi, da država članica ni izpolnila svojih obveznosti in ne upravičuje transfernih sredstev, ki jih je prejela iz sredstev strukturnih skladov EU. Službe Evropske komisije lahko predlagajo odložitev vmesnih plačil. V

postopku zaslišanja in v prizadevanjih za uskladitev višine finančnega popravka poskuša Komisija doseči dogovor o ukrepih, to je zmanjšanje plačil na račun države članice ali celo vračilo deleža že izvršenih plačil. Nespoštovanje predpisov EU se dodatno sankcionira (Vidovič, 2004, str. 90–91).

5.2 Nepravilnosti pri dodeljevanju transferov iz proračunov občin

Najpomembnejše in najpogostejše nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki jih revizorji računskega sodišča ugotavljajo in razkrivajo v revizijskih poročilih o pravilnosti poslovanja občin na segmentu transferov so razvrščene po posameznih področnih zakonih, ki so podlaga za izplačilo posamezne vrste transferov oziroma za transfere, ki nimajo podlage za izplačilo v področni zakonodaji, so prikazane vsebinsko po namenu dodelitve transferov.

a. Transferi na podlagi ZSpo

Večina občin ne sprejema letnega programa športa, katerega bi morale sprejeti v skladu z določili 7. člena ZSpo. Občine večinoma dodeljujejo transfere na področju športa na način, da večji delež sredstev dodelijo na podlagi izvedenega postopka javnega razpisa, ostali del pa dodelijo na podlagi neposrednih pogodb, kar pomeni kršitev določil 10. člena ZSpo. Občine večinoma izvajajo postopke javnih razpisov v neskladju z določili pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, kjer so najpogostejše nepravilnosti in pomanjkljivosti predvsem³⁰:

- interesna povezanost članov komisije s prejemniki transferov,
- komisije ne ocenjujejo vlog na podlagi pogojev in meril, določenih v objavi javnega razpisa oziroma v razpisni dokumentaciji,
- občine pogosto ne shranjujejo ovitkov vlog, iz katerih bi bil razviden datum prejema vlog na občino, kar onemogoča preverjanje pravočasnosti prejema vlog,
- objava javnega razpisa pogosto ne vsebuje vseh predpisanih elementov kot na primer pogojev in meril za izbor prejemnikov, okvirne višine sredstev, ki je na razpolago za predmet javnega razpisa, datum odpiranja vlog za dodelitev sredstev, idr.,
- razpisne dokumentacije ne vsebujejo vseh obveznih elementov kot na primer navedbe meril, načina njihove uporabe in pomena, navedbe okvirne višine sredstev, ki so na razpolago za predmet javnega razpisa, idr.,
- župani ali od njih pooblaščen osebe ne izdajajo sklepov o izboru prejemnikov sredstev,
- komisije pogosto ne pripravijo predloga prejemnikov sredstev oziroma, v kolikor jih pripravijo so le-ti nepodpisani,
- komisije ne vodijo zapisnikov o odpiranju vlog oziroma, v kolikor jih vodijo so le-ti nepopolni ali nepodpisani,
- komisije ne vodijo zapisnikov o pregledu popolnih vlog in o njihovem ocenjevanju,
- odgovorne osebe ne spremljajo namenske porabe sredstev po pogodbah,

oziroma malo manj pogoste nepravilnosti in pomanjkljivosti:

- komisije odpirajo in ocenjujejo tudi vloge, ki so dostavljene po roku, predvidenem v javnem razpisu,
- župani ali od njih pooblaščen osebe ne imenujejo z odločbo komisije za vodenje postopka javnega razpisa oziroma, jo imenujejo v fazi izvajanja postopka javnega razpisa,
- občine ne pripravijo razpisne dokumentacije,

³⁰ Nepravilnosti so navedene po vrstnem redu glede na njihovo pogostost pojavljanja v revizijskih poročilih in sicer od najpogostejših do manj pogostih. To velja praviloma za vsa navajanja nepravilnosti.

- občine dodeljujejo sredstva prejemnikov, izbranim na podlagi javnega razpisa, ne da bi z njimi sklenile pogodbe in drugo.

V nekaj primerih so revizorji ugotovili, da občine ne izvajajo postopkov javnih razpisov za dodeljevanje transferov na področju športa, kar pomeni kršitev 10. člena ZSpo in drugega odstavka 53. člena ZJF. Nekatere občine dodeljujejo sredstva prejemnikom na podlagi vlog in odredb za izplačilo, ne da bi z njimi sklenile pogodbe, kar pomeni kršitev 50. člena ZJF.

b. Transferi na podlagi ZUJIK

Večina občin nima lokalnih programov za kulturo, katere bi morale sprejeti v skladu z določili 9., 10. in 14. člena ZUJIK za obdobje štirih let. Veliko občin ne izvaja postopkov javnih razpisov ali javnih pozivov za izbor programov oziroma projektov prejemnikov sredstev, kar je v nasprotju z določili 57. in 102. člena ZUJIK. Tiste občine, ki dodeljujejo sredstva na podlagi javnih razpisov ali javnih pozivov, pogosto izvajajo postopke v nasprotju z določili ZUJIK in pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, kjer so najpogostejše nepravilnosti predvsem:

- iz poročila strokovne komisije o ocenjevanju in vrednotenju vlog pogosto ni razvidno, kako oziroma na podlagi katerih kriterijev je komisija ocenjevala in vrednotila vloge,
- župani pogosto ne izdajajo odločb na podlagi predloga strokovne komisije, s katero bi sprejeli odločitev o financiranju kulturnih programov, odločba namreč predstavlja podlago za sklenitev pogodbe s prejemniki sredstev,
- nepravočasne ali nepravilne vloge niso izločene iz postopka,
- objave javnih razpisov ali javnih pozivov pogosto ne vsebujejo vseh zahtevanih elementov kot na primer okvirne vrednosti razpoložljivih sredstev, razpisni rok; kriteriji za ocenjevanje programov ali projektov so določeni zelo nejasno in splošno in ne omogočajo objektivnega ocenjevanja, idr.,
- interesna povezanost članov komisij s prejemniki sredstev,
- odgovorne osebe ne vršijo nadzora nad pravilnim izvajanjem pogodbenih določil in smotno porabo pogodbenih sredstev,

oziroma malo manj pogoste nepravilnosti in pomanjkljivosti:

- župani ne imenujejo komisije za odpiranje vlog,
- komisije ne pripravijo poročila o odpiranju vlog ali so le-ta nepopolna,
- župani ne sprejemajo sklepov o začetku postopkov za izbiro kulturnih programov, idr.

Tiste občine, ki dodeljujejo sredstva na podlagi postopkov javnih razpisov ali javnih pozivov, večinoma dodeljujejo določen odstotek sredstev tudi na podlagi neposrednih pogodb, kar pomeni kršitev 57. člena ZUJIK ali le na podlagi vlog in odredb za izplačilo, kar pomeni poleg kršitve določil ZUJIK tudi kršitev drugega odstavka 50. člena ZJF. V nekaj primerih so revizorji ugotovili, da je postopek o izboru programov in prejemnikov sredstev vodila pravna oseba, ki za to ni bila pooblaščen oziroma odločitve o obsegu in dodelitvi sredstev ni sprejela odgovorna oseba občine. Nekatere občine dodeljujejo proračunska sredstva za namene na področju kulture, ki niso bili načrtovani na ustreznih proračunskih postavkah, kar pomeni kršitev določil enajstega odstavka 2. člena ZJF in 6. člena ZFO, ki določata, da se smejo sredstva proračuna izplačevati v breme proračuna tekočega leta samo za namen in do višine, določene s proračunom.

c. Transferi na podlagi ZKme

Občine pogosto dodeljujejo transfere na področju kmetijstva tako, da določen delež sredstev

dodelijo na podlagi izvedenih postopkov javnih razpisov, ostali del pa dodelijo na podlagi neposrednih pogodb, kar pomeni kršitev določil drugega odstavka 53. člena ZJF oziroma pogosto tudi le na podlagi vlog in odredb za izplačilo. Občine večinoma izvajajo postopke javnih razpisov v neskladju z določili pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, kjer revizorji računskega sodišča najpogosteje ugotovijo sledeče nepravilnosti in pomanjkljivosti:

- občine dodeljujejo sredstva prejemnikom brez sklenitve pogodbe z njimi;
- komisije ne vodijo zapisnikov o odpiranju vlog;
- razpisne dokumentacije ne vsebujejo vseh obveznih sestavnih elementov in sicer pogosto niso navedena merila, način njihove uporabe in pomen oziroma so lahko določena premalo natančno ali nejasno, pogosto tudi ni naveden okvirni obseg sredstev, ki je na razpolago za predmet javnega razpisa;
- objave javnih razpisov ne vsebujejo vseh elementov, kot na primer okvirne višine sredstev, ki je na razpolago za predmet javnega razpisa, pogojev in meril, datuma odpiranja vlog za dodelitev sredstev, roka, do katerega morajo biti predložene vloge in drugo;
- komisije ne vodijo zapisnikov o ocenjevanju in strokovnem pregledu popolnih vlog;
- predstojnik ali od njega pooblaščen oseba ne imenuje komisije za vodenje postopka javnega razpisa;
- prejemniki sredstev pogosto niso enako obravnavani (kršitev načela enakosti);
- iz zapisnikov komisij o ocenjevanju vlog ni razvidno, na podlagi katerih meril in kriterijev so ocenjevale vloge;
- nepravilne, nepravočasne ali nepopolne vloge se ne izločijo iz postopka.

Manj pogoste nepravilnosti in pomanjkljivosti so predvsem:

- občine ne shranjujejo ovitkov vlog, iz katerih bi bil razviden datum prejema vloge na občino, kar onemogoča preverjanje pravočasnosti prejema vlog,
- komisije ne pripravijo predlogov prejemnikov sredstev ali so le-ti nepodpisani,
- interesna povezanost članov komisij s prejemniki transferov,
- župani ali od njih pooblaščen osebe ne izdajajo sklepov o izboru prejemnikov sredstev na podlagi predlogov prejemnikov sredstev, ki jih pripravijo komisije in drugo.

Revizorji so v nekaj primerih ugotovili, da je postopek dodelitve sredstev vodila pravna oseba, ki za to ni bila pooblaščen oziroma odločitve o obsegu in dodelitvi sredstev ni sprejela odgovorna oseba občine. Na nekaterih občinah odgovorne osebe ne vršijo nadzora nad namensko porabo sredstev po pogodbah. Ugotovljeno je bilo tudi, da nekatere občine niso priglasile sheme državnih pomoči Komisiji za nadzor nad državnimi pomočmi, kar je v nasprotju z določili 6. in 9. člena Zakona o nadzoru državnih pomoči³¹ (Uradni list RS, št. 1/00) in 2. člena Uredbe o vsebini in postopku posredovanja podatkov za predhodni in naknadni nadzor nad državnimi pomočmi (Uradni list RS, št. 36/00).

d. Transferi na podlagi ZOFVI

Revizorji računskega sodišča so v nekaj primerih ugotovili, da občine storitev prevozov učencev osnovnih šol niso oddale izvajalcem v skladu s predpisi o javnem naročanju, to je na

³¹Navedeni zakon je razveljavil novi Zakon o spremljanju državnih pomoči (Uradni list RS, št. 37/04). Na njegovi podlagi je bila izdana Uredba o posredovanju vsebine in poročanju podatkov o državnih pomočeh s področja kmetijstva in ribištva (Uradni list RS, št. 74/04). Na njeni podlagi je minister, pristojen za kmetijstvo, sprejel Pravilnik o načinu posredovanja podatkov in poročanju o državnih pomočeh s področja kmetijstva in ribištva (Uradni list RS, št. 106/04).

podlagi javnega razpisa. Nekatere občine vsako leto podaljšujejo veljavnost pogodb, sklenjenih z izvajalci prevozov v preteklih letih, kar ni v skladu z določili prvega odstavka 53. člena ZJF. V nekaj primerih so občine izvedle postopke oddaje storitev prevozov učencev kot javna naročila male vrednosti, kar ne bi smele glede na letne vrednosti izplačil izvajalcem prevozov, ki so presegale znesek, določen v zakonu o izvrševanju proračuna RS³², do katerega je dopustno oddati javno naročilo po pravilih za oddajo javnih naročil male vrednosti. Za nekatere občine so osnovne šole vodile postopke oddaje javnih naročil storitev prevozov, sprejele odločitev o izbiri izvajalcev in z njimi sklenile pogodbe, za kar niso bile pooblašcene. Občina sme namreč na podlagi prvega odstavka 22. člena ZJN-1 pisno pooblastiti drugo osebo javnega ali zasebnega prava, da izvede postopek oddaje javnega naročila v imenu in za račun naročnika, ne sme pa s pisnim pooblastilom prenesti tudi prevzemanja zakonsko določenih nalog na drugo pravno osebo.

Pri izvedenih postopkih javnih naročil so bile ugotovljene različne vrste nepravilnosti in pomanjkljivosti, kot na primer razpisna dokumentacija ni bila skladna z objavo javnega razpisa, občina po opravljenem pregledu ponudb ni zavrnila nepravilne ponudbe, pogodbe z izbranimi izvajalci niso bile sklenjene v skladu z njihovimi ponudbami in določili razpisne dokumentacije, izplačila na podlagi pogodb niso bila v skladu s pogodbenimi določili in namenom pogodbe (nenamenska raba sredstev) in drugo.

e. Drugi transferi

Poleg navedenih štirih vrst transferov, ki so najpogostejše predmet revizij računskega sodišča glede na svojo naravo tveganosti, množice prejemnikov sredstev ter prehoda javnih sredstev v zasebno sfero, so med ostalimi vrstami transferov pomembni tudi:

- transferi ožjim delom občine,
- transferi političnim strankam in svetniškim klubom,
- transferi iz sredstev splošne proračunske rezervacije,
- transferi na področju podjetništva, turizma, humanitarnih dejavnosti in različnih neprofitnih organizacij in društev ter
- investicijski transferi javnim komunalnim podjetjem.

Transferi ožjim delom občine

V statutih občin so opredeljeni ožji deli občine (krajevne, vaške, četrtne skupnosti, idr.) in sicer njihovo poimenovanje, območje, število, pravni status, naloge, organizacija, delovanje in način financiranja. Občine običajno podrobneje uredijo merila in kriterije za financiranje delovanja svojih ožjih delov v internem aktu (odloku, pravilniku), ki ga na podlagi določil statuta sprejme pristojni organ občine (občinski svet). Revizorji so pri pregledu transferov krajevnim skupnostim ugotovili naslednje nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti:

- o občine na podlagi določil statutov niso sprejele internih aktov, s katerimi bi opredelile merila in kriterije za financiranje delovanja krajevnih skupnosti;
- o merila za financiranje krajevnih skupnosti je sprejel župan, ki za to ni bil pristojen, v skladu z določili statuta bi jih namreč moral sprejeti občinski svet;
- o občine pri dodeljevanju sredstev krajevnim skupnostim niso spoštovale določil internega akta;
- o občina je v nasprotju z določili statuta neposredno financirala sejnine predsednikom krajevnih skupnosti na njihove transakcijske račune; v skladu s statutom občine bi lahko

³² 20. člen ZIPRS0405 (Uradni list RS, št. 130/03, 61/05, 90/05) in 20. člen ZIPRS0607 (Uradni list RS, št. 116/05, 103/06) določata naslednje najvišje vrednosti, do katerih se javno naročilo lahko oddaja po pravilih za oddajo naročil malih vrednosti: 10.000 tisoč tolarjev za oddajo naročila za blago in storitve in 20.000 tisoč tolarjev za oddajo naročila za gradnje.

financirala le redno delovanje krajevnih skupnosti, ki pa lahko vključuje tudi sejnine predsednikom krajevnih skupnosti;

- o občine so dodelile sredstva krajevnim skupnostim, ne da bi sklenile pogodbe z njimi.

Transferi političnim strankam in svetniškim klubom

Revizorji so ugotovili naslednje nepravilnosti in pomanjkljivosti:

- o občine so financirale delovanje klubov svetnikov na način direktnih nakazil na njihove transakcijske račune; delovanje klubov svetnikov je namenjeno izvajanju nalog občinskega sveta, zato lahko občine v smislu določil 35. člena ZLS namenjajo del sredstev za delovanje občinskega sveta tudi delovanju klubov svetnikov, pri čemer lahko porabo plačujejo le na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin, torej računi ne smejo biti naslovljeni na klube svetnikov;
- o občine niso spremljale namenskosti porabe sredstev, nakazanih na klube svetnikov;
- o občina je v nasprotju z določili 26. člena Zakona o političnih strankah (Uradni list RS, št. 62/94, 70/00, 51/02, 69/05) financirala listo, ki ni bila registrirana kot politična stranka.

Transferi iz sredstev splošne proračunske rezervacije

V skladu z 42. členom ZJF o uporabi sredstev splošne proračunske rezervacije odloča župan, pri čemer so ta sredstva praviloma namenjena nepredvidenim namenom, za katere v proračunu občine niso zagotovljena sredstva, ali za namene, za katere se med letom izkaže, da niso zagotovljena sredstva v zadostnem obsegu, ker jih pri pripravi proračuna ni bilo mogoče načrtovati. Ta sredstva ne smejo presegati dva odstotka prihodkov iz bilance prihodkov in odhodkov. Revizorji so v revizijskih poročilih razkrili, da so občine sredstva splošne proračunske rezervacije neposredno, to je brez postopka javnega razpisa, dodelile v obliki finančnih pomoči različnim društvom, klubom, organizacijam, fizičnim osebam in gospodarskim družbam, ne da bi s prejemniki sklenile pogodbe, kar pomeni kršitev določil 50. člena in drugega odstavka 53. člena ZJF.

Transferi na področju podjetništva, turizma, humanitarnih dejavnosti in različnih neprofitnih organizacij in društev

Ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti so predvsem naslednje:

- o občine dodeljujejo transfere na področju podjetništva, turizma, humanitarnih dejavnosti in ostalim združenjem, društvom in neprofitnim organizacijam na podlagi neposrednih pogodb, to je brez izvedenih postopkov javnih razpisov,
- o občine s prejemniki transferov ne sklepajo pogodb,
- o občine ne spremljajo namenske porabe sredstev, dodeljenih na podlagi pogodb in drugo.

Investicijski transferi javnim komunalnim podjetjem

Revidirane občine so sklenile pogodbe z javnimi komunalnimi podjetji o prenosu investitorstva za gradnjo kanalizacijskih omrežij iz sredstev republiške takse za obremenjevanje vode. Občine so izvedle postopke izbora izvajalcev za gradnjo kanalizacijskih omrežij, s katerimi so javna komunalna podjetja sklenila pogodbe. Revizorji so pri izvedbi postopkov izbora izvajalcev ugotovili naslednje nepravilnosti in pomanjkljivosti:

- o občina je izvedla postopek izbora izvajalca za gradnjo kanalizacijskega omrežja kot javno naročilo male vrednosti, kar glede ne vrednost oddanih del in glede na določila zakona o izvrševanju proračuna RS v povezavi z ZJN-1 ni dopustno, saj bi morala dela oddati na podlagi javnega razpisa;
- o občina je javnemu podjetju na podlagi pogodbe o prenosu investitorstva izplačala več sredstev, kot določa navedena pogodba, kar je v nasprotju z določili 50. člena ZJF in drugo.

6. ZAKLJUČEK

Vloga Računskega sodišča RS pri izvajanju nadzora nad dodeljevanjem transferov iz občinskih proračunov, ki poteka v obliki revidiranja pravilnosti poslovanja občin, je nasproti ostalim nadzornim organom pomembna. Računsko sodišče, kot zunanja neodvisna vrhovna revizijska institucija, daje na podlagi javno objavljenih revizijskih poročil verodostojne informacije javnosti, državnemu zboru in odgovornim osebam, ali uporabniki javnih sredstev poslujejo s proračunskimi sredstvi pravilno in smotrno. Revizorji računskega sodišča lahko s svojim strokovnim znanjem, usposobljenostjo in praktičnimi izkušnjami, pridobljenimi v teku izvajanja revizij poslovanja občin, pomembno prispevajo k bolj transparentnemu, pravilnemu in smotrnemu dodeljevanju transferov iz proračunov lokalnih skupnosti.

Občine z dodeljevanjem transferov za različne gospodarske in negospodarske namene vplivajo na razvoj javnega in zasebnega sektorja na številnih področjih in izboljšujejo življenjski položaj posameznika v določenem lokalnem okolju. Transferi, ki so po svoji vsebini nepovratna sredstva prejemnikom, so materialno pomembna vrsta odhodkov občinskih proračunov, saj so v letu 2005 predstavljali 49 odstotkov celotnih odhodkov občinskih proračunov, od tega se jih večina nanaša na tekoče transfere. Največji delež tekočih transferov predstavljajo tekoči transferi v javne zavode, ki v skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih prihodkov in odhodkov spadajo med druge tekoče domače transfere. Javni zavodi so posredni proračunski uporabniki, katerih ustanoviteljica ali soustanoviteljica je država ali lokalna skupnost. Materialno manj pomembni so transferi, ki jih občine dodeljujejo na podlagi javnega razpisa ali javnega poziva in transferi, ki predstavljajo poseben interes občine. Navedeni transferi so pomembni po naravi in kontekstu ter z vidika revizorja nagnjeni k tveganjem zaradi različne normativne urejenosti v področnih zakonih in podzakonskih predpisih, velikega števila različnih prejemnikov, ki so večinoma pravne in fizične osebe zasebnega prava in prehoda proračunskih sredstev v zasebno sfero. Zato morajo biti postopki dodeljevanja tovrstnih transferov v toliko večji meri opredeljeni in nadzorovani in jim je z vidika poslanstva naloge namenjena posebna pozornost.

Na podlagi opravljene analize revizijskih razkritij iz revizijskih poročil računskega sodišča o pravilnosti poslovanja občin v delu revidiranja segmenta transferov za obdobje od leta 2002 do 2004 sem prišla do ugotovitve, da občine pogosto ne izvajajo postopkov dodeljevanja transferov v skladu s področnimi zakoni, pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna RS, ki predpisuje splošen postopek dodeljevanja transferov, določili ZJF in internih aktov občin. Občine dodeljujejo transfere na podlagi javnih razpisov v neskladju z določili pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, kjer so najpogostejše ugotovljene nepravilnosti predvsem nepopolne objave javnih razpisov in razpisnih dokumentacij, ocenjevanje vlog v neskladju z objavljenimi pogoji in merili oziroma pogoji in merili iz razpisne dokumentacije, interesna povezanost članov strokovnih komisij s prejemniki transferov, nepravočasne ali nepravilne vloge se ne izločajo iz postopka, namenska poraba sredstev po pogodbah se ne spremlja, občine s prejemniki transferov ne sklepajo pogodb, komisije ne vodijo zapisnikov o odpiranju vlog, zapisnikov o ocenjevanju vlog ali so le-ti nepopolni in ostale ugotovitve. Občine pogosto tudi ne izvajajo postopkov javnih razpisov ali javnih pozivov in dodeljujejo transfere na podlagi neposrednih pogodb ali le na podlagi vlog in odredb za izplačilo. V nekaterih primerih so postopke dodelitve transferov vodile pravne osebe, ki za to niso bile pooblaščenice oziroma odločitve o obsegu in dodelitvi sredstev niso sprejele odgovorne osebe občin. Večina občin nima lokalnih programov za kulturo in letnih programov športa. Večji del ugotovljenih nepravilnosti iz revizijskih poročil se nanaša na transfere, dodeljene na podlagi ZSpo in ZUJIK in manjši del na transfere, dodeljene na

podlagi ZKme in ZOFVI. Nepravilnosti pri drugih vrstah transferov so v revizijskih poročilih manj pogoste.

Odkrite nepravilnosti pri revidiranju dodeljevanja transferov kažejo, da je področje dodeljevanja transferov zaradi že opisanih značilnosti nagnjeno k tveganjem. Eden od vzrokov zanje je nejasna, nedorečena, nepregledna in na nekaterih mestih nasprotujoča si zakonodaja, ki temelji na številnih zakonih in podzakonskih predpisih in kot takšna povzroča številne težave in odprta vprašanja. Po drugi strani veliko občin zaradi svoje majhnosti, majhne kadrovske zasedbe in ponekod nizke izobrazbene strukture ni sposobno izvajati vseh, zakonsko predpisanih nalog. Tudi notranja revizija v občinah je slabo razvita, saj večina občin pogodbeno sodeluje z zunanjimi izvajalci revidiranja, zato so strokovne in delovne izkušnje notranjih revizorjev v občinah zelo skromne. Opisano stanje kaže, da lahko računsko sodišče v veliki meri vpliva na izboljšanje stanja tako preko izvrševanja svoje revizijske pristojnosti kot tudi izvrševanja vloge svetovalca občinam.

Temeljni zakon ZJF ne podaja definicije tekočega transfera in v delu opredelitve postopka dodeljevanja transferov pojmovno ni usklajen s pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna RS, ki je izdan na njegovi podlagi. Predpisa pri opredeljevanju postopkov dodeljevanja sredstev ne uporabljata pojma transfer, kar bi bilo potrebno zaradi boljše preglednosti in jasnosti dodeljevanja transferov. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS predpisuje določene elemente, kot na primer izjeme, ko je mogoče dodeliti transfere na podlagi neposredne pogodbe, obvezne sestavne elemente pogodb, ki bi morali biti zajeti že v ZJF. Vsebina pogodb je namreč pogosto prepuščena odločitvam občin oziroma njihovim odgovornim osebam, kar se odraža v slabo in pomanjkljivo pripravljenih in izvajanih pogodbah. V ZJF bi bilo smiselno zaradi upoštevanja načela sorazmernosti stroškov in koristi vključiti tudi izjeme, ko ne bi bilo potrebno izvajati javnih razpisov glede na višino zneska transfera in v določenih nujnih primerih, za katere izvedba javnega razpisa zaradi dolgotrajnosti postopka ni mogoča. Zaradi navedenega bi bilo potrebno ustrezno spremeniti in dopolniti ZJF, kar bi prispevalo k pravilnejšemu in uspešnejšemu sistemu dodeljevanja transferov.

Področni zakoni v večji ali manjši meri predpisujejo postopke dodeljevanja transferov, pri čemer je splošen postopek podrobno opredeljen v pravilniku o postopkih za izvrševanje proračuna RS. Postavlja se vprašanje smiselnosti urejanja postopkov na toliko različnih mestih. Navedeno povzroča zmedo in dileme pri občinah glede tega, kako ravnati v primeru, ko področni zakon določa le posamezne elemente postopka. Stališče računskega sodišča je, da je potrebno v takih primerih upoštevati določila pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS za tiste elemente postopka, ki niso zajeti v področnih zakonih. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS ni v celoti prilagojen potrebam občin, zato bi bilo smiselno sprejeti poseben pravilnik o postopkih za izvrševanje občinskih proračunov. Funkcionalna in ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov na nižjih nivojih nista prilagojeni potrebam občinskih proračunov, zato bi ju bilo potrebno prilagoditi potrebam občin in vzpostaviti povezavo med njima zaradi poenotenega evidentiranja in izkazovanja podatkov v glavnih knjigah in zaključnih računih proračunov občin.

Na državni ravni bi morali pripraviti podrobna navodila, ki bi enotno urejala evidentiranje in knjiženje transferov in prispevala k odpravi napak in dilem pri evidentiranju investicijskih transferov v poslovnih knjigah občin in izkazovanju sredstev v njihovih premoženjskih bilancah. Mnenje senata računskega sodišča je, da lahko občina vsebinsko enak poslovni dogodek, to je financiranje investicij v infrastrukturne objekte javnopravnih oseb, opredeli kot investicijski transfer ali kot investicijski odhodek. V obeh primerih je občina lastnica

sredstev, kar izkazuje v svoji premoženjski bilanci. Razlika je v tem, da je pri dodelitvi investicijskega transfera javnopravni osebi investitor prejemnik sredstev, ki vzpostavi obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje. Pri dodelitvi investicijskega odhodka izvajalcem pa je investitor občina, ki vodi investicijo pri sebi do izročitve objekta upravljalcu. Javnopravna oseba, ki po zaključku investicije od občine prejme objekt v upravljanje, mora vzpostaviti obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje. Odločitev o tem, na kakšen način bo občina financirala investicijo oziroma, kateri od obeh načinov je za občino bolj gospodaren, računsko sodišče prepušča občinam, pomembno je le, da občine zagotovijo jasnost poslovnih dogodkov in preglednost porabe javnih sredstev.

Kontrolno okolje slovenskih občin je šibko, saj veliko občin nima opredeljenih notranjih kontrolnih postopkov, zato bi bila smiselna izdelava okvirnih shem notranjih kontrol za občine in opisov postopkov dodeljevanja transferov, ki so skupni vsem občinam. V ta namen bi lahko Računsko sodišče RS v okviru svoje svetovalne funkcije sodelovalo na različnih seminarjih in posvetih, na katerih bi predstavilo sheme notranjih kontrol za občine, opise postopkov dodeljevanja transferov, ki so skupni vsem občinam, najpogostejše nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki se pogosto pojavljajo pri poslovanju občin, primere dobre prakse in metode revizijskega dela. Računsko sodišče bi lahko svoja strokovna znanja in delovne izkušnje preneslo na občine preko tovrstnega sodelovanja na različnih seminarjih, posvetih in srečanjih, namenjenih občinam in na ta način pomembno prispevalo k zmanjšanju ali celo odpravi nepravilnosti v poslovanju občin. V javnosti je tudi zaslediti stališče, da je svetovalna funkcija računskega sodišča premalo izvajana, zlasti glede predlogov in svetovanja računskega sodišča o pravilnejši in gospodarnejši porabi proračunskih sredstev, zato bi bilo potrebno okrepiti sodelovanje računskega sodišča na tovrstnih seminarjih.

Računsko sodišče sicer izvaja svojo svetovalno vlogo skozi dajanje priporočil in svetovanje med izvajanjem revizij in na razčiščevalnih sestankih, vendar je tovrstno svetovanje omejeno le na posameznega revidiranega uporabnika javnih sredstev. Z javno objavo revizijskih poročil je svetovalna vloga računskega sodišča razširjena na vse uporabnike javnih sredstev, vendar je kljub temu omejena na problematiko in posebnosti določenega revidiranega uporabnika javnih sredstev. Potrebno bi bilo razmisliti tudi o javni objavi stališč, pojasnil in mnenj računskega sodišča o različnih javnofinančnih vprašanjih uporabnikov javnih sredstev, s čemer bi se računsko sodišče izpostavilo celotni strokovni javnosti in povzročilo morebitne konflikte drugače mislečih strokovnjakov, vendar bi le tako lahko prispevalo k razvoju javnih financ in njihovemu pravilnejšemu finančnemu poslovanju države in občin.

Med pomembnejše naloge računskega sodišča pri izvajanju njegove svetovalne vloge sodi tudi sodelovanje in dajanje pripomb ter opozarjanje na pomanjkljivosti pri oblikovanju zakonov in podzakonskih predpisov. Računsko sodišče bi moralo zlasti sodelovati z Ministrstvom za finance pri pripravi sprememb in dopolnitev besedila ZJF in drugih podzakonskih predpisov, prav tako pa tudi z drugimi resornimi ministrstvi.

Naloga je potrdila v uvodnem poglavju zastavljeni hipotezi, da je sistem dodeljevanja transferov iz proračunov občin netransparenten, s pogleda revizorja nagnjen k tveganjem, v veljavni zakonodaji nedorečen in nejasen in posledično premalo dobro nadzorovan. Menim, da so zaradi opisanih slabosti in pomanjkljivosti v sistemu dodeljevanja transferov iz občinskih proračunov v nalogi predlagane rešitve in ukrepi nujno potrebni za vzpostavitev učinkovitega in uspešnega sistema dodeljevanja transferov, kar bi nedvomno vplivalo na zmanjšanje števila ugotovljenih nepravilnosti pri revidiranju dodeljevanja transferov iz proračunov občin. Pri tem ne smemo pozabiti, da lahko okrepljena vloga Računskega sodišča RS kot svetovalca lokalnim skupnostim pomembno vpliva na vzpostavitev zelenega stanja.

7. LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Aljančič Mojca, Bogdanovič Sara Dragana: Regionalna politika, Delovni zvezek št. 12/letnik VIII/1999. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj, 2000. 72 str.
2. Allen Richard, Tommasi Daniel: Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries. Paris: OECD, 2001. 500 str.
3. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov: VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji preglednosti javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59–77.
4. Chambers Andrew: Effective Internal Audits, How to Plan and Implement. London: Pitman Publishing, 1992. 210 str.
5. Colić Josip: Pomen Limske deklaracije za obstoj in delovanje institucije državne revizije. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, VIII (1997), 10/97, str. 7–17.
6. Cvikl M. Milan, Zemljič Petra: Zakon o javnih financah s komentarjem. 2. izdaja, Ljubljana, Bonex založba, d. o. o., 2005. 536 str.
7. Cvikl M. Milan: Funkcionalna programska klasifikacija javnofinančnih odhodkov in novosti pri oblikovanju proračuna za leto 2000 in 2001–2004. Zbornik referatov: II. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 7–30.
8. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 84 str.
9. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. 4th Edition. Orlando: The Dryden Press, 1996. 889 str.
10. Glaser Kenneth: Auditing 2nd Edition. Oxford: Made Simple, 1993. 450 str.
11. Grošelj Mojca, Filip Evelyn: Postopki črpanja sredstev iz proračuna EU: kje so šibke točke ali kako povečati absorpcijsko sposobnost Slovenije? Zbornik referatov: VII. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Kako do vzdržnih in preglednih javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 123–140.
12. Habjan Branko: Ureditev nadzora nad finančnim poslovanjem občin. Javna uprava, Ljubljana, Inštitut za javno upravo, 39 (2003), 3, str. 353–367.
13. Janc Marija: Izkazovanje proračunskih odhodkov in transferov. Delovni zvezek 3: Investicijski odhodki in investicijski transferi, Lex localis. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, 2004, str. 43–54.
14. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. Zbornik referatov: V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 141–152.
15. Kamnar Helena: Potrebne spremembe zakona o javnih financah. Zbornik referatov: VII. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Kako do vzdržnih in preglednih javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 33–49.
16. Kamnar Helena: Transferni odhodki v proračunih. Delovni zvezek 3: Investicijski odhodki in investicijski transferi, Lex localis. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, 2004, str. 1–21.
17. Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. Zbornik referatov: IV. seminar o javnih financah in

- državnem revidiranju, Dvoletni državni proračun in izvajanje zakona o računskem sodišču. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 99–115.
18. Korpič-Horvat Etelka: Dodeljevanje transferov. Delovni zvezek 3: Investicijski odhodki in investicijski transferi, Lex localis. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, 2004, str. 25–38.
 19. Korpič-Horvat Etelka: Porevizijski postopek – pomembna pristojnost računskega sodišča. Zbornik referatov: VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji preglednosti javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004a, str. 79–88.
 20. Korpič-Horvat Etelka: Računsko sodišče in enako obravnavanje uporabnikov javnih sredstev. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, XV (2004b), 12/04, str. 7–27.
 21. Korpič-Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov 5. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171–183.
 22. Lah Marjeta: Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, XVI (2005), 3-4/05, str. 7–27.
 23. Lah Marjeta: Sistem notranjega nadzora javnih financ v občini. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, XVI (2005a), 11-12/05, str. 35–48.
 24. Maher Neva: Razvoj standardov revidiranja porabe javnih sredstev vrhovne revizijske inštitucije v procesu integracije v Evropsko unijo. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 339 str.
 25. Milatovič Jurij: Notranji nadzor javnih financ – nadzor proračuna po novem. Zbornik referatov: IV. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Dvoletni državni proračun in izvajanje zakona o računskem sodišču. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 35–45.
 26. Mrak Mojmir, Mrak Maruša, Rant Vasja: Kohezijska politika Evropske unije. Ljubljana: samozaložba, 2004. 160 str.
 27. Nemec Juraj, Wright Glen: Public Finance, Theory and Practice in the Central European Transition. Bratislava: The Network of Institutes and Schools of Public Administration in Central and Eastern Europe, 1997. 458 str.
 28. Pernek Franc: Finančno pravo in javne finance. Maribor: Pravna fakulteta, 1999. 391 str.
 29. Planinšek Mojca: Transferi iz občinskega proračuna in njihovo revidiranje. Zbornik referatov: VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji preglednosti javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 159–178.
 30. Repar Brigita: Pristop k pripravi občinskih proračunov za leti 2003 in 2004. 3. posvet »Dnevi slovenske lokalne samouprave«. Ljubljana: Agencija za management, 2002, str. 51–58.
 31. Sawyer B. Lawrence et al.: Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing. 5th Edition. Florida: The Institute of Internal Auditors, 2005. 1446 str.
 32. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje – Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
 33. Tekavčič Slavko: Izhodišča za pripravo občinskega proračuna, vključevanje ožjih delov občin v proračun občine, sprejemanje proračuna in začasno financiranje občin. 3. posvet »Dnevi slovenske lokalne samouprave«. Ljubljana: Agencija za management, 2002, str. 42–47.
 34. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 1083 str.
 35. Vencelj Stane: Institucionalna klasifikacija sektorja država, neposredni in posredni uporabniki proračunov in prikazi konsolidiranih bilanc države. Zbornik referatov: V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji učinkovitosti in uspešnosti

- javnega sektorja. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 111–132.
36. Vidovič Zdenka: Nadzor transfernih odhodkov. Delovni zvezek 3: Investicijski odhodki in investicijski transferi, Lex localis. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, 2004, str. 69–93.
 37. Vidovič Zdenka: Problemi delovanja notranjerevizijskih služb v državnih organih. Zbornik referatov: VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji preglednosti javnih financ. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004a, str. 89–111.
 38. Vidovič Zdenka: Smotrnost poslovanja občin. Zbornik referatov: V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 153–169.
 39. Vidovič Zdenka, Milatovič Jurij, Hren Milan: Nadzor nad porabo proračunskih sredstev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 74 str., 2 pril.
 40. Whittington O. Ray, Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services. 13th Edition. Singapore: McGraw – Hill, 2001. 816 str.
 41. Zemljič Petra: Postopek dodeljevanja sredstev za sofinanciranje projektov in programov. Posvet urejanje javnih financ – novosti in izkušnje. Ljubljana, Nebra, d. o. o., 2005, str. 1–11.
 42. Zemljič Petra: Načrtovanje in poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Zbornik referatov: III. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 19–35.

VIRI

1. Bilten javnih financ. Ljubljana: Ministrstvo za finance, VIII (2006), 4. 127 str.
2. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, X (1999), 7–8/99, str. 7–173.
3. Evropsko računsko sodišče. Izboljševanje finančnega poslovanja Evropske unije. Belgija: Evropsko računsko sodišče, 2004. 35 str.
4. Interna gradiva Računskega sodišča Republike Slovenije.
5. Kiralj Goranka: Evropsko računsko sodišče, delovno gradivo za specialistični študij računovodstvo, revizija in davčno svetovanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 28 str. [URL: http://www.ef-uni-lj.si/predmeti32/_struktura/izpis.asp?vrsta=2&id=192244].
6. Korpič-Horvat Etelka: Revizija poslovanja uporabnikov javnih sredstev, delovno gradivo za specialistični študij računovodstvo, revizija in davčno svetovanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 60 str.
7. Mednarodni revizijski standardi IFAC. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
8. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. MSR 500 Revizijski dokazi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 13 str.
9. Mnenje o javnofinančnem vprašanju št. 2, št. 1415-1/2002-8. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 20. 01. 2003. 2 str.
10. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
11. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06).
12. Odredba o funkcionalni klasifikaciji javnofinančnih izdatkov (Uradni list RS, št. 43/00).
13. Opis del in nalog. Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/naloge.htm], 06. 06. 2006.

14. Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Vlada Republike Slovenije, 2002. 35 str., 1 pril.
15. Poslovnik državnega zbora (Uradni list RS, št. 35/02, 60/04).
16. Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01).
17. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05).
18. Pravilnik o načinu posredovanja podatkov in poročanju o državnih pomočeh s področja kmetijstva in ribištva (Uradni list RS, št. 106/04).
19. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/06).
20. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. Uradni list RS, št. 66/01, 53/02, 80/02, 88/02).
21. Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 57/05, 88/05).
22. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05).
23. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04).
24. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
25. Predstavitev. Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/index.htm], 30. 01. 2006.
26. Predstavitveni akt - Računsko sodišče Republike Slovenije, Bedimo nad potmi javnega denarja. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005. 24 str.
27. Priročnik o reviziji sistemov upravljanja in nadzora za strukturne sklade. Bruselj: Evropska komisija, generalni direktorat, regionalna politika, 2003. 41 str., 114 pril.
28. Proračunski priročnik za pripravo občinskih proračunov za leto 2006. Ljubljana: Ministrstvo za finance, 2005. 49 str.
29. Public Audit in Europe. The European Court of Auditors. Achievements and Outlook, Selection of articles prepared by Supreme Audit Institutions of European States. Moscow: Accounts Chamber of the Russian Federation, 2005, str. 105–109.
30. Računsko sodišče Republike Slovenije - Revizijski priročnik. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2004.
31. Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
32. Smernica o revizijskem procesu št. 1302-4/2002-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2002. 6 str.
33. Smernica za načrtovanje revizije št. 1302-3/2002-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2002. 6 str.
34. Smernica za poročanje št. 1302-7/2002-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2002. 6 str.
35. Smernica za presojanje pomembnosti št. 1301-2/2005-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005. 9 str., 1 pril.
36. Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov št. 1302-6/2002-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2002. 8 str.
37. Smernica za urejanje revizijskih listin št. 1301-3/2005-1. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije, 2005. 16 str.
38. Uredba o organih v sestavi ministrstev (Uradni list RS, št. 58/03, 45/04, 86/04, 138/04, 52/05, 82/05, 17/06, 76/06).
39. Uredba o posredovanju vsebine in poročanju podatkov o državnih pomočeh s področja

- kmetijstva in ribištva (Uradni list RS, št. 74/04).
40. Uredba o upravnem poslovanju (Uradni list RS, št. 20/05, 106/05, 30/06, 86/06).
 41. Uredba o vsebini in postopku posredovanja podatkov za predhodni in naknadni nadzor nad državnimi pomočmi (Uradni list RS, št. 36/00, 12/01).
 42. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Služba za nadzor proračuna, 2003. 44 str. [URL: http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve.pdf].
 43. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 331/1991-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06).
 44. Vehar Primož: Nekaj dejstev o Evropski uniji, njeni organiziranosti in njenem pravnem redu, kot tudi o Sloveniji in njenem približevanju članstvu. 33 str. [URL: <http://kske.fgg.uni-lj.si/cd89106/Seminarji/Abstracts/pvehar.pdf>].
 45. Zakon o financiranju občin (Uradni list RS, št. 80/94, 45/97, 56/98, 1/99, 59/99, 61/99, 79/99, 89/99, 119/02, 40/03, 90/05).
 46. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leto 2006 in 2007 (Uradni list RS, št. 116/05, 103/06).
 47. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leti 2004 in 2005 (Uradni list RS, št. 130/03, 61/05, 90/05).
 48. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02).
 49. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 39/00, 102/00, 2/04).
 50. Zakon o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 54/00, 16/04, 45/04, 20/06).
 51. Zakon o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 6/94, 45/94, 57/94, 14/95, 20/95, 63/95, 73/95, 9/96, 39/96, 44/96, 26/97, 70/97, 10/98, 68/98, 74/98, 12/99, 36/99, 59/99, 70/00, 94/00, 100/00, 28/01, 87/01, 16/02, 51/02, 108/03, 77/04, 72/05, 21/06).
 52. Zakon o nadzoru državnih pomoči (Uradni list RS, št. 1/00, 30/01).
 53. Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Uradni list RS, št. 12/96, 23/96, 101/99, 22/00, 64/01, 101/01, 108/02, 34/03, 79/03, 65/05, 117/05).
 54. Zakon o osnovni šoli (Uradni list RS, št. 12/96, 33/97, 54/00, 59/01, 71/04, 53/05, 60/06, 63/06).
 55. Zakon o socialnem varstvu (Uradni list RS, št. 54/92, 56/92, 42/94, 1/99, 41/99, 60/99, 36/00, 54/00, 26/01, 110/02, 2/04, 7/04, 21/06, 105/06).
 56. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02).
 57. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01, 20/06).
 58. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94, 115/00).
 59. Zakon o spremljanju državnih pomoči (Uradni list RS, št. 37/04).
 60. Zakon o športu (Uradni list RS, št. 22/98, 27/02, 110/02, 15/03).
 61. Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradni list RS, št. 96/02).
 62. Zakon o vrtcih (Uradni list RS, št. 12/96, 44/00, 78/03, 72/05).
 63. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 9/92, 13/93, 9/96, 29/98, 77/98, 6/99, 56/99, 99/01, 42/02, 60/02, 11/03, 126/03, 62/05, 76/05, 100/05, 21/06, 38/06).

8. SLOVARČEK SLOVENSKIH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

TUJ IZRAZ	SLOVENSKI PREVOD
Accountant	Računovodja
Audit/Auditing	Revizija/revidiranje
Budget	Proračun
Deficiency	Pomanjkljivost
Functional classification	Funkcionalna klasifikacija
Economy	Gospodarnost
Effectiveness	Uspešnost
Efficiency	Učinkovitost
European Commission	Evropska komisija
European Court of Auditors	Evropsko računsko sodišče
Evaluation	Vrednotenje
Evidence	Dokaz
Expenditure	Izdatek
External audit	Zunanja revizija
Financial audit	Revizija računovodskih izkazov
Financial management	Finančno poslovanje
Financial plan	Finančni načrt
Financial reporting	Finančno poročanje
Identification	Identifikacija
Income	Prejemek
Institutional unit	Institucionalna enota
Internal audit	Notranja revizija
Internal control	Notranja kontrola
Internal control system	Notranji kontrolni sistem
Measure	Ukrep
Monitoring	Nadzor
Non-profit organisation	Neprofitna organizacija
Performance audit	Revizija smotrnosti poslovanja
Profit	Dobiček
Regularity audit	Revizija pravilnosti poslovanja
Regulation	Predpis
Risk assessment	Ocena tveganja
Self-managing non-commercial organization	Samoupravna nekomercialna organizacija
Supreme Audit Institution	Vrhovna revizijska institucija
Transaction	Transakcija
Value for money audit	Revizija smotrnosti poslovanja

9. PRILOGE

PROGRAM ZA REVIDIRANJE TEKOČIH TRANSFEROV, DODELJENIH NA PODLAGI JAVNEGA RAZPISA

REVIZIJA PRAVILNOSTI POSLOVANJA OBČINE

	Povzetek revizijskih postopkov	Revizijski cilj
1	USKLAJEVANJE	Popolnost
2	PREIZKUŠANJE PRAVILNOSTI IZVRŠITVE PRORAČUNA - PRAVILNOST DODELJEVANJA TEKOČIH TRANSFEROV	Pravilnost
3	MOŽNA PODROČJA IZBOLJŠAV PRI REVIDIRANCU	

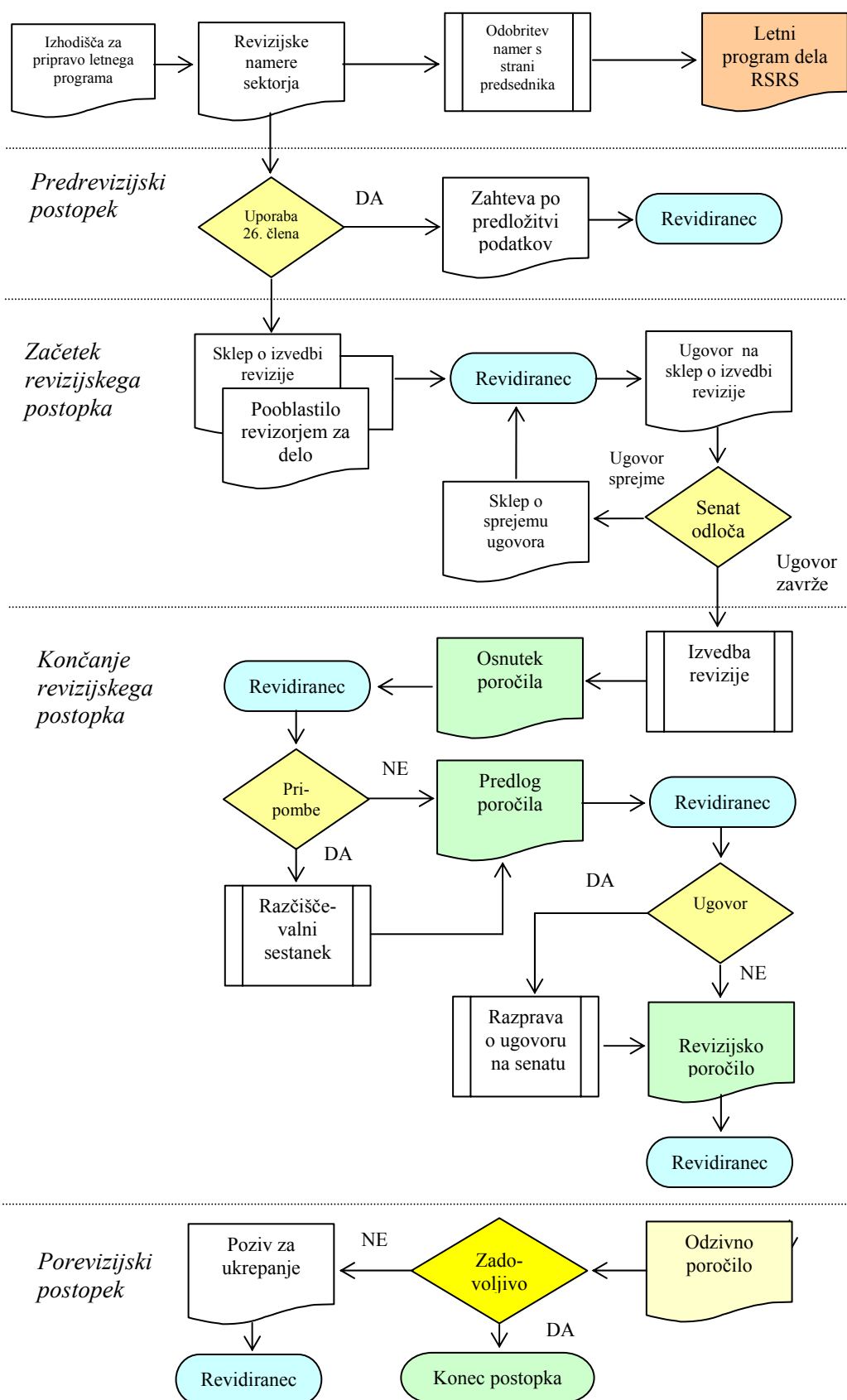
	Revizijski postopek
1	USKLAJEVANJE
1.1	Pridobite: ▪ proračun občine; ▪ zaključni račun proračuna občine; ▪ analitično bruto bilanco; ▪ računovodske izkaze; ▪ interne pravilnike občine, ki urejajo postopke dodeljevanja tekočih transferov na področju športa, kulture, kmetijstva, idr.; ▪ lokalni program za kulturo, program dela in letni izvedbeni načrt za kulturo, letni program športa, ostale letne izvedbene načrte oziroma programe dela; ▪ podatke o vseh izvedenih javnih razpisih za dodelitev transferov v revidiranem letu ne glede, ali je postopek javnega razpisa vodila občina ali je za vodenje postopka pooblastila drugo pravno osebo; ▪ dokumentacijo za izbrane javne razpise (odločbo o imenovanju komisije, objavo javnega razpisa z razpisno dokumentacijo, vloge prejemnikov sredstev, zapisnik komisije o odpiranju vlog, zapisnik komisije o strokovnem pregledu in ocenjevanju vlog, predlog komisije o prejemnikih sredstev, sklepe o izboru prejemnikov sredstev, pogodbe prejemnikov sredstev, zahtevke za izplačilo sredstev z zahtevanimi prilogami, kot so odredbe za izplačilo, dokazila o namenski porabi sredstev in ostalo).
1.2	Primerjajte zneske tekočih transferov, izkazanih v zaključnem računu proračuna z zneski, izkazanimi v bruto bilanci in izkazu prihodkov in odhodkov. Ugotovite in pojasnite morebitna odstopanja.
1.3	Določitev vzorca: Preglejte zaključni račun proračuna in glavno knjigo. Po presoji določite vzorec tekočih transferov, dodeljenih posameznim društvom in drugim pravnim osebam javnega in zasebnega prava ter fizičnim osebam na posameznih področjih, na katerih je potrebno sredstva dodeliti na podlagi javnega razpisa. Pri izboru upoštevajte ugotovljena specifična tveganja. Za izbrani vzorec pridobite ustrezno dokumentacijo.
1.4	Ugotovite skupni znesek odhodkov na podlagi posameznega javnega razpisa. Povežite postavke glavne knjige, proračuna in zaključnega računa proračuna občine.
1.5	Ugotovite skupni znesek načrtovanih in realiziranih sredstev za dodelitev tekočih transferov na podlagi javnega razpisa. Navedite, kolikšen delež tekočih transferov in celotnih odhodkov občine predstavljajo.
1.6	Primerjajte znesek izvršenih tekočih transferov z načrtovanim. Pridobite pojasnila za večja odstopanja.

1.7	Preverite, ali ima občina interne akte, ki urejajo posamezna področja dodeljevanja tekočih transferov in ocenite njihovo skladnost z določili pravilnika IPro 2006.
2	PREIZKUŠANJE PRAVILNOSTI DODELJEVANJA TEKOČIH TRANSFEROV - PRAVILNOST IZVRŠITVE PRORAČUNA OBČINE
2.1	Namenska poraba sredstev in načrtovanost transferov
2.1.1.	Ugotovite, s katere proračunske postavke je bil transfer izplačan in preverite: - ali je bil načrtovan v proračunu občine (6. člen ZFO, enajsti odstavek 2. člena ZJF), - ali je bil izvršen v ustrezni višini (6. člen ZFO, enajsti odstavek 2. člena ZJF), - ali je bil izvršen oziroma, ali je bila obveznost prevzeta samo za namen in do višine, ki sta določena s proračunom (enajsti odstavek 2. člena ZJF), - ali so bili izpolnjeni pogoji za začetek postopka dodelitve sredstev in prevzemanje obveznosti, kot določajo zakoni in podzakonski predpisi, ki urejajo porabo proračunskih sredstev in področna zakonodaja (215. člen pravilnika IPro 2006). Če je potrebno, pridobite podrobní načrt porabe proračunske postavke, obrazložitve proračuna, sklepe občinskega sveta, obrazložitve odgovornih oseb in opravite pogovore z odgovornimi osebami.
2.2	Postopek dodelitve tekočih transferov na podlagi javnega razpisa
2.2.1	Preverite, ali je transfer v skladu z lokalnim programom za kulturo, programom dela in letnim izvedbenim načrtom za kulturo, letnim programom športa oziroma ostalimi letnimi izvedbenimi načrti ali programi dela v odvisnosti od področja, na katero se transfer nanaša.
2.2.2	V primeru dodelitve transfera na podlagi neposredne pogodbe presodite upravičenost tovrstne dodelitve transfera (213. člen pravilnika IPro 2006).
2.2.3	Ali je o dodelitvi transfera na podlagi neposredne pogodbe odločal pristojni organ občine?
2.2.4	Ali je župan ali od njega pooblaščená oseba s pisno odločbo imenovala komisijo za vodenje postopka javnega razpisa (216. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.5	Ali je bil javni razpis objavljen v Uradnem listu RS (lahko tudi v uradnem glasilu občine ali na drug smiselná način, 217. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.6	Ali so bili v objavi javnega razpisa določeni (217. člen pravilnika IPro 2006): - osnovni pogoji in merila za dodelitev sredstev? - okvirna višina sredstev, ki so na razpolago za predmet javnega razpisa?
2.2.7	Ali so bili v razpisni dokumentaciji določeni (218. člen pravilnika IPro 2006): - okvirna višina sredstev, ki so na razpolago za predmet javnega razpisa? - način določanja deleža, ki ga prejme posamezni prejemnik? - vrsta meril za dodelitev sredstev, način njihove uporabe in pomen posameznih meril?
2.2.8	Ali je komisija v zapisniku ocenila ustreznost razpisne dokumentacije pred odločitvijo o objavi javnega razpisa (četrti odstavek 218. člena pravilnika IPro 2006)?
2.2.9	Ali je komisija vodila zapisnik o odpiranju vlog in, ali so bile nepravčasne, nepravilno izpolnjene in nepopolne vloge izločene iz postopka (221. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.10	Ali je komisija ocenjevala vloge na podlagi pogojev in meril, navedenih v javnem razpisu oziroma v razpisni dokumentaciji (223. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.11	Ali je komisija vodila zapisnik o strokovnem pregledu popolnih vlog in o njihovem ocenjevanju (223. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.12	Ali je komisija pripravila predlog prejemnikov sredstev, podpisan s strani vseh članov komisije in ga predložila županu oziroma od njega pooblaščená osebi (223. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.13	Ali je župan ali od njega pooblaščená oseba izdala sklepe o izboru prejemnikov sredstev (224. člen pravilnika IPro 2006)?
2.2.14	Na primeru izbranega vzorca prejemnikov sredstev (najmanj pet prejemnikov sredstev za en javni razpis) ugotovite: - ali je prejemnik transfera kandidiral na javnem razpisu? - ali je prejemnik transfera izpolnjeval osnovne pogoje iz javnega razpisa? - ali je prejemnik transfera predložil pravočasno in pravilno izpolnjeno ter označeno kuverto, ki vsebuje popolno vlogo? - ali je bil transfer dodeljen prejemniku v pravilnem znesku? - ali je bila s prejemnikom transfera sklenjena pisna pogodba z vsemi obveznimi

	sestavlinami (227. člen pravilnika IPro 2006)?
2.3	Pravilnost odhodka oziroma transfera
2.3.1	Na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin, ki so podlaga za izplačilo transfera, preverite: - ali je bil tekoči transfer izplačan na podlagi verodostojne knjigovodske listine (prvi odstavek 54. člena ZJF)? - ali obstaja pisna potrditev skrbnika pogodbe ali druge odgovorne osebe glede pogodbene podlage za izplačilo knjigovodske listine in ustrezne višine obveznosti, ki izhaja iz knjigovodske listine (drugi odstavek 54. člena ZJF)? - ali izplačilo ustreza namenu tekočega transfera? - ali je bil transfer izplačan upravičeni osebi? - ali je bil transfer izplačan v ustreznem znesku?
2.4	Dinamika izplačil
2.4.1	Ali je v pogodbi s prejemnikom transfera opredeljena dinamika izplačil?
2.4.2	Ali je občina spoštovala predvideno dinamiko izplačil prejemnikov transferov?
2.5	Nadzor nad porabo sredstev
2.5.1	Ali je občina spremljala namenskost porabe dodeljenih transferov?
2.6	Prikaz nepravilnosti
2.6.1	Ugotovite in v preglednici prikažite zneske ugotovljenih nepravilnosti, ki so bile ugotovljene na vzorcu tekočih transferov, določenem za revidiranje pravilnosti poslovanja.
2.6.2	Ocenite višino napak in nepravilnosti za celotno populacijo, ki je bila podlaga za vzorčenje.
3	MOŽNA PODROČJA IZBOLJŠAV PRI REVIDIRANCU
3.1	Razmislite, ali lahko oblikujemo učinkovite predloge pri revidirancu iz naslednjih področij: - določitev skrbnika proračunskih postavk? - spremljanje namensnosti porabe dodeljenih transferov?

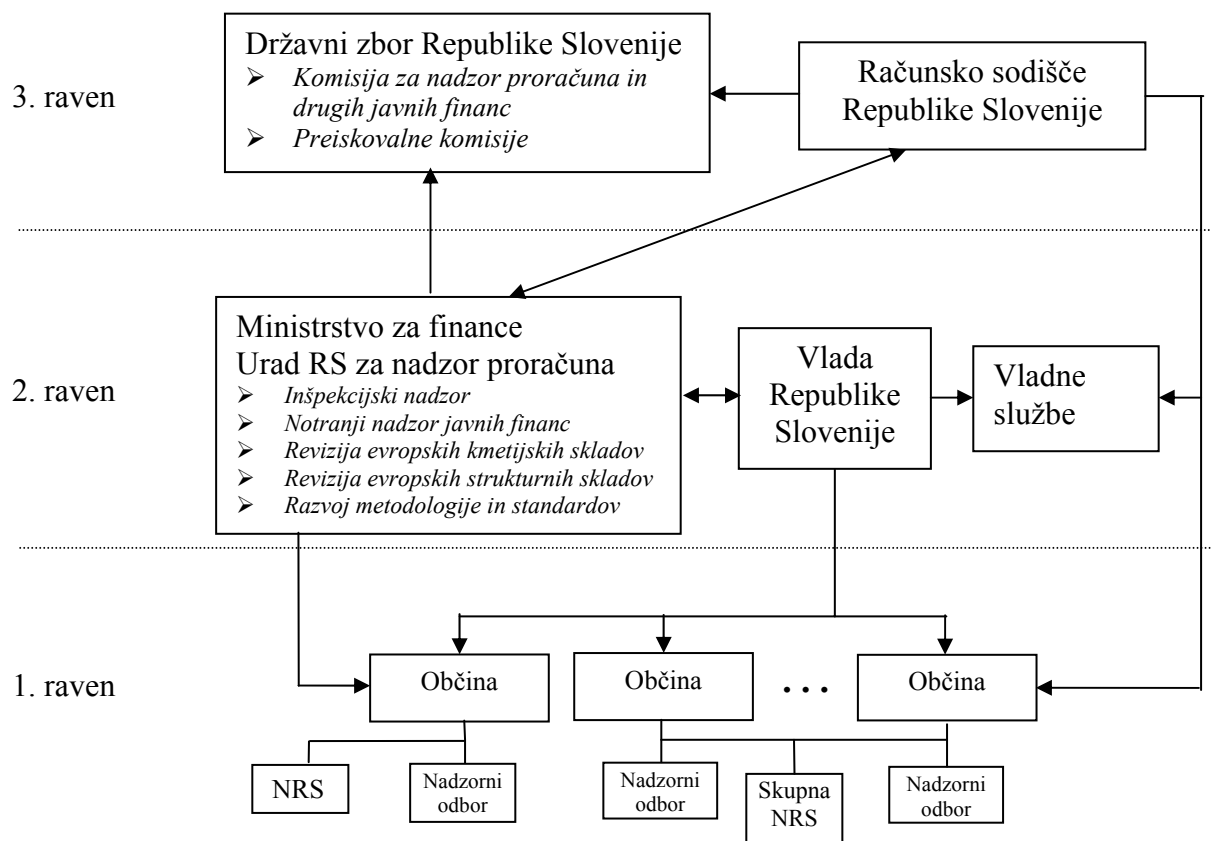
Vir: Lastna zasnova.

Potek postopka izvedbe revizije na računskem sodišču po ZRacS-1 iz leta 2001



Vir: Vidovič, Milatovič, Hren, 2001, str. 16.

Sestava in povezanost ravni nadzora nad porabo proračunskih sredstev lokalnih skupnosti v RS



Vir: Vidovič, Milatovič, Hren, 2001, str. 11 s spremembami in dopolnitvami avtorice.