

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**RAZLIKE REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN
REVIZIJE PRAVILNOSTI POSLOVANJA
JAVNIH ZAVODOV**

Ljubljana, junij, 2006

KATJA VIRANT

IZJAVA

Študentka Katja Virant izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Eteke Korpič-Horvat in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne, 23.6.2006

Podpis:

Kazalo

I. UVOD	1
1.1 Opredelitev namena in cilja naloge	3
1.2. Metode preučevanja	4
1.3. Zakonski okvir poslovanja javnih zavodov	5
1.4. Organizacijska shema in odgovornosti javnih zavodov	6
II. REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV JAVNIH ZAVODOV	8
2.1 Pravna podlaga za izvedbo revizije računovodskih izkazov	8
2.2 Opredelitev ciljev revizije računovodskih izkazov	11
2.3 Opredelitev metod in tehnik ter predpostavke, pri katerih se izvaja revizija računovodskih izkazov	12
2.4 Ugotovitve revizije računovodskih izkazov	15
2.4.1 Bilanca stanja	16
2.4.2 Izkaz prihodkov in odhodkov	23
2.4.3 Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti	26
2.4.4. Mnenje o pravilnosti računovodskih izkazov	27
III. REVIZIJA PRAVILNOSTI POSLOVANJA JAVNIH ZAVODOV	29
3.1 Pravna podlaga za izvedbo revizije pravilnosti poslovanja	29
3.2 Opredelitev ciljev revizije pravilnosti poslovanja	30
3.3 Opredelitev metod in tehnik revizije ter predpostavke, pri katerih se izvaja revizija pravilnosti poslovanja	30
3.4 Ugotovitve revizije pravilnosti poslovanja	31
3.5 Mnenje in priporočila o reviziji pravilnosti poslovanja	33
3.6 Odzivno poročilo	34
3.7 Porevizijsko poročilo	34
IV. REVIZIJSKO POROČILO O PRAVILNOSTI POSLOVANJA PRI OBRAČUNAVANJU PLAČ ZAPOSLENIH	36
V. RAZLIKE MED REVIDIRANJEM PRAVILNOSTI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN REVIDIRANJEM PRAVILNOSTI POSLOVANJA	46
5.1 Razlike z vidika določitve ciljev revidiranja	49
5.2 Razlike z vidika strukture revizijskega poročila	51
5.3 Razlike z vidika ugotovitev revizijskega poročila	53
5.4 Razlike z vidika izdanega mnenja revizijskega poročila	55
5.5 Razlike z vidika porevizijskega postopka	57
VI. SKLEP	57
LITERATURA	60
VIRI	62

I. UVOD

V zadnjih letih ima pri nas, kot tudi v ostalih demokratičnih državah, zaradi vse večjih potreb prebivalstva po javnih dobrinah, velik pomen nadziranje porabe javnih sredstev. Javne dobrine zagotavlja država. S tem namenom ustanovi nepridobitne organizacije (pravne osebe javnega prava), ki jih v celoti ali deloma financira. Ker so praviloma prejemki proračuna manjši od izdatkov in želijo imeti davkoplačevalci popolne informacije o tem, kako se porablja njihov denar, morajo proračunski uporabniki zagotavljati pravilnost in tudi smotrnost porabe javnih sredstev.

Nadziranje porabe javnih sredstev opravlja pri nas Računsko sodišče¹. Je strokovni organ, ki daje parlamentu in celotni javnosti verodostojne informacije o tem, kako se porablja javni denar. Revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev izvaja Računsko sodišče kot revidiranje pravilnosti ter smotrnosti poslovanja in kot revidiranje akta o preteklem ter o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev, kamor sodijo računovodski izkazi. Pri tem pomeni revidiranje pridobivanje ustreznih dokazov za izrek mnenja o pravilnosti računovodskih izkazov ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja².

Ena od pomembnih nalog računskega sodišča je svetovanje javnim uporabnikom o tem, kako pravilnejše in bolj smotrno poslovati. Mnenja imajo v javnosti veliko težo in so lahko tako pri revizijah računovodskih izkazov kot pri revizijah pravilnosti poslovanja pozitivna, negativna, s pridržkom, lahko pa tudi revizor mnenja sploh ne poda (odklonilno mnenje³). Revizije smotrnosti poslovanja se uveljavljajo bolj v zadnjem času, njihova mnenja pa so opisna.

V interesu vsakega proračunskega uporabnika mora biti, da si prizadeva čimbolj učinkovito, uspešno in gospodarno, hkrati pa pravilno poslovati z javnimi sredstvi. Pri tem lahko včasih prihaja tudi do nasprotij med pravilnostjo računovodskih izkazov in pravilnostjo poslovanja. Kako bo v tem primeru proračunski uporabnik ravnal, je odvisno od presoje, kateri zakon velja upoštevati pred ostalimi predpisi. Zato je pomembno, da ima izdelano vizijo zagotavljanja javnih dobrin, z vidika usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi, pri čemer ravna s sredstvi tako, da z minimalnimi stroški dosega ustrezno kakovost opravljanja javne službe, da je razmerje med doseženimi rezultati in dejavniki, porabljenimi zanje, čim bolj učinkovito ter da se v celoti uresničujejo zastavljeni cilji poslovanja. Glede na določila Zakona o javnih financah in Zakona o zavodih ima v poslovanju javnih zavodov glavno odgovornost direktor, ki mora skrbeti za ustrezno finančno poslovanje, ki vključuje tudi nadzor v obliki notranjih kontrol.

Da bi lahko bili računovodski izkazi podlaga za odločanje in da bi odražali realen prikaz stanja, morajo biti pripravljene tako, da se nanje lahko zanesemo. To pomeni, da smo pri sestavljanju računovodskih poročil natančni, upoštevamo pri merjenju sredstev in obveznosti do virov sredstev, pripoznavanju prihodkov in odhodkov določena pravila, sprejete dogovore,

¹ Računsko sodišče je bilo ustanovljeno na podlagi Ustave RS leta 1991. Njegovo delovanje je določeno na podlagi Zakona o Računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).

² Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/2001) ter Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI (European Organization of Supreme Audit Institutions), ki so jih sprejele države članice Evropske unije, z namenom poenotenja prakse revidiranja.

³ Odklonilno mnenje se pojmuje kot negativno mnenje (25. člen Zakona o računskem sodišču, Uradni list RS, št. 11/2001). Po revizijskih standardih se odklonilno mnenje izrazi takrat, ko revizor, zaradi pomanjkanja podatkov zavrne izrek mnenja.

da pravilno opišemo nastale poslovne dogodke. Poseben pomen imajo pri tem notranje kontrole, ki naj bi zagotavljale stalno preverjanje dela proračunskega uporabnika. Tako notranji kot zunanji revizorji imajo predvsem svetovalno nalogo, da predlagajo direktorju pravilnejše in smotrnejše poslovanje oz. izboljšanje poslovanja, kjer je to potrebno.

Javni zavodi poročajo javnosti o svojem poslovanju z letnimi poročili. Del letnega poročila so računovodski izkazi, ki predstavljajo zapis dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti. Računovodske in druge informacije, ki jih zagotavljajo letna poročila, morajo biti uporabnikom razumljive ter bistvene, zanesljive in primerljive (Holmes, Sugden, Gee, 2005, str. 5).

Revizije računovodskih izkazov imajo glavno nalogo ugotoviti, ali so računovodski izkazi določenega proračunskega uporabnika točni in popolni in se je nanje mogoče zanesti. To pomeni, da morajo računovodski izkazi zagotoviti resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov v določenem letu, pri čemer razumemo resnično in pošteno to, da so poslovni dogodki dejansko nastali, da so bili pravilno vknjiženi, da so v računovodskih izkazih pravilno predstavljeni in da nedvomno pripadajo revidiranemu proračunskemu uporabniku.

Revizorji pri revizijah pravilnosti poslovanja preverjajo, če poslujejo proračunski uporabniki v skladu z zakoni in drugimi predpisi ter usmeritvami. Pri tem je glavna naloga revizorjev ugotoviti, ali so bili vsi nastali poslovni dogodki izvedeni in obravnavani v skladu s tedaj veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.

V specialističnem delu bom prikazala ter na primerih nekaterih proračunskih uporabnikov⁴ analizirala obe vrsti revizij, revizijo računovodskih izkazov in revizijo pravilnosti poslovanja. Analizo bom naredila na podlagi revizijskih poročil Računskega sodišča.⁵ Pri tem bom ugotavljala, kakšen pomen ima ena in druga vrsta revizije za poslovanje javnega zavoda in za poročanje Računskega sodišča o njih. Nadalje bom naredila medsebojno primerjavo obeh revizij in ugotovila medsebojno odvisnost obeh. Poskušala bom odgovoriti na glavno vprašanje, ali posamezna revizija daje zadostno informacijo o poslovanju javnega zavoda, ali pa še le obe reviziji skupaj dajeta zadostno podlago za popolno mnenje o poslovanju javnega zavoda.

V raziskavo bom vključila tudi rezultate 37. mnenj, ki jih je Računsko sodišče v letu 2005 ugotovilo pri revizijah računovodskih izkazov ter 50. mnenj, ki jih je Računsko sodišče v letu 2005 ugotovilo pri revizijah pravilnosti poslovanja proračunskih uporabnikov.⁶

⁴To so javni zavodi: Knjižnica Jožeta Mazovca, Knjižnica Ivana Tavčarja Škofja Loka in Slovenski etnografski muzej.

⁵ Računsko sodišče: Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Jožeta Mazovca v letu 2003, št. 1212-5/2004-16, 23.6.2005, ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)); Računsko sodišče: Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Ivana Tavčarja Škofja Loka v letu 2003, št. 1212-6/2004-15, 20.05.2005 ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)); Računsko sodišče: Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Slovenskega etnografskega muzeja v letu 2004, št. 1212-3/2005-19, 25.1.2006, ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)).

⁶ V vzorec je naključno izbranih več kot polovico vseh izraženih mnenj o reviziji računovodskih izkazov in reviziji pravilnosti poslovanja, ki jih je Računsko sodišče izdalo v letu 2005.

1.1 Opredelitev namena in cilja naloge

Cilj specialističnega dela je predstaviti revizijo računovodskih izkazov in revizijo pravilnosti poslovanja na primerih revizijskih poročil javnih zavodov ter poiskati razlike med obema vrstama revizij.

Pri revizijah računovodskih izkazov je glavni cilj ugotoviti, ali računovodski izkazi odražajo resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov v določenem letu, pri čemer razumemo **resnično in pošteno to:**

- **da so poslovni dogodki dejansko nastali,**
- **da so bili pravilno vknjiženi,**
- **da so v računovodskih izkazih pravilno predstavljeni in**
- **da nedvomno pripadajo revidiranemu proračunskemu uporabniku.**

Ugotovljene napake, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, so tako lahko:

- računске,
- računovodske,
- napake z vidika evidentiranja računovodskih kategorij,
- napake z vidika pripoznavanja poslovnih dogodkov v skladu z veljavnimi predpisi.

Revizije pravilnosti poslovanja se nanašajo na preverjanje pravilnosti nastalih poslovnih dogodkov pri proračunskem uporabniku.⁷ Glavni cilj je ugotoviti, ali so bili nastali poslovni dogodki izvedeni v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi. To pomeni da:

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

Končni cilj obeh vrst revizij je pridobiti zadostno število zanesljivih revizijskih podatkov za izrek mnenja o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja. Mnenje je podano posebej za revizijo računovodskih izkazov in posebej za revizijo pravilnosti poslovanja in za obe omenjeni vrsti revizij je lahko pozitivno, s pridržkom, negativno ali pa odklonilno mnenje. Velikokrat se v praksi dogaja, da je pri istem proračunskem uporabniku mnenje o računovodskih izkazih pozitivno, ali s pridržkom, medtem ko je mnenje o pravilnosti poslovanja negativno, ali pa ravno obratno. Lahko pa sta obe mnenji bodisi pozitivni ali negativni. Tu ni pravila in je odvisno od dejanskega stanja poslovanja proračunskega uporabnika.

⁷ Opredelitev v 1. točki 3. odst. 20. člena Zakona o Računskem sodišču (Uradni list RS št. 11/2001), ki pravi, da je revidiranje pravilnosti poslovanja 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.

1.2. Metode preučevanja

Metode dela, ki jih bom pri izdelavi specialistične naloge uporabila, temeljijo predvsem na proučevanju gradiva revizijskih in porevizijskih poročil Računskega sodišča⁸ in vzporednemu pregledovanju in analiziranju dosegljive dokumentacije nekaterih proračunskih uporabnikov.

Pri pregledovanju ostalega gradiva bo poudarek na strokovni literaturi domačih in tujih avtorjev, pri tem pa mi bo v pomoč znanje, ki sem ga pridobila v času študija in delo, ki ga opravljam na področju računovodstva v javnem zavodu.

V nalogo bom vključila tudi informacije, ki jih bom tekom izdelave specialističnega dela pridobila od zaposlenih ter iz raznih drugih virov (članki, razprave o revizijskih poročilih javnih zavodov).

Postopek proučevanja revidiranja se izvaja:

- retrogradno, kar pomeni, da se izvaja presojanje evidentiranih poslovnih dogodkov iz letnih poročil in podatkov preteklega poslovanja in sicer iz končnih stanj posameznih računovodskih postavk, po potrebi pa tudi izkazane računovodske postavke, razčlenjene v določenih obdobjih (konto kartice);
- pregledovanje dokumentacije se nanaša na posamezna revizijska poročila javnih zavodov (medsebojna primerjava, časovna primerjava);
- pri pregledu revizijskih poročil pravilnosti računovodskih izkazov se preverjajo tako formalne kot vsebinske napake;
- pri pregledovanju revizijskih poročil o pravilnosti poslovanja bo poudarek na vsebinskem preverjanju pravilnosti izkazanih ekonomskih kategorij poslovanja, z vidika veljavne zakonodaje.

Pri proučevanju revidiranja bom upoštevala naslednje **predpostavke**:

1. javni zavodi delujejo v skladu z določeno zakonodajo, ki velja za pravne osebe javnega prava;
2. javni zavodi so izpostavljeni zunanjemu revidiranju s strani Računskega sodišča;
3. javni zavodi delujejo pri svojem poslovanju v podobnih razmerah;
4. javni zavodi imajo organizirano notranjo kontrolo v okviru samega računovodstva
5. revizije Računskega sodišča so bile opravljene skladno z mednarodnimi standardi revidiranja, kamor sodijo načrtovanje, nadziranje in pregled, notranje kontroliranje, usklajenost z zakoni in drugimi predpisi, dokazi, analize izkazov (Slovenski inštitut za revizijo, 1994, str. 27).

⁸ Spletna stran Računskega sodišča, ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si))

1.3. Zakonski okvir poslovanja javnih zavodov

Javne zavode ustanovi država ali posamezne občine z namenom opravljanja javne službe. Proučevani javni zavodi, spadajo med nepridobitne organizacije, kar pomeni, da delujejo zato, da javnosti zagotavljajo storitve s področja kulture,⁹ pri tem pa njihov osnovni namen ni ustvarjanje dobička.

Takšne organizacije financira država, ki tudi nadzira njihovo delovanje. V odloku o ustanovitvi posameznega javnega zavoda je opredeljeno, da je celotno premoženje last ustanovitelja, ki je lahko občina ali država. Celotno premoženje se v poslovnih knjigah javnih zavodov izkazuje kot sredstva v upravljanju.

Javni zavodi se po 13. členu Zakona o računovodstvu uvrščajo med določene ali druge uporabnike enotnega kontnega načrta.¹⁰ Pri vodenju poslovnih knjig zato upoštevajo kontni načrt, ki ga določi minister, pristojen za finance.¹¹ Krovni zakon, ki ureja evidentiranje poslovnih dogodkov in vodenje poslovnih knjig javnih zavodov je Zakon o računovodstvu, 1999, na področjih, ki jih ta zakon podrobneje ne ureja, pa Slovenski računovodski standardi, 2001. Posebnost računovodstva v javnem sektorju je vodenje računovodstva tako po fakturirani kot po plačani realizaciji. Tu je zakonodaja poenotena z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor, kjer je med področji, ki jih urejajo mednarodni računovodski standardi za javni sektor navedeno, da se sestavljajo različna računovodska poročila po namenu, glede na zaračunano realizacijo, ali po sistemu denarnega toka - plačana realizacija (Zafred, 2005, str. 6).

Zakonska podlaga za notranji nadzor javnih financ pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna¹² je v 100. in 101. členu Zakona o javnih financah, 1999 ter 10. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora v javnih financah, 2002. Tudi v ostalih Evropskih državah¹³ je revidiranje v javnem sektorju zastopano v polni meri, tako z vidika pravilnosti računovodskih poročil, kot zakonske ustreznosti poslovanja. Vzrok za to je, da je funkcija javnega sektorja v državah čedalje bolj pomembna, da želijo imeti davkoplačevalci javno polaganje računov, kar pomeni, da je država odgovorna za svoje delovanje. Pravila revidiranja pravilnosti poslovanja se kažejo z dveh vidikov, in sicer pravilnosti poslovanja preteklih dogodkov in pravilnosti poslovanja v prihodnje. Bolje je preprečiti načrtovane nepravilnosti, kot pa jih odkriti, ko so že povzročile določeno škodo. Tu

⁹ Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradni list RS, št. 96/02), Zakon o knjižničarstvu (Uradni list RS, št. 87/01)

¹⁰ Na osnovi Odredbe o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97-4806/2001) ter Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46-2247/2003).

¹¹ Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004), Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/2003 in 34/2004), Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003 in 126/2004)

¹² Povzeto po usmeritvah za državno notranje revidiranje, spletna stran Ministrstva za finance (URL:<http://www.sigov.si/mf>)

¹³ Npr. v sosednji državi Hrvaški dajejo, podobno kot pri nas, velik pomen obema vrstama revizij, reviziji računovodskih izkazov ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja. Tudi sama izvedba revizije vsebuje podobne postopke in enake cilje (Meigs R., Meigs W., 1999, str. 295-298).

se pokaže odgovornost revizorjev, katerih namen je, ne samo odkrivanje nepravilnosti, ki so se zgodile v preteklosti, temveč tudi svetovanje javnemu sektorju, kako naj pravilnejše in končno tudi smotrnejše posluje v bodoče (Jones, Bates, 1990, str. 284).

1.4. Organizacijska shema in odgovornosti javnih zavodov

Organi upravljanja javnih zavodov so:

- **svet zavoda**
- **direktor in**
- **strokovni svet.**

Vsak javni zavod zastopa direktor, ki je programski in poslovni vodja in je odgovoren za zakonito poslovanje in delovanje javnega zavoda. Pristojnosti direktorja so podrobneje določene s statuti posameznih javnih zavodov. Direktorja imenuje ustanovitelj, razen v primeru, ko je z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda.¹⁴ V tem primeru mora svet zavoda k svoji odločitvi o imenovanju direktorja pridobiti tudi soglasje ustanovitelja (Zakon o zavodih, 1991).

Svet javnih zavodov je ustanovljen zato, da spremlja in nadzira poslovanje javnih zavodov, sprejema programe dela, finančni načrt ter druge splošne akte. Sestavljen je iz članov, ki zastopajo ustanovitelja, javni zavod in uporabnike storitev (Zakon o zavodih, 1991).

Strokovni sveti pa so sestavljeni iz članov strokovnih delavcev javnih zavodov, lahko pa so tudi zunanji strokovnjaki. Tu se sprejemajo odločitve predvsem s področja strokovnega dela javnih zavodov. Ti izdajajo mnenja o odprtih strokovnih vprašanjih, dajejo pobude za nove oblike dela ipd.

Ustanovitelj zagotavlja (na osnovi letnih pogodb) javnim zavodom sredstva za opravljanje javne službe. Pri svojem poslovanju javni zavodi uporabljajo premoženje občin oz. države, ki ga imajo v upravljanju. Javni zavod mora uporabljati sredstva ustanovitelja, ki jih ima v upravljanju, kot dober gospodar, kar pomeni, da je dolžan zagotoviti takšno poslovanje, da se poskrbi za ohranjanje vrednosti teh sredstev ter ne dopušča delovanja kakršnekoli škode nanje.

Dodatni viri pridobivanja sredstev za opravljanje dejavnosti javnih zavodov so še plačila za storitve iz drugih virov, kot so donacije, prispevki občanov ipd. Javni zavodi imajo izdelane interne akte o sistemizaciji in organizaciji dela, glede na svoje potrebe in način izvajanja dela.

V zadnjem času se vse več razpravlja v državnih oz. občinskih organih, da je nujno potrebna organizacija notranje revizorskih služb, ki bodo bdele nad poslovanjem javnih zavodov in razpolaganjem z občinskim oz. državnim premoženjem. Na osnovi določil Zakona o javnih financah in 10. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega

¹⁴ Za imenovanje direktorja knjižnice je v 17. členu Zakona o knjižničarstvu (Uradni list RS, št. 87/2001) določeno, da direktorja imenuje ter razrešuje svet zavoda, pred tem pa mora o tem pridobiti soglasje ustanovitelja knjižnice.

nadzora javnih financ so proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 mio tolarjev, dolžni organizirati lastno notranjo revizijsko službo ali skupno revizijsko službo z drugimi proračunskimi uporabniki. Lahko pa revizijski pregled opravijo tudi zunanji revizorji. Ostali proračunski uporabniki pa so dolžni najmanj enkrat v obdobju treh let zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja (Korpič-Horvat, 2003, str. 172).

Glavni cilj notranjega nadzora je, da se zagotovi učinkovito in uspešno delovanje notranjih kontrol in finančnega poslovanja v celotnem poslovanju javnih zavodov in ostalih proračunskih uporabnikov. Uspešen ustroj notranjih kontrol mora omogočati urejeno načrtovanje in izvrševanje proračuna, pri tem pa je poraba javnih sredstev smotrna in pravilna.

»Notranji revizorji so zaposleni v državnih organih, občinskih upravah ali drugih osebah javnega prava (neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih) katerih poslovanje revidirajo. Delujejo v notranjih revizijskih službah; na Ministrstvu za finance pa obstoja služba za nadzor proračuna, kot centralni organ za koordinacijo in harmonizacijo sistema notranjega nadzora javnih financ« (Korpič-Horvat, 2003, str. 172).

V skladu z načrtovano vrsto revizije pridejo v poštev različne vrste kontroliranja. Pri reviziji računovodskih izkazov se preuči in oceni predvsem tisto kontroliranje, ki pomaga varovati sredstva in druge ekonomske kategorije ter zagotavlja točnost in popolnost računovodskih izkazov. Pri revizijah pravilnosti poslovanja, oz. preverjanju poslovanja skladnosti s predpisi, pa se prouči in oceni tisto kontroliranje, ki vodstvu pomaga pri pravilnem usklajevanju poslovanja z zakoni in predpisi (Colić, 2000, str. 34).

Postopki ovrednotenja delovanja notranjih kontrol so lahko:

- opredelitev kontrolnih ciljev v javnem zavodu (kaj se kontrolira)
- pregledovanje obstoječega procesa poslovanja (tu je potrebno določiti, katera področja poslovanja so najbolj tvegana in zakaj)
- razkritja ciljev in odgovornosti pri notranjem kontroliranju
- opredelitev ključnih kontrol v skladu z obstoječimi standardi
- poročanje o pomembnih dogodkih in presojah
- preizkušanje ključnih kontrol v procesu poslovanja
- razkritja kontrol in postopkov ter poročanje o njih
- opredelitev ravni vodenja procesov
- razkritja metodologije za vrednotenje notranjih kontrol (Jagrič, 2005, str. 190,191).

Računovodska kontrola ima v javnem zavodu preprečevalni značaj, saj zajema aktivnosti v zvezi z ugotavljanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti pri vseh nalogah, ki jih računovodstvo izvaja. Formalna računovodska kontrola podatkov obsega preverjanje pravilnosti evidentiranih poslovnih dogodkov skladno z nastankom in pripoznavanjem poslovnega dogodka ter ustreznosti podatkov, izkazanih v knjigovodskih listinah. V poslovne knjige se ne bi smeli vnašati nobeni podatki iz knjigovodskih listin, dokler ni opravljena predhodna kontrola pravilnosti in ustreznosti knjigovodskih informacij. Pri tem je potrebno najprej preveriti, če so izkazane poslovne dogodke odobrile pooblaščen osebe, v nadaljevanju pa tudi, če so bili poslovni dogodki pravočasno, pravilno ter v celoti evidentirani v poslovnih knjigah. Pomembno dejstvo je, da so pri računovodskih podatkih, ki se obravnavajo računalniško, v sam program vgrajene računalniške kontrole

II. REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV JAVNIH ZAVODOV

Pojem revidiranja računovodskih izkazov je opredeljen v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str. 645) kot: »revidiranje, ki se začne s preverjanjem knjigovodstva ter tamkajšnjih knjigovodskih listin in poslovnih knjig, da bi se lahko nato osredotočilo na njegove izdelke, tj. obračunsko bilanco stanja in obračunski izkaz poslovnega ter finančnega izida, v nekaterih primerih pa tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja; naloga takšnega revidiranja je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, s katerimi se v svojem okolju predstavlja organizacija.«

Ena izmed opredelitev izraza revidiranje računovodskih izkazov je tudi »zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva« (Taylor, Donald, Glezen, 1996, str. 33).

2.1 Pravna podlaga za izvedbo revizije računovodskih izkazov

Računovodski izkazi nastajajo v finančnih računovodstvih in morajo biti organizirani v skladu z veljavnimi računovodskimi načeli. Okvir delitve nalog v računovodstvih, katerih poglobitni namen je pripravljavanje in predstavljanje računovodskih izkazov, mora biti usklajen z dvema temeljnima predpostavkama:

1. časovna neomejenost poslovanja ter
2. upoštevanje nastanka poslovnega dogodka.¹⁵

Pri predpostavki delujočega podjetja je računovodstvo organizirano tako, da v bodoče ni nobene potrebe po ustavitvi delovanja javnega zavoda ali s tem povezanega kakšnega bistvenega zmanjšanja poslovanja. Predpostavka delovanja načela zajemanja poslovnih dogodkov glede na njihov nastanek pa pomeni, da se v poslovnih knjigah lahko upoštevajo poslovni dogodki takrat, ko so nastali. Računovodske informacije morajo biti podane skladno tudi z ostalimi temeljnimi računovodskimi načeli, kar pomeni, da so razumljive, ustrezne, zanesljive ter primerljive (Turk et. al., 1999, str. 28, 29).

Letno poročilo se sestavlja v skladu s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava ter Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Zavezanci za sestavitev letnega poročila so pravne osebe javnega prava, ki jih določa 2. člen Pravilnika o

¹⁵ Pri proračunskih uporabnikih pa je pomembno tudi organiziranje računovodstva v skladu z načelom denarnega toka, kar pomeni, da se morajo v računovodstvu upoštevati poslovni dogodki tudi takrat, ko javni zavod prejme ali plača denarna sredstva (Cash Basis IPSAS: International Federation of Accountants, 2003, 95 str.).

sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, dodatno pa jih opredeljuje prvi oz. zadnji odstavek 16. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. V skladu z 51. členom Zakona o računovodstvu, morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta predložiti letna poročila organizaciji, pooblaščenim za objavljanje podatkov, ter pristojnemu ministrstvu do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta za preteklo leto (Štrekelj, Čižman, 2006, str. 9).

Letno poročilo sestavljata računovodsko poročilo in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo obsega:

1. **bilanco stanja** - obrazec je predpisan in naveden v prilogi 1 kot sestavni del Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
2. **izkaz prihodkov in odhodkov** določenih uporabnikov EKN¹⁶ - obrazec je predpisan in je naveden v prilogi 3 kot sestavni del Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;
3. **obvezne priloge k obema računovodskima izkazoma** ter
4. **pisna pojasnila**, med katerimi je potrebno v skladu s 26. členom Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava razkriti vsaj še:
 - sodila, ki so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov,
 - namene, za katere so bile (če so bile) oblikovane dolgoročne rezervacije,
 - domnevne vzroke za izkazovanje presežka prihodkov nad odhodki (in obratno) v izkazu prihodkov in odhodkov ter posledično tudi v bilanci stanja,
 - uporabljene metode, po katerih so bile vrednotene zaloge, izdelki ter nedokončana proizvodnja,
 - informacije o vzrokih za neplačane obveznosti, ki so do konca leta zapadle v plačilo,
 - podatek o tem, iz katerih virov sredstev so nastala vlaganja v opredmetena osnovna sredstva ter neopredmetena dolgoročna sredstva,
 - informacije o prosto naloženih sredstvih,
 - navesti je potrebno tudi razloge za nastale pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
 - če so na postavkah izvenbilančnih kontov zajeti kakršnikoli podatki, je potrebno razložiti evidentirane zneske,
 - podatke o odpisanih opredmetenih osnovnih sredstvih ter neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki pa so še v uporabi,
 - informacije o drugih pomembnih zadevah, ki dajejo popolnejše razumevanje v računovodskih izkazih evidentiranih računovodskih postavk (Janc, 2003, str. 142-147).

Za določene uporabnike enotnega kontnega načrta sta **obvezni prilogi k bilanci stanja**:

1. Pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter
2. Pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

¹⁶ EKN je okrajšava za neposredne in posredne proračunske uporabnike državnega in občinskih proračunov, za katere veljajo določila enotnega kontnega načrta, ki ga predpiše pristojni minister za finance.

Obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta so:

1. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
2. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
3. Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
4. Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.¹⁷

Revizijski in porevizijski postopek podrobneje določa Zakon o računskem sodišču. Za določene primere pa daje zakonodaja tudi napotilo na uporabo revizijskih standardov INTOSAI¹⁸ ter IFAC¹⁹, ki so poenotene evropske smernice za izvajanje revizije.²⁰

Pri sestavljanju računovodskih izkazov morata biti upoštevani dve temeljni načeli računovodstva, ki sta:

1. **načelo delujoče organizacije**, kjer gre za predpostavko, da bo organizacija tudi v bodoče poslovala in ni potrebe, da bi v prihodnosti prenehala delovati in
2. **načelo doslednosti**, kjer se predpostavlja, da bodo ostale metode zajemanja računovodskih podatkov in načela enaka tudi v naslednjih obdobjih.

Opredelitve teh dveh temeljnih načel najdemo v INTOSAI²¹ evropskih smernicah za izvajanje revizije št. 53 - Uveljavljanje dobre računovodske prakse (pod točko 5.1). Poleg teh dveh temeljnih načel pa morajo biti v računovodskih usmeritvah upoštevana še naslednja načela:

- **načelo previdnosti** (razsodno ovrednotenje dejstev, da se ne bi tudi v prihodnje ponavljale napake ali prenašale negotovosti glede nekaterih ekonomskih kategorij);
- **načelo prednosti vsebine pred obliko** (kar pomeni, da je pri presojanju pomembnejša vsebinska plat ekonomske kategorije, kot oblikovna);
- **načelo pomembnosti** (pomembno je razkriti vsa dejstva, ki kakorkoli odločilno vplivajo na presojo poslovanja).

¹⁷ Opredeljeno v 3. odstavku 13. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, da našete obvezne priloge pod številko 2.,3., in 4. k Izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN izpolnijo le tisti določeni uporabniki EKN, ki imajo status posrednega uporabnika proračuna. Posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna so navedeni v 3. členu Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, kjer so posredni uporabniki, tiste pravne osebe, ki so organizirane v pravno organizacijski obliki javni zavod, javna agencija ali javni sklad ter katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občine in ki izvajajo javno službo oz. dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije.

¹⁸ V skladu z ostalimi državami, članicami Evropske Unije, ki so na pobudo evropskega računskega sodišča sprejele evropske smernice za izvajanje revizij INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), je tudi Računsko sodišče republike Slovenije z dnem, 1.7.1995 postalo član INTOSAI.

¹⁹ Standardi IFAC se uporabljajo predvsem pri revidiranju računovodskih izkazov in jih je izdalo mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants) za računovodsko poročanje (Haller, Kepler, 2002, str. 178).

²⁰ Uporaba omenjenih standardov je navedena v Napotilu za izvajanje revizij.

²¹ Spletna stran EU Računskega sodišča: Evropske smernice za izvajanje revizije INTOSAI (URL:http://www.eca.europa.eu/audit_approach/guidelines/audit_approach_guidelines_sl.htm)

2.2 Opredelitev ciljev revizije računovodskih izkazov

Cilj revizije računovodskih izkazov je izrek mnenja o računovodskih izkazih, kjer se preverja pravilnost evidentiranja in izkazovanja podatkov v računovodskih izkazih, ki sestavljajo računovodsko poročilo javnega zavoda. Namen računovodskega poročila je poročati javnosti o poslovanju javnega zavoda. Da bi finančno - računovodske informacije lahko zadovoljile potrebe po informiranju širše javnosti o porabi javnih sredstev za čimbolj učinkovito, uspešno in racionalno opravljanje javne službe, morajo biti pripravljene v skladu z veljavno zakonodajo in ostalimi predpisi. Računovodski izkazi morajo odražati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in vseh njihovih sprememb, nastalih v določenem času. Sestavljeni morajo biti v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, z upoštevanjem računovodskih načel in veljavne prakse. Računsko sodišče po končani izvedbi revizije računovodskih izkazov poda mnenje, ki je v skladu z usmeritvami revizijskih standardov INTOSAI²² lahko pozitivno (mnenje brez pridržkov), mnenje s pridržkom, negativno ali pa mnenja sploh ne izrazi (odklonilno mnenje).

Pozitivno mnenje poda revizor takrat, ko oceni, da so bili računovodski izkazi izdelani v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, da izkazujejo resnično in pošteno stanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, njihovih sprememb, prihodkov in odhodkov in, v njih ni pomembnejših odstopanj ali napak.

Mnenje s pridržkom poda revizor takrat, ko oceni, da so računovodski izkazi resnični in pošteni, razen za ugotovitev, ki jo izrazi v pridržku. Ni pa ugotovitev, s katero se revizor ne strinja, bistvena za razumevanje računovodskih izkazov.

Negativno mnenje izda revizor takrat, ko se v eni (ali več), bistvenih postavkah računovodskih izkazov izkaže, da niso pravilne, ali da ne vsebujejo vseh pomembnih informacij, ki bi zagotavljale resnično in pošteno sliko poslovanja proračunskega uporabnika.

Odklonilno mnenje pa revizor izrazi takrat, ko ni imel možnosti niti oceniti poslovanja revidiranca v postopku nadzora, bodisi zaradi pomanjkljive računovodske dokumentacije, nesodelovanja ali iz kakšnega drugega vzroka.

Poleg mnenja pa je bistveni del revizorjevega poročila tudi **priporočilo**, ki za razliko od mnenja ni zavezujoče, je pa lahko v pomoč pri izboljšanju poslovanja proračunskega uporabnika. Priporočila vsebujejo predloge za izboljšanje določenih postopkov, metod, ki bi pripomogle k pravilnejšemu ali smotnejšemu poslovanju (Korpič-Horvat, 2005, str. 7).

²² Opredeljeno v standardih INTOSAI od 172. do 178. točke (Korpič-Horvat, 2005, str. 7)

2.3 Opredelitev metod in tehnik ter predpostavke, pri katerih se izvaja revizija računovodskih izkazov

Pri obeh vrstah revizije, tako pri reviziji računovodskih izkazov, kot reviziji skladnosti s predpisi, obstajajo neke **predpostavke oz. teoretična podlaga za izvajanje revizij**. To so:

1. da revizijsko delo temelji na predpostavki, da je v javnem zavodu možno preverjanje tako računovodskih izkazov kot skladnosti poslovanja s predpisi;
2. učinkovito organiziranje delovanja notranjih kontrol v javnem zavodu zmanjšuje verjetnost napak ali nepravilnosti;²³
3. posledica uporabe splošnih računovodskih načel ter drugih predpisov pri sestavljanju računovodskih izkazov v javnem zavodu je poštena predstavitev računovodskih izkazov;
4. podatke v računovodskih izkazih iz preteklosti lahko sprejmemo kot resnične tudi v prihodnosti, če o tem ni nasprotnih dokazov;
5. računovodski izkazi ne vsebujejo namernih nepravilnosti, vedno pa obstaja t.i. poklicni dvom o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter celotnega poslovanja javnega zavoda;
6. revizor deluje pri svojem delu nepristransko in se ne sme spuščati v spore s poslovoilstvom ali zaposlenimi v javnem zavodu;
7. revizor mora biti za opravljanje svojega dela strokovno usposobljen (zahteva po strokovni izobrazbi, izkušnjah ter opravljenem strokovnem izpitu) in mora za kakovostno opravljanje svojega dela stalno izpopolnjevati svoja znanja, ter se vesti v vseh okoliščinah profesionalno, svojemu statusu primerno (Taylor, Glezen, 1996, str. 38-41).

Sam revizijski postopek se deli na predrevizijsko (pripravljalno), revizijsko in porevizijsko fazo. Predrevizijska oz. pripravljalna faza obsega zbiranje podatkov o izbranem javnem zavodu in njegovem poslovanju ter pripravo osnutka revizijskega poročila. Tu revizor pridobiva informacije in znanja o dejavnosti javnega zavoda, poslovoilstvu, lastništvu, njegovem poslovanju, ekonomskem uspehu ter nenazadnje o značilnostih okolja, v katerem deluje. Ko pridobi zadostne informacije o izbranem javnem zavodu, lahko revizor izdela revizijski načrt, na podlagi katerega bo izvajal revizijo. V njem so okvirno časovno opredeljene aktivnosti in dela, ki jih bo revizor v revizijskem postopku izvedel (Koletnik, 2002, str. 175).

O poteku revizije obstajajo **standardi, ki dajejo revizorjem smernice za zbiranje podatkov**, ki so podlaga za izrek mnenja po izvedeni reviziji. Standardi poteka dela so:

- revizorjevo delo mora biti natančno načrtovano (tu je vključen tudi nadzor nad pomočniki pri opravljanju revizije);
- preden se revizor loti izdelave načrta dela, mora temeljito spoznati delovanje notranjih kontrol v podjetju, da lahko določi čas izvajanja revizijskih del, obseg preizkusov (vzorec) ter vrsto tehnike preizkušanja resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov;

²³ »Napake so nenamerne pomote ali izpustitve zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih; nepravilnosti so namerne napačne navedbe, ali izpustitve zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih« (Taylor, Glezen, 1996, str. 40, opomba št. 6).

- s tehnikami revidiranja, kot so pregledovanje, opazovanje, potrjevanje in intervjuji, si mora revizor pridobiti zadostno ter ustrezno dokazno gradivo, na osnovi katerega bo lahko podal svoje mnenje o ustreznosti računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 59).

Pred izdelavo revizijskega načrta izvedbe revizije revizor preverja tudi, kolikšna je stopnja tveganja glede delovanja notranjih kontrol. »Vsaka organizacija potrebuje računovodski in neračunovodski kontrolni sistem, da bi lahko zasledovala tok denarja in z njim povezane aktivnosti. Notranje kontrole so zaradi tega prisotne tudi v javnem sektorju, kjer zanje prav tako odgovarja poslovodstvo« (Jagrič, 2005, str. 188).

Revizor mora za oceno delovanja notranjih kontrol v javnem zavodu izvesti določene postopke. Da bi lahko ugotovil, kako delujejo notranje kontrole v javnem zavodu, revizor običajno s pomočjo analitičnih tehnik (kot so npr. pregledovanje obstoječe poslovne dokumentacije, preverjanje poteka odgovornosti za izvedbo posameznih del v javnem zavodu in opazovanje, na kakšne načine se izvajajo posamezne naloge v nekem oddelku ter kakšno vlogo imajo pri tem notranje kontrole) ugotovi stopnjo ustreznosti delovanja notranjih kontrol. Na osnovi teh ugotovitev revizorji določijo, na kolikšnem vzorcu računovodskih podatkov bodo izvajali revizijo. Če bi namreč revizorji hoteli vedno, v celoti preveriti pravilnost vseh računovodskih podatkov in postopkov v javnih zavodih, potem bi za to porabili veliko preveč časa in bi bilo to neracionalno izvajanje revizij.

Če revizor ugotovi, da v nekem javnem zavodu sploh ne delujejo notranje kontrole (npr. na knjigovodskih listinah ni podpisov odredbodajalcev), potem se v nadaljevanju revizijskega postopka odloči, da bo v pregled vzel veliko večji vzorec računovodskih podatkov, kot pa npr. v javnem zavodu, kjer notranje kontrole dobro delujejo.

»Kakovosten ustroj notranjega kontroliranja v knjigovodstvu smo opredelili kot ustroj, ki zagotavlja, da so računovodske informacije verodostojne, torej brez napačnih navedb oziroma opustitev« (Horvat, 1999. str. 17).

Kot je navedeno v mednarodnih smernicah revidiranja INTOSAI (v poglavju št. 24 - Analitični postopki), lahko analitični postopki revidiranja računovodskih izkazov obsegajo vrsto tehnik in meril ocenjevanja, kjer revizorji preizkušajo (ne) ustreznost računovodskih podatkov, njihovo medsebojno (ne) ujemanje v izkazih, (ne) pravilnost knjiženja z vidika računskih in računovodskih pravil. Tehnike izvajanja preizkušanja pravilnosti računovodskih izkazov temeljijo predvsem na analizah na podlagi gibanj, ki kažejo spremembe (odmike) v določenih računovodskih postavkah med obdobji, analizi izračunavanja kazalnikov, ki kažejo deleže v odstotkih določenih računovodskih podatkov in analize na podlagi napovedovanja. Pri tem mora revizor določiti mejo sprejemljivosti, do kjer bo podatke še upošteval kot pravilne. Manjša odstopanja v okviru meje sprejemljivosti so dopustna in ne vplivajo bistveno na resnično in pošteno ovrednotene računovodske izkaze. Poleg pregledovanja se revizorji poslužujejo tudi tehnik intervjujev in tehnik opazovanja, z njimi lahko potrdi ali ovrže določeno mnenje.

V postopku revidiranja je poleg analiz pomembna aktivnost zbiranje zadostnih verodostojnih dokazov (knjigovodskih listin in drugih dokumentov), ki so podlaga za odločanje revizorja. Praviloma bi moral pridobiti revizor za vsako pomembno odstopanje računovodskih podatkov od meje sprejemljivosti pojasnila, zakaj je do njih prišlo, ki so podkrepjena z zadostnim številom verodostojnih dokazov.

Pri pregledu revizijskih poročil izbranih javnih zavodov so bili povsod podlaga za revidiranje računovodskih izkazov revizijski programi, ki so izdelani na podlagi mednarodnih revizijskih standardov revidiranja ter naslednjih zakonov in predpisov, v skladu s katerimi morajo pravne osebe javnega prava, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, sestaviti računovodske izkaze:

- Zakon o računovodstvu;
- Zakon o javnih financah;
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava;
- Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter
- Slovenski računovodski standardi.

Revizijske programe so revizorji računskega sodišča uporabili na izbranih vzorcih, ki so jih določili glede na analizo stanja in ugotovitve delovanja notranjih kontrol v posameznih javnih zavodih.

Revizijski postopek se prične z vročitvijo **sklepa o izvedbi revizije** uporabnika javnih sredstev. Pri izbranem javnem zavodu revizor pregleduje poslovanje, analizira knjigovodske listine ter zbira podatke o potrditvi pravilnosti računovodskih izkazov. Za glavni namen izvedbe revizije, to je izrek mnenja, si morajo revizorji med postopkom revidiranja priskrbeti zadostno in verodostojno delovno gradivo (to so potrebne revizorjeve evidence, ki potrjujejo njegovo mnenje, s tem da so verodostojna podlaga za vse revizorjeve ugotovitve).

«Vrste in vsebine pridobljenih listin v času skrbnega pregleda so odvisne od ciljev skrbnega pregleda. Najpogosteje se nanašajo na naslednja področja delovanja: pravna vprašanja, diagnosticiranje stanja podjetja, vprašanja vodenja in vodstva, nepremičnine in pravice, informacijski sistem, politika in metode načrtovanja, dolgovi in kreditiranje, kadri in ugodnosti, računovodske politike, sredstva in njihovi viri, izdatki, stroški, odhodki, prejмки, prihodki, notranje transakcije ipd.» (Mayr, 2003, str. 190).

Po opravljeni reviziji (ki običajno zajema predvsem pregled dejanskega stanja pri proračunskem uporabniku) revizor napiše osnutek revizijskega poročila. Sledi lahko razčiščevalni sestanek, kjer se razjasnijo odprta vprašanja, ki še lahko spremenijo določena dejstva in presoje, navedena v osnutku revizijskega poročila. Nato revizor izdela predlog revizijskega poročila, na katerega je dopusten ugovor revidiranca na pomembna revizijska razkritja. O ugovoru odloča senat Računskega sodišča. Po končani izvedbi revizije revizor napiše revizijsko poročilo.

Porevizijski postopek pa je čas po izdanem dokončnem revizorjevem poročilu, v katerem je zaradi bistvenih napak ali nepravilnosti podana zahteva po odzivnem poročilu (Korpič-Horvat, 2005, str. 23, 24). Značilno za revizijo računovodskih izkazov je, da tu ni potrebe po porevizijskem postopku, ker morajo biti vse ugotovljene napake odpravljene.

Nekatere napake ali nepravilnosti lahko revidirani javni zavod odpravi že sproti, med opravljanjem revizije. V primeru napak ali nepravilnosti, ugotovljenih v računovodskih izkazih, gre lahko za manjše napake in pomanjkljivosti, ki niso bistvenega pomena za razumevanje poslovanja proračunskega uporabnika, zato revizor nanje (v pismu poslovodstvu) le opozori in zahteva, da se v prihodnosti ne ponovijo.

2.4 Ugotovitve revizije računovodskih izkazov

Revizor je že v predrevizijski fazi preverjal delovanje notranjih kontrol pri revidiranih javnih zavodih in ugotovil, kolikšne so stopnje tveganja pri delovanju notranjih kontrol. Od tega je odvisno nadaljnje revizorjevo delo, saj bo v primeru, da notranjih kontrol sploh ni vzpostavljenih, potreboval večji vzorec v obsegu revidiranja, kot bi ta bil v razmerah dobro vzpostavljenih notranjih kontrol.

Med načrtovanjem revizorji v pogovoru s poslovodstvom javnega zavoda spoznavajo osnovni namen poslovanja javnega zavoda (njegovo poslanstvo) ter ožje in širše okolje, v katerem javni zavod deluje, nenazadnje pa tudi notranji ustroj vsakega javnega zavoda posebej (kako je ta organiziran, na kakšen način so vzpostavljene ravni odločanja, kdo je za kaj odgovoren, kakšen je pretok informacij). Veliko predhodnega znanja pridobi revizor tudi z dokumentacijo, ki mu jo mora poslovodstvo javnega zavoda izročiti, na podlagi pisnega zaprosila za posredovanje podatkov. To so:

- akt o ustanovitvi zavoda,
- sklep o vpisu v sodni register,
- statut zavoda,
- pravilnik o notranji organizaciji,
- pravilnik o sistemizaciji,
- pravilnik o računovodstvu,
- opis stroškovnih mest,
- seznam veljavnih internih aktov,
- kontni načrt, veljaven v letu revidiranja, analitični konti za obravnavano obdobje,
- letno poročilo za izbrano obdobje revidiranja, izpis bruto bilance,
- finančna načrta za predhodno in izbrano obdobje revidiranja,
- načrt investicij in nabav v izbranem obdobju revidiranja,
- poročilo o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev na zadnji dan izbranega obdobja.

Na osnovi predhodnega znanja in vedenja o poslovanju javnih zavodov ter raznih drugih pomembnih informacij, ki jih je pridobil tekom spoznavanja poslovanja javnega zavoda, se revizor odloči, na kakšen način in v kolikšnem obsegu bo revizijo izvajal. Pri tem je pomembna izbira vzorčenja, ki naj bi odražala čimbolj transparentno in celostno poslovanje javnega zavoda. Pri vseh treh, v nadaljevanju obravnavanih analizah revizijskih poročil, je bila pri revidiranju računovodskih izkazov uporabljena metoda vzorčenja naključno izbranih segmentov poslovanja.

2.4.1 Bilanca stanja

»Bilanca stanja je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o stanju sredstev ter obveznosti do virov sredstev proračunskega uporabnika ob koncu obračunskega obdobja« (Duhovnik, 2004, str. 28). Bilanca stanja ponuja veliko informacij o premoženju in obveznostih javnega zavoda na določen dan in njunih medsebojnih razmerjih. Sredstva so prikazana na aktivni strani bilance stanja, obveznosti do virov sredstev pa na pasivni strani. Osnovno načelo pri sestavljanju bilance stanja je, da so sredstva (aktiva) enaka obveznostim do virov sredstev (pasiva).

Brez sredstev se ne da poslovati in jih ima vsak javni zavod. Posebnost javnih zavodov je, da imajo vsa sredstva v upravljanju, kar pomeni, da niso last javnih zavodov, ampak last ustanovitelja. Zato imajo javni zavodi v virih sredstev prikazano, da je to obveznost do ustanovitelja in ne lastni kapital.

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

V vseh v analizi upoštevanih revidiranih javnih zavodih²⁴ veljajo enaki predpisi glede evidentiranja posameznih ekonomskih kategorij in nekatere **predpostavke**, ki so bile pri izvedbi revizije računovodskih izkazov upoštevane:

1. **pri neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstvih velja**, da se morajo v poslovnih knjigah izkazovati ločeno po nabavni vrednosti in ločeno popravek vrednosti. Prevrednotovanje sredstev se praviloma opravlja le, če njihova knjigovodska vrednost pomembno odstopa od nadomestljive vrednosti primerljivih osnovnih sredstev. Amortiziranje je zakonsko določeno po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in sicer so določene amortizacijske stopnje v Navodilu o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev in so prikazane v Tabeli 1, str. 18;
2. **pri amortizaciji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev** je posebnost tudi pri obravnavanju stroškov, ki se ne pokrivajo ob koncu leta v breme poslovnega izida (presežka prihodkov nad odhodki), temveč se v celoti pokrivajo v breme obveznosti do virov sredstev, ki so last ustanovitelja (razen, če ustanovitelj nameni posebna sredstva za pokrivanje stroškov amortizacije, ali ima

²⁴ Knjižnica Jožeta Mazovca, Knjižnica Ivana Tavčarja Škofja Loka in Slovenski etnografski muzej

javni zavod poleg opravljanja javne službe še tržno dejavnost in strošek amortizacije vračunan v lastni ceni tržne storitve);

3. **denarna sredstva** izkazujejo proračunski uporabniki na posebnih računih, imenovanih »podračuni«, ki so odprti pri Upravi RS za javna plačila²⁵ (v nadaljevanju UJP). Poleg denarnih sredstev na podračunih izkazujejo javni zavodi tudi vrednotnice ter denarna sredstva v blagajnah. Pri blagajniškem poslovanju veljajo posebna pravila ravnanja z denarjem ter vrednotnicami, ki so določena v internih pravilnikih o blagajniškem poslovanju;
4. **terjatve in obveznosti** se izkazujejo v poslovnih knjigah v skladu z njihovim nastankom, na ustreznih kontih. Prevrednotenje terjatev in obveznosti se praviloma ne opravlja, razen če so terjatve ali obveznosti v tujih valutah in se spremenijo valutni tečaji;
5. **lastni viri in dolgoročne obveznosti**, kjer so izkazane obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje. Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, se povečujejo za sredstva za njihovo nabavo, zmanjšujejo pa zaradi popravkov sredstev in vrednosti odpisov;
6. vse zgoraj navedene ekonomske kategorije in računovodske postavke so redno **vkjučene v letne popise**, ki jih izvajajo nepristranske popisne komisije, tako da je že tu zagotovljen del notranje kontrole v javnih zavodih. Popisne komisije vsako leto (pred izvedbo popisa) poimensko določi direktor javnega zavoda. Direktor s sklepom določi potek in časovno izvedbo popisnih del. Pri tem sodeluje tudi računovodja, ki pripravi potrebno dokumentacijo za samo izvedbo popisa ter usmerja popisno komisijo. Naloga popisne komisije je, da preveri ustreznost izkazanih stanj v vseh postavkah računovodskih izkazov z dejanskim stanjem sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki ga pri izvedbi letnega popisa ugotovi. Poleg teh kontrol imajo javni zavodi določbe o izvajanju notranjih kontrol že v samih internih pravilnikih odgovornosti posameznih del in nalog pri izvajanju poslovanja. Tu so zajete, poleg splošnih postopkov, ki opredeljujejo določene naloge, poimensko določene odgovorne osebe, ki morajo svoj del poslovanja preverjati in zanj tudi odgovarjajo. V javnih zavodih se v internih pravilnikih poimensko določijo odgovorne osebe, ki so zadolžene za določeno poslovanje, kot npr. blagajniki, odredbodajalci, vodje nabavnih služb. Vsak je odgovoren za svoje področje poslovanja, ki mora potekati skladno z zakonodajo ter ostalimi predpisi. Če javni zavod ne bi imel opredeljenih mest odgovornosti, bi lahko nastale težave pri odkrivanju namernih uničenj, odtujitev sredstev ali povzročitve škode iz malomarnosti, kar lahko privede do hujše kršitve dobrega poslovanja.

²⁵ Uprava za javna plačila je ustanova, kjer imajo vsi proračunski uporabniki odprte svoje poslovne račune, ki se imenujejo podračuni, preko katerih se mora izvajati celoten plačilni promet proračunskih uporabnikov.

Tabela 1: Stopnje odpisa nekaterih neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev, ki so veljale za leto 2003²⁶ so bile naslednje:

Zap. šte.	NAZIV SREDSTVA	Letna stopnja (%)
I.	ZGRADBE	
1.	Stavbe:	
-	iz trdega materiala (beton, kamen, opeka)	3
-	iz kovin	4
II.	OPREMA ZA OPRAVLJANJE NEGOSPODARSKE DEJAVNOSTI	
1.	Pohištvo	12
2.	Druga oprema	25
III.	OPREMA ZA PROMET IN ZVEZE	
1.	Avtobusi	15
2.	Tovornjaki	14
3.	Osebni avtomobili	15
III	OPREMA ZA PROMET IN ZVEZE	
10.	Oprema za PTT promet	10
11.	Oprema za radijski in televizijski promet	20
IV	PISARNIŠKA OPREMA	
1.	Oprema za ogrevanje, ventilacijo in vzdrževanje prostorov	20
2.	Pohištvo	12
3.	Ostala oprema	25
V	RAČUNALNIŠKA OPREMA	
1.	Računalniki	50
2.	Druga računalniška oprema	25
VI	NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	
1.	Premoženjske pravice:	
-	programska oprema	25
-	ostale pravice	20
2.	Drugo	20

Vir: Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstvih, Priloga I (Uradni list RS, št. 54/02)

V nadaljevanju je prikazana bilanca stanja Knjižnice Jožeta Mazovca na dan 31.12.2003.

²⁶ Od leta 2005 dalje se za odpis sredstev uporabljajo nekatere spremenjene stopnje odpisa, določene v prilogi Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 27/06).

Tabela 2: Bilanca stanja na dan 31.12.2003

(v 1000 SIT)

	31.12.2003 (tekoče leto)	31.12.2002 (predhodno leto)
DOLGOROČNA SREDSTVA		
Neopredmetena dolgoročna sredstva	0	0
Opredmetena osnovna sredstva	66.181	66.238
Dolgoročna posojila	625	862
KRATKOROČNA SREDSTVA		
Denarna sredstva	8.825	8.074
Kratkoročne terjatve	13.865	14.286
SKUPAJ SREDSTVA	89.496	89.460
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
Kratkoročne obveznosti do poslovanja	19.792	16.160
Pasivne časovne razmejitve	494	641
LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI		
Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva	59.989	62.489
Obveznosti za dolgoročne finančne naložbe	625	862
Presežek prihodkov nad odhodki	8.596	8.505
Dolgoročne rezervacije	0	803
SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	89.496	89.460

Vir: Letno poročilo Knjižnice Jožeta Mazovca za leto 2003, Priloga št. 1-Bilanca stanja Knjižnice Jožeta Mazovca na dan 31.12.2003

Pri analizi ugotovitev iz nekaterih revizijskih poročil Računskega sodišča v zvezi z revidiranjem bilanc stanja sem ugotovila, da so med ugotovitvami navedene predvsem računске in računovodske napake in pravilnosti kot so:

- neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva v bilanci stanja niso ločeno izkazana, glede na to, ali so bila prejeta sredstva za nakup le-teh od ustanovitelja, ali od drugih financerjev (npr. Ministrstva za kulturo), medtem ko je analitična evidenca za vsako leto posebej ločeno vzpostavljena za omenjeni kategoriji. V določbah o ustanovitvi javnega zavoda je zapisano, da je in postane vse pridobljeno premoženje last ustanovitelja, javni zavod pa ga ima v celoti v upravljanju;
- večji del nakupa osnovnih sredstev je predstavljal nakup knjižničnega gradiva (kar je bilo ustrezno evidentirano na prejetih računih ter dobavnica). Knjižnično gradivo spada med drobni inventar, katerega nabavna vrednost ne presega 500 EUR in je bil pravilno izkazan kot 100% popravek vrednosti. Neodpisana vrednost drobnega inventarja je tako enaka nič. Pri preizkušanju knjižničnega računalniškega sistema COBISS je revizor ugotovil, da se podatki, ki jih je pridobil iz tega sistema o odpisu, ne ujemajo s številom enot knjižničnega gradiva, ki so bile predlagane v poročilu popisne komisije za odpis knjižničnega gradiva. Kot logična posledica tega je bila tudi v bilanci stanja evidentirana precenjena vrednost tako knjižničnega gradiva, kot

popravka vrednoti knjižničnega gradiva. Glede na različne podatke je revizor pričel s preiskovanjem izvedbe popisa knjižničnega gradiva (s primerjavo statističnih podatkov o številu enot knjižničnega gradiva), ter pri tem ugotovil, da pri popisu knjižničnega gradiva niso bile upoštevane vse enote, ki so bile v programu navedene. Ugotovitev revizorja je bila, da ni bil v celoti pravilno izveden postopek popisa knjižničnega gradiva, zato sta bila tako nabavna vrednost knjižničnega gradiva kot njegov popravek vrednosti premalo ovrednotena. Še v času revizije je popisna komisija ponovno izvedla popis knjižničnega gradiva in popravki so bili, na podlagi temeljnice, evidentirani tudi v poslovnih knjigah;

- pri denarnih sredstvih ni bilo ugotovljenih računskih ali računovodskih napak in so bila izkazana ter usklajena s stanji na računu (UJP) ter v blagajnah, v ustrezni višini tako v poslovnih knjigah (kar pomeni tudi na ustreznih kontih) kot v bilanci stanja. Revizor je preveril ugotovitve popisne komisije glede stanja denarnih sredstev na posameznih kontih blagajn, v glavni knjigi in v posameznih blagajnah, kjer se zadržujejo dnevni iztržki uporabnikov storitev. Pri revidiranju je bilo uporabljeno preizkušanje evidentiranih denarnih poslov v obdobju enega meseca, kjer je bilo uporabljeno nestatistično vzorčenje in je bil glavni cilj, da se ugotovi, ali je saldo na računu UJP (ter v pomožnih blagajnah poslovnih enot javnega zavoda) ob koncu meseca dejansko in upravičeno obstajal v pravilnem znesku in se tudi prenašal v začetek naslednjega meseca. To je obsegalo preverjanje zneskov pologov dnevnih iztržkov v vseh petih pomožnih blagajnah poslovnih enot knjižnice v vzorec zajetem določenem mesecu. Pri tem je revizor preverjal upravičenost zneskov, ki so bili prikazani kot dnevni iztržki, pravilnost izkazanih zneskov z ugotovljenimi pisnimi dokazili o obstoju iztržka (pravna podlaga) in ugotovil, da so vsi pologi iztržkov upravičeno nastali, da se zneski niso pomembno razlikovali od ugotovljenih terjatev, da so bili pravočasno položeni v dnevno - nočne trezorje, kar pomeni, da so bili prejeti na podračun zavoda in evidentirani kot prihodki od iztržkov uporabnikov storitev;
- pri terjatvah je bila v vseh obravnavanih javnih zavodih najvišja postavka terjatve do ustanovitelja za plače (meseca decembra) zaposlenim. Revizor je preveril upravičenost te terjatve in ugotovil, da so bila sredstva v celoti v začetku januarja naslednjega leta nakazana na podračun zavoda. Pri ostalih terjatvah je bilo potrebno preveriti, ali so bili vzroki za njihovo knjiženje v poslovnih knjigah resnični in pošteni ter predhodno izkazani z ustreznimi dokumenti. Nobena od terjatev ni bila navedena v znesku, ki bi presegal njeno čisto vrednost. Ker so bile vse terjatve verodostojno dokumentirane, ni bilo dvoma o njihovi neizterljivosti, zato ni bilo oblikovanih nobenih popravkov vrednosti terjatev, ki bi vključevale možnost njihove nevnovčljivosti. Pri preverjanju ustreznih dokumentov za vknjižbo terjatev (temeljnice plač za terjatve obračunanih in izplačanih bolnih, invalidnih) je revizor ugotovil, da so bile vse terjatve upravičene in iz ustreznih dokumentov ni bilo razbrati utemeljenega vzroka, da kakšna od njih ne bi bila poplačana. Revizor je ugotovil, da so bile vse terjatve vnesene v pomožno knjigo terjatev do kupcev, ki je bila predmet rednega letnega popisa inventurne komisije in kot priloga vključena v popisno dokumentacijo;
- med kratkoročnimi obveznostmi iz poslovanja predstavljajo večinsko postavko obveznosti do zaposlenih za neizplačane in obračunane čiste plače za mesec december 2003 ter nadomestila plač, prispevke in davke ter druge obveznosti (prevoz na delo, prehrana med delom) do zaposlenih. Izkazani zneski so bili preverjeni in pravilni.

Ostale obveznosti do dobaviteljev so bile dokumentirane z ustreznimi prejetimi računi in dobavnicami. To so računi dobaviteljev, katerih storitve oz. dobave so bile opravljene do konca tekočega leta, roki zapadlosti v plačilo pa so se nanašali na obdobje v naslednjem letu;

- revizor je ugotovil nepravilnost pri pasivnih časovnih razmejitvah, izkazanih v bilanci stanja. Napaka je vsebinske narave, ker izkazani odtegljaji iz decembrskih plač po vsebinski opredelitvi ne sodijo med pasivne časovne razmejitve, ampak med kratkoročne obveznosti iz poslovanja. Napaka je bila popravljena v času revizije. Potrebna je bila preknjižba zneska iz nepravilnega konta kratkoročnih obveznosti na ustrezen konto med kratkoročnimi obveznostmi. Preknjižba ni pomembno vplivala na resnično in pošteno izkazane ekonomske kategorije v bilanci stanja;
- med obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, kamor spadajo neodpisane vrednosti neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, je bilo razen pripombe o zahtevi po ločeno izkazanih sredstvih v bilanci stanja, ki jih je financiral ustanovitelj in vsi ostali, s strani revizorjevega pregleda vse izkazano korektno. Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, povečujejo namenska sredstva ustanovitelja in ostalih, ki jih prispevajo za nakup osnovnih sredstev. Zmanjševanja obveznosti do virov sredstev pa so posledica obračunane amortizacije, ki bremeni vire sredstev. Med njimi so tudi obveznosti za še neodplačana dolgoročna stanovanjska posojila zaposlenih, katerih stanje je revizor preveril s stanjem posojil na aktivni strani bilance stanja in ugotovil, da se ujemajo. Posebna postavka med obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, je tudi presežek prihodkov nad odhodki, kamor se vsako leto prištevajo izkazani presežki prihodkov nad odhodki, kot ugotovljeni rezultat poslovnega leta (Računsko sodišče, 2005a, str. 9-14).

Tudi v nekaterih drugih primerih revidiranih računovodskih izkazov so bile podobne ugotovitve:

- da zavod ni opravil v vseh svojih poslovnih enotah popisa knjižničnega gradiva, tako da tega tudi ni evidentiral v svojih poslovnih knjigah, pri amortizacijskih stopnjah pa so bile ugotovljene nepravilne stopnje odpisa računalniške opreme (namesto 25% je bila uporabljena amortizacijska stopnja 100%);
- med kratkoročnimi finančnimi naložbami ni bilo izkazanih sredstev, ki predstavljajo kratkoročni dani depozit, kar ni v skladu z 28. členom Zakona o računovodstvu ter 14. členom Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Revizor je ugotovil, da obstaja verodostojen dokument (pogodba o naložbi sredstev), na osnovi katerega bi moral zavod evidentirati ta denarna sredstva kot kratkoročni dani depozit, poleg tega so dokaz prispele obresti iz tega naslova, ki so bile tudi knjižene;
- med drugimi kratkoročnimi terjatvami je bil izkazan tudi znesek, ki po svoji vsebini sodi med dane predujme za nakup knjižničnega gradiva. Med kratkoročnimi terjatvami pa je bil znesek, ki se nanaša na vnaprej plačane stroške, kar ni v skladu z 28. členom Zakona o računovodstvu ter 22. členom Pravilnika o enotnem kontnem

načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava in sodi med aktivne časovne razmejitve;

- obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva so bile previsoko obremenjene zaradi že prej omenjenih uporabljenih previsokih stopenj odpisa, hkrati pa je bila zaradi neizkazane kratkoročne finančne naložbe za dani depozit, prenizko izkazana tudi obveznost za kratkoročne finančne naložbe. Tu je zelo pomembno, da ima revizor ves čas pred seboj celotno sliko bilance stanja ter medsebojne povezave med konti na aktivni in pasivni strani. Tako je v tem primeru očitno napačno oz. pomanjkljivo računovodsko zajemanje podatkov, ki je preneslo to napako tudi na vse soodvisne konte oz. računovodske postavke, posledično tudi v ostalih računovodskih izkazih. Tu je še posebej pomembno, da ima revizor potrebno strokovno znanje ter določene izkušnje, ki mu pomagajo pri presoji ocene pomembnosti nastale napake, ki se lahko odraža preko izkazanih računovodskih izkazov, v napačni celotni podobi poslovanja (Računsko sodišče, 2005, str. 8-12).

V enem od obravnavanih javnih zavodov je bilo ugotovljeno:

- da zavod ni izkazal v bilanci stanja med opredmetenimi osnovnimi sredstvi vseh predmetov, ki se v javnem zavodu dejansko nahajajo. Tako je v bilanci stanja izkazana vrednost opredmetenih osnovnih sredstev prenizka glede na dejansko. Tako kot v zadnjem odstavku prejšnjega primera, je tudi v tem primeru v ospredju prepoznavanje soodvisnosti ekonomskih kategorij, ki jo izkušeni revizor takoj vidi. Namreč, premalo ovrednotena osnovna sredstva na aktivni strani bilance stanja imajo za posledico tudi premalo ovrednotene obveznosti do virov sredstev na pasivni strani bilance stanja. S tem je premalo ovrednotena celotna bilanca stanja, ki naj bi odražala resnično in pošteno vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev proračunskega uporabnika;
- da zavod ni opravil popisa opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z 36. in 38. členom Zakona o računovodstvu, kjer je v 38. členu opredeljeno, da bi moral biti opravljen popis knjig in muzejskih predmetov vsaj na vsakih pet let, vsa ostala osnovna sredstva pa bi morala biti popisana vsako leto (36. člen);
- da so bile obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva prenizko izkazane zaradi prenizko izkazane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, izkazanih na aktivni strani bilance stanja. To je logična posledica že prej omenjene povezave vseh izkazanih ekonomskih kategorij, ki morajo biti usklajene tako na aktivni kot na pasivni strani bilance stanja;
- da je bil med obveznostmi za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva evidentiran presežek prihodkov nad odhodki iz preteklih let in del donacij za opredmetena osnovna sredstva. Za oba zneska je bila obveznost za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva izkazana v bilanci stanja previsoko, presežek prihodkov nad odhodki ter dolgoročne rezervacije pa prenizko za enake zneske. Tu gre za samo razporeditev in ovrednotenje ekonomskih kategorij na pravilne konte v posameznih postavkah na pasivni strani bilance stanja in nima večjih posledic na izkazano ravnotežno stanje med aktivno in pasivno stranjo bilance stanja (Računsko sodišče, 2006a, str. 14-19).

2.4.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in odhodkov je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ter rezultatu poslovanja, ki ga je javni zavod dosegel v poslovnem letu. Pri javnih zavodih, kot proračunskih uporabnikov, je posebnost rezultata poslovanja ta, da se presežek prihodkov nad odhodki izkaže in prenese na poseben konto, na pasivni strani bilance stanja, med obveznostmi do virov sredstev, kar ima za posledico povečanje celotne pasive. Za razliko od presežka odhodkov nad prihodki, ki obratno zmanjšuje celotno pasivo na obveznostih do virov sredstev (ustanoviteljev kapital) in se tudi izkazuje posebej med obveznostmi do virov sredstev.

Kot že samo ime izkaza pove, so najpomembnejše sestavine doseženi prihodki in odhodki, ki jih v poslovnih knjigah razvrščamo po njihovi vsebini med prihodke (odhodke) iz poslovanja, finančne prihodke (odhodke) in izredne prihodke (odhodke). Javni zavodi izkazujejo prihodke po načelu nastanka poslovnega dogodka (zaračunana prodaja) in imajo predpisan kontni načrt za njihovo razčlenjevanje (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2003). Prav tako razčlenjujejo odhodke po omenjenem predpisanem kontnem načrtu, po načelu nastanka poslovnega dogodka. Za poseben obrazec »Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka«, ki spada med obvezne priloge proračunskih uporabnikov javnih sredstev, pa so prihodki in odhodki po načelu denarnega toka (plačane realizacije).

V nadaljevanju je prikazan izkaz prihodkov in odhodkov Knjižnice Jožeta Mazovca v leto 2003:

Tabela 3: Izkaz prihodkov in odhodkov- določenih uporabnikov od 1.1. do 31.12.2003
(v 1000 SIT)

	Leto 2003 (tekoče leto)	Leto 2002 (predhodno leto)
PRIHODKI		
Prihodki od poslovanja	215.495	208.650
Finančni prihodki	466	288
Izredni prihodki	835	0
CELOTNI PRIHODKI	216.796	208.938
ODHODKI		
Stroški materiala	8.748	7.245
Stroški storitev	41.022	35.577
Stroški dela	162.544	151.193
Amortizacija	4.382	0
Drugi stroški	0	67
Prevrednotovalni poslovni odhodki	0	14.615
CELOTNI ODHODKI	216.706	208.697
Presežek prihodkov nad odhodki	90	241

Vir: Letno poročilo Knjižnice Jožeta Mazovca za leto 2003, Priloga št. 2- Izkaz prihodkov in odhodkov knjižnice Jožeta Mazovca od 1.1. do 31.12.2003

Nekatere revizorjeve ugotovitve pri revidiranju izkazov prihodkov in odhodkov so bile:

- med prihodki od poslovanja so pravilno evidentirana prejeta denarna sredstva, ki jih je javni zavod prejel, na osnovi pogodbe o financiranju od ustanovitelja, za namen izplačil plač zaposlenim, za materialne stroške in investicijsko vzdrževanje. Revizor je preveril vse zneske v pogodbi, ki se ujemajo z dejansko evidentiranimi v poslovnih knjigah. Preostali del prihodkov od poslovanja predstavljajo lastni prihodki, ki jih je javni zavod pridobil od uporabnikov storitev pri opravljanju javne službe. Tudi ti prihodki so bili enaki dejanskim izpisom iz posebnih evidenc in programov. Revizor je ugotovil, da so bili upravičeno zaračunani, v skladu z veljavnim cenikom, ki ga je sprejel svet javnega zavoda;
- izkazani finančni prihodki so enaki obrestim od denarnih sredstev na podračunu ter obrestim od vrnjenih stanovanjskih posojil zaposlenih. Posojilne pogodbe so ustrezne, zneski so bili odplačani v skladu z amortizacijskimi načrti, ki so v posojilnih pogodbah določeni. Del odplačila predstavlja glavnico, del pa obresti. Revizor je v glavni knjigi pregledal konto kartice obeh računovodskih postavk in ugotovil, da so bili zneski pravilno knjiženi in tudi prikazani v izkazu prihodkov in odhodkov (glavnica ob koncu leta zmanjšuje v bilanci stanja obveznosti do dolgoročnih kreditov, medtem, ko spadajo obresti v izkazu prihodkov in odhodkov med finančne prihodke);
- javni zavod je pravilno izkazoval tudi izredni prihodek, ki se je nanašal na povrnjeno škodo za leto 2002, plačano s strani zavarovalnice. Znesek se je ujemal z zahtevkom po povrnitvi nastale škode iz leta 2002, zavarovalnica je tak znesek tudi izplačala;
- odhodki so razdeljeni na stroške materiala, dela in storitev. Vse stroške je revizor pregledal, jih primerjal z letom poprej in ugotovil, da so v nekaterih postavkah medsebojno neprimerljivi, predvsem zaradi razširitve kontov stroškov storitev oz. materiala. V letu 2002 je bilo namreč, zaradi načina knjiženja, manj analitičnih kontov, kot v letu 2003. Nekatere postavke stroškov je bilo potrebno za medsebojno primerjavo združevati v letu 2003 glede na primerjavo iz leta 2002. Nekateri stroški so posledica investicijsko-vzdrževalnih del, ki so odvisni od potreb po izvajanju teh del in od razpoložljivih sredstev za njihovo izvedbo, zato so med leti neprimerljivi. Ostali stroški so se gibali v okviru »normalne« rasti. Napačno je bilo knjiženje drugih stroškov dela, ki so bili evidentirani poleg plač in nadomestil plač, kar je v nasprotju s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Znesek je bil preknjižen na ustrezen konto in napaka je bila odpravljena še v času revizije;
- revizor je bil mnenja, da v izkazu uspeha ne bi smel biti evidentiran strošek amortizacije, ker bi moral javni zavod za ta znesek v celoti obremeniti obveznosti do virov sredstev. Če sedaj pogledamo posledično povezavo izkazanega stroška med ostalimi ekonomskimi kategorijami, potem vidimo, da bi bil presežek prihodkov nad odhodki za ta znesek stroškov amortizacije toliko višji, kar bi pomenilo v bilanci stanja večji znesek na pasivni strani v kumulativnem prikazu presežkov prihodkov nad odhodki preteklih let. Po drugi strani bi bile za enak znesek manjše obveznosti do virov sredstev, ker bi bil strošek amortizacije, ki bremeni vire sredstev za ta znesek, višji. Javni zavod utemeljuje obstoj tega stroška z dejstvom, da je ustanovitelj nekaj

denarnih sredstev (v okviru materialnih stroškov) namenil tudi za pokrivanje stroškov amortizacije ali investicijskega vzdrževanja. Iz sredstev, ki so ostala na stroških amortizacije, je javni zavod lahko izvedel nakup nekaterih osnovnih sredstev. Vir teh osnovnih sredstev so lastni prihodki, ki ostanejo po pokritju dela materialnih stroškov ter dela stroškov plač. Edini vir, ki ostane javnemu zavodu za nakup osnovnih sredstev, so lastni prihodki preteklih let, vendar bi v tem primeru za porabo le-teh javni zavod potreboval soglasje ustanovitelja (Računsko sodišče, 2005a, str. 9-14).

Pri enem od obravnavanih javnih zavodov je bilo v reviziji ugotovljeno:

- da je imel evidentirane zneske kupnin za prodana opredmetena sredstva med prihodki od poslovanja, kar je v nasprotju s 15. členom Zakona o računovodstvu in 16. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. Iz tega razloga so prihodki od poslovanja za ta znesek kupnine prevrednoteni. Tu je pomembna povezava s konti sredstev in obveznosti do virov sredstev, saj bi bilo potrebno za znesek kupnine za prodana osnovna sredstva povečati obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje;
- celotni odhodki javnega zavoda so predstavljali stroške plač, materiala in storitev. Pri primerjanju indeksa povečanja stroškov materiala in storitev v letu 2004 glede na predhodno leto je revizor ugotovil veliko povečanje (kar za 56%) stroškov materiala ter storitev (za 22%). Glede na rezultat medsebojne primerjave istovrstnih stroškov materiala in storitev je revizor razširil vzorec revidiranja in pregledal vzroke, zakaj so bili tako veliki odmiki in pri katerih stroških so nastali. Ali so bila ta povečanja upravičena? Primerjava stroškov in izračun kazalnikov sta prikazana v spodnji tabeli (Računsko sodišče, 2006a, str. 20-23).

Tabela 4: Stroški materiala in storitev

	Leto 2004 (v 1000 SIT)	Leto 2003 (v 1000 SIT)	Indeks 04/03
Stroški materiala	22.304	14.339	156
Stroški storitev	75.911	62.407	122
SKUPAJ	98.215	76.746	128

Vir: Računsko sodišče: Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Slovenskega etnografskega muzeja v letu 2004, št. 1212-3/2005-19, 2006a, str. 22

Revizor je primer povečanja stroškov raziskal in ugotovil, da obstajajo upravičeni razlogi za takšno povečanje stroškov v letu 2004 glede na leto 2003, in sicer je bila v letu 2004 otvoritev novih prostorov. V povezavi s tem so se povečali nekateri stroški materiala in storitev. Z novo stavbo je povezano predvsem povečanje stroškov energije, vzdrževanja, čiščenja, študentskih del ter komunalnih in prevoznih storitev. Revizor je pridobil verodostojno dokumentacijo o pridobitvi nove stavbe in ugotovil, da se sorazmeren delež nove porabe stroškov časovno nanaša na ta del na novo pridobljenih prostorov. V takšnih primerih je nujno, da revizor sproti opozarja poslovodstvo, da morajo biti takšni dogodki, kot je pridobitev novih poslovnih prostorov, obvezno razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

2.4.3 Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti

»V skladu z drugim odstavkom 23. člena pravilnika o letnih poročilih izpolnijo določeni uporabniki poleg izkaza prihodkov in odhodkov še obrazec prihodki in odhodki določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti« (Zupančič, Štrekelj, Čizman, 2006, str. 36). Pri razporejanju prihodkov in odhodkov na tržno dejavnost in lastne prihodke iz naslova opravljanja javne službe si lahko pomagamo s sodili. Na osnovi meril oziroma sodil, kam spadajo določeni prihodki, ali v tržni del ali v javno službo, razporedimo obstoječe podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih imamo evidentirane v poslovnih knjigah. V 22. členu Zakona o zavodih je opredeljeno, da se pod opravljanje javne službe šteje, kar je navedeno v odloku ustanovitelja na podlagi zakona določene dejavnosti,²⁷ katere zagotavlja v javnem interesu občina ali država. V tretjem odstavku 23. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava je določeno, da se morajo podatki o višini odhodkov, ki se nanašajo na tržno dejavnost izkazovati ločeno od tistih, ki se navezujejo na opravljanje javne službe. Stroške ugotavljamo po vrstah dejavnosti (če le-ti niso razvidni iz dokumentacije) na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če pa ni ustreznega sodila, se lahko uporabi razmerje med prihodki, ki izhajajo iz opravljanja tržne dejavnosti ter javne službe. (Štrekelj, Čizman, 2006a, str. 54)

Tabela 5: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti v obdobju od 1.1. do 31.12.2003

(v 1000 SIT)

	Znesek-prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Znesek-prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
PRIHODKI		
Prihodki od poslovanja	215.495	0
Finančni prihodki	466	0
Izredni prihodki	835	0
CELOTNI PRIHODKI	216.796	0
ODHODKI		
Stroški materiala	8.748	0
Stroški storitev	41.022	0
Stroški dela	162.544	0
Amortizacija	4.382	0
Drugi stroški	0	0
Prevrednotovalni poslovni odhodki	0	0
CELOTNI ODHODKI	216.706	0
Presežek prihodkov nad odhodki	90	0

Vir: Letno poročilo Knjižnice Jožeta Mazovca za leto 2003, Priloga št. 2- Izkaz prihodkov in odhodkov Knjižnice Jožeta Mazovca od 1.1. do 31.12.2003

²⁷ V primeru knjižnične dejavnosti je to opredeljeno v Zakonu o knjižničarstvu (Uradni list RS, št. 87/01).

Nobeden od analiziranih javnih zavodov ni imel realiziranih prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu, zato tudi ni nihče izkazoval v obrazcu »Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti« podatkov o tržni dejavnosti. Vsi prihodki in odhodki so bili tako iz opravljanja javne službe in so enaki že revidiranim podatkom v Izkazu prihodkov in odhodkov.

2.4.4. Mnenje o pravilnosti računovodskih izkazov

Končni izdelek revidiranja je revizijsko poročilo. V njem so opisani revizorjevi postopki revidiranja in mnenja ter priporočila, ki jih je revizor ugotovil. Mnenja in priporočila so glavni cilj izvajanja revizij in morajo temeljiti na predhodno izvedenih revizijskih postopkih, predvsem pa morajo temeljiti na zbranem zadostnem številu verodostojnih dokazov.

»Poročilo mora navesti:

1. ali so računovodski izkazi predstavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi);
2. vse okoliščine, v katerih niso bila ta načela (standardi) upoštevana;
3. informativna razkritja v računovodskih izkazih je treba obravnavati kot razmeroma ustrezna, razen če je v poročilu navedeno drugače;
4. poročilo mora vsebovati mnenje o računovodskih izkazih kot celoti ali uradno trditev, da mnenja ni mogoče izraziti. Kadar celovitega mnenja ni mogoče izraziti, je treba navesti razloge. V vseh primerih, ko je revizorjevo ime povezano z računovodskimi izkazi, mora poročilo vsebovati jasno navedbo narave morebitnega revizorjevega dela in stopnje njegove odgovornosti « (Taylor, Glezen, 1996, str. 60).

Mnenja o računovodskih izkazih javnih zavodov so različna, nekatera so pozitivna, druga so s pridržkom. V analiziranem primeru je bilo podano mnenje o računovodskih izkazih s pridržkom. Pridržek se nanaša na neusklajenost knjigovodskega stanja osnovnih sredstev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom. Tako sta bila v bilanci stanja prikazana prevrednotena nabavna vrednost osnovnih sredstev-drobnega inventarja in njegov popravek vrednosti (zaradi pravilno izvedenega 100% odpisa ob nabavi). Razen v navedenem primeru sta bila po mnenju revizorja računovodska izkaza Bilanca stanja in Izkaz prihodkov ter odhodkov za leto 2003 v vseh pomembnih pogledih usklajena z veljavno zakonodajo in predstavljata resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, na dan 31.12.2003 ter prihodke in odhodke v letu 2003 (Računsko sodišče, 2005a, str. 22).

Pri revidiranju nekaterih računovodskih izkazih lahko revizor izrazi tudi negativno mnenje, če je ocenil, da vsebujejo več napak. Izrek negativnega mnenja je podan ob ugotovitvah revizorja, da revidirana računovodska izkaza Bilanca stanja in Izkaz prihodkov in odhodkov zaradi v nadaljevanju navedenih pomembnosti zneskov in ugotovitev ne prikazujeta resničnega in poštenega stanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov ter odhodkov. Razlogi za takšno odločitev so lahko :

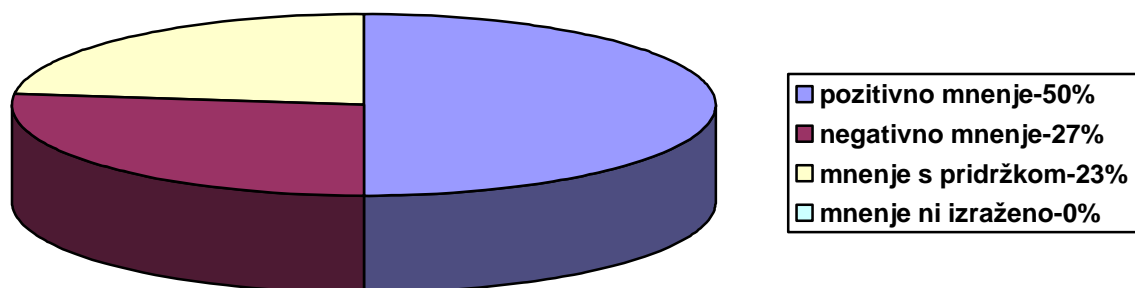
- nepopolno izveden popis osnovnih sredstev zato se revizor ni mogel prepričati o pravih zneskih, ki so v poslovnih knjigah navedeni;

- prenizko izkazane vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev in obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva;
- prenizko izkazane kratkoročne finančne naložbe ter obveznosti za kratkoročne finančne naložbe (ni bil evidentiran depozit, obstaja pa verodostojna knjigovodska listina);
- prenizko izkazane aktivne časovne razmejitev, za isti znesek pa previsoko izkazane druge kratkoročne terjatve (Računsko sodišče, 2005, str. 18, 19).

V enem izmed javnih zavodov je bilo podano negativno mnenje računovodskih izkazov zaradi naslednjih ugotovitev:

- v bilanci stanja je izkazana prenizka vrednost osnovnih sredstev ter za enak znesek tudi prenizke obveznosti do virov sredstev;
- ni bil opravljen popis opredmetenih osnovnih sredstev;
- v bilanci stanja so bile previsoko izkazane obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva, za znesek presežka prihodkov nad odhodki, ki bi moral biti izkazan na posebnem kontu - presežek prihodkov nad odhodki in donacije za opredmetena osnovna sredstva, ki bi morale biti izkazane med dolgoročnimi rezervacijami;
- napačno knjižena in izkazana kupnina za prodana opredmetena osnovna sredstva in sicer med prihodki od poslovanja - znesek bi moral biti vknjižen v bilanci stanja kot povečanje obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva (Računsko sodišče, 2006a, str. 29).

Slika 1: Grafični prikaz v vzorec zajetih revizijskih poročil Računskega sodišča v letu 2005 z izraženimi mnenji o računovodskih izkazih



N=37

Vir: (URL:<http://www.rs-rs.si/>)

V naključno izbranem vzorcu (37 izraženih mnenj) iz Poročil Računskega sodišča o računovodskih izkazih v letu 2005 sem ugotovila, da je polovico pozitivnih mnenj. To pomeni, da računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno premoženjsko stanje, v nekaterih primerih pa je bil podan pridržek (23%). Negativno izraženo mnenje je podano v 27% obravnavanih primerih. Rezultat je zadovoljiv, glede na stroga merila revizorjev Računskega sodišča in nenehno spreminjajočo zakonodajo na tem področju.

III. REVIZIJA PRAVILNOSTI POSLOVANJA JAVNIH ZAVODOV

Pojem revidiranja pravilnosti poslovanja je tu mišljen kot revidiranje skladnosti s predpisi. Revidiranje pravilnosti poslovanja je opredeljeno v 20. členu Zakona o Računskem sodišču, kjer je revidiranje pravilnosti preverjanje skladnosti poslovanja proračunskega uporabnika z zakoni in drugimi predpisi ter usmeritvami. V širšem smislu, pa je izraz revidiranje pravilnosti poslovanja opredeljen v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije kot: »revidiranje, ki ima nalogo presoditi, ali so spoštovani zakoni in drugi državni predpisi, a tudi notranji pravilniki ali strokovne norme, ter o tem obvestiti tistega, ki je v danem primeru pristojen ustrezno ukrepati« (Turk, 2000, str. 645).

3.1 Pravna podlaga za izvedbo revizije pravilnosti poslovanja

Predmet revizije pravilnosti poslovanja so bili predvsem odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov obravnavanih javnih zavodov. Revizorje je pri tem zanimalo, ali so evidentirani odhodki (plače in drugi izdatki za zaposlene, stroški materiala in storitev ter nakup osnovnih sredstev) usklajeni z zakoni in drugimi predpisi, ki jih morajo javni zavodi pri svojem poslovanju upoštevati.

Pri presojanju pravih odhodkov, ki se nanašajo na plače in druge stroške dela, sta poglobitni merili presojanja:

- a) ali imajo vsi zaposleni izpolnjene pogoje za zasedbo delovnega mesta,
- b) ali so ravnali javni zavodi v vseh primerih pri izplačilih plač, nadomestil in drugih stroškov dela svojim zaposlenim v skladu z naslednjimi zakoni ter predpisi:
 - z **Zakonom o delovnih razmerjih (v nadaljevanju ZDR),**
 - z **Zakonom o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalnih skupnosti (v nadaljevanju ZRPJZ),**
 - z **Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju (v nadaljevanju ZSPJS),**
 - z **Zakonom o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (v nadaljevanju ZPSDP) ter**
 - s **Kolektivno pogodbo za kulturne dejavnosti (v nadaljevanju KPKD)**
 - s **Kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti (v nadaljevanju KPND)**

Pri preverjanju pravilnosti poslovanja v zvezi s stroški materiala, storitev in odhodki za nakup osnovnih sredstev so bila merila pravilnosti izvedenih transakcij določbe:

- **Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (v nadaljevanju ZASP),**
- **Zakona o javnih naročilih (v nadaljevanju ZJN-1),**
- **Uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino.**

3.2 Opredelitev ciljev revizije pravilnosti poslovanja

Glavni namen revidiranja skladnosti s predpisi je »ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise« (Taylor, Glezen, 1996, str. 34). Cilj revizije pravilnosti poslovanja je izrek mnenja o pravilnosti poslovanja, kar pomeni, da je javni zavod v vseh pomembnih pogledih svojega poslovanja spoštoval zakone in druge predpise, katerim je podrejen. Za doseg tega cilja revizor preverja skladnost poslovanja s predpisi, ki veljajo za revidirane javne zavode.

Za doseg cilja revizije pri pravilnosti poslovanja so bili v vseh obravnavanih javnih zavodih²⁸ pregledani predvsem odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov. Glavni cilj revizije so bile ugotovitve:

- ali imajo vsi zaposleni izpolnjene pogoje za zasedbo delovnega mesta, na katerega so razporejeni v posameznih javnih zavodih,
- ali so v računovodskih izkazih evidentirani odhodki (plače in drugi izdatki za zaposlene, stroški materiala in storitev ter nakup osnovnih sredstev) usklajeni s predpisi, ki jih morajo javni zavodi pri svojem poslovanju upoštevati.

3.3 Opredelitev metod in tehnik revizije ter predpostavke, pri katerih se izvaja revizija pravilnosti poslovanja

Pri zbiranju zadostnega števila verodostojnih revizijskih dokazov za izrek mnenja o pravilnosti poslovanja je bila glavna metoda analiziranje preteklih dogodkov, na osnovi zbrane dokumentacije in preverjanje poslovnih odločitev z veljavno zakonodajo. Na osnovi zaprosila Računskega sodišča za predložitev podatkov v predrevizijski fazi, mora izbrani javni zavod predložiti vsaj naslednjo dokumentacijo, ki se nanaša na izvedbo revizije pravilnosti poslovanja:

- akt o ustanovitvi,
- statut,
- pravilnik o računovodstvu,
- pravilnik o notranji organizaciji ter sistemizaciji,
- pravilnik o naročilih male vrednosti,
- seznam veljavnih internih aktov,
- spisek vodilnih delavcev z navedbo datuma nastopa funkcije,
- spisek zaposlenih na začetni dan obravnavanega obdobja, ter spremembe v obravnavanem letu,
- izpis iz kadrovske evidence, ki vsebuje ime in priimek zaposlenega, delovno mesto, izhodiščni količnik delovnega mesta, število doseženih napredovanj, količnik osnovne plače, višino dodatka za delovno dobo, ostale dodatke po vrstah in višini,
- letno rekapitulacijo izplačanih plač za obravnavano obdobje

²⁸ Knjižnica Jožeta Mazovca, Knjižnica Ivana Tavčarja Škofja Loka in Slovenski etnografski muzej

- spisek sklenjenih pogodb z dobavitelji in izvajalci del v obravnavanem obdobju,
- spisek sklenjenih pogodb o delu in avtorskih pogodb v obravnavanem obdobju, z navedbo izvajalca in vrstami opravljenega dela.

Za analizo postopkov so bili pri revidiranju uporabljeni posebni revizijski programi, prilagojeni veljavni zakonodaji in posebej sestavljeni v ta namen. Revizijski programi so bili uporabljeni v vseh obravnavanih javnih zavodih na primerno velikih vzorcih, ki jih je že v predrevizijski fazi, glede na oceno tveganja pri delovanju notranjih kontrol, določil revizor. Vzorčenje je potekalo za vsak segment odhodkov posebej in sicer je bila npr. pri plačah pregledana celotna dokumentacija za presojo zakonske ustreznosti zasedanja posameznih delovnih mest. Pri reviziji pravilnosti izplačanih plač, nadomestil in drugih stroškov dela, pa je bilo v samem revizijskem programu v vzorcu preverjeno naključno izbrano število zaposlenih za naključno izbran mesec. Velikost vzorca je bila pri posameznem obravnavanem javnem zavodu različna, glede na že poprej omenjeno oceno tveganja pri delovanju notranjih kontrol v posameznih javnih zavodih.

Tehnike izvajanja preizkušanja pravilnosti poslovanja za razliko od revizij pravilnosti računovodskih izkazov temeljijo predvsem na primerjavi med evidentirano višino in vzrokom za nastanek določenega odhodka (oz. poslovnega dogodka) in zakonsko pravilno višino oz. vzrokom evidentiranega poslovnega dogodka. Tu se revizor ne spušča v analizo raznih odnikov in kazalnikov, temveč v samo presojo, ali je odhodek sploh lahko nastal glede na določitev zakonodaje in če že je lahko nastal, ali je evidentiran v zakonsko dovoljenem obsegu. Pri tem ni določena nobena meja sprejemljivosti, kot toleranca odstopanja, ki jo lahko vidimo pri revidiranju računovodskih izkazov, temveč je odločujoče samo dejstvo, da je bilo evidentiranje nekega odhodka v poslovnem obdobju pravilno ali nepravilno (pravilno z vidika obstoja odhodka ali z vidika njegove višine, oboje glede na zakonski okvir). Tudi tu se revizorji lahko pri revidiranju poslužujejo tehnik intervjujev in tehnik opazovanja. Za oblikovanje končnega mnenja o pravilnosti poslovanja pa je odločilno poslovanje, v celoti usklajeno z veljavno zakonodajo. Da bi revizor lahko verodostojno izrazil svoje mnenje mora, tako kot v primeru revidiranja računovodskih izkazov, zbrati dovolj revizijskih dokazov, ki nakazujejo dokončno odločitev izražene mnenja.

Za razliko od revizije računovodskih izkazov pa je tu pomembna faza revizije lahko tudi porevizijski postopek. V času porevizijskega postopka mora revidirani proračunski uporabnik predložiti računskemu sodišču **odzivno poročilo**, v katerem navaja, katere nepravilnosti ali napake je odpravil. Del porevizijskega postopka je tudi povratno sporočilo Računskega sodišča o odzivnem poročilu,²⁹ to je ocena njegove verodostojnosti in ustreznosti v njem navedenih popravljalnih ukrepov.

3.4 Ugotovitve revizije pravilnosti poslovanja

Razen revizijskih ugotovitev plač zaposlenih (ki so posebej obravnavane, skupaj z izvedbo celotne revizije plač v naslednjem poglavju) so v nadaljevanju povzete glavne ugotovitve

²⁹ gre za »porevizijsko poročilo«

revizije pravilnosti poslovanja v zvezi z odhodki, povezanimi s stroški materiala in storitev, ter nakupom osnovnih sredstev.

V revizijskem poročilu analiziranega javnega zavoda je bilo v naključno izbranem vzorcu revidiranja skladnosti s predpisi zajetih 33 izplačil, kar je znašalo 24,3% vseh stroškov materiala in storitev javnega zavoda v letu 2003.

Tudi tu so se v ugotovitvah revizijskega poročila revizorji v glavnem osredotočali na nepravilnosti javnih zavodov:

➤ pri pregledovanju v vzorec izbrane dokumentacije in primerjanju le-te z veljavno zakonodajo je bilo ugotovljeno, da je bil nepravilno izveden postopek nakupa nekaterega pisarniškega materiala in sicer je bilo nekaj pisarniškega materiala nabavljenega neposredno, z neupoštevanjem predpisov za oddajo javnih naročil. Javni zavod je kršil predpis, ker ni predhodno zbral treh ponudnikov in se šele potem, na osnovi kriterijev za najugodnejšo ponudbo, odločil za nakup omenjenega pisarniškega materiala;

➤ druga nepravilnost se je nanašala na višje cene nakupov blaga in storitev, kot so bile navedene cene istovrstnih artiklov v pogodbi o dobavi blaga oz. opravljanju storitev. Pri tem je treba poudariti, da je bila cena eden od ključnih kriterijev pri izbiri najugodnejšega ponudnika. Javni zavod je v tem primeru ravnal v neskladju z 51. členom Zakona o javnih naročilih, 2000. Revizor je tu opozoril na nasprotje z določbami 20. člena Internega pravilnika Knjižnice Jožeta Mazovca za oddajo javnih naročil male vrednosti³⁰;

➤ nakup osnovnih sredstev je v javnem zavodu (knjižnica), zaradi njene osnovne dejavnosti opravljanja knjižnične dejavnosti, poseben saj predstavlja poglavitno postavko nakupa osnovnih sredstev, vsakodnevna nabava knjižničnega gradiva, ki se glede na vrednost uvršča med opredmetena osnovna sredstva - drobni inventar. Zahteva Ministrstva za kulturo (ki tudi mesečno nakazuje denarna sredstva za nakup knjižničnega gradiva) glede nakupa knjižničnega gradiva je, da le-tega knjižnica nabavlja pri najmanj 50. založbah, pri tem pa včasih obstaja omejitev, da se lahko posamezno knjigo dobi le pri enem založniku, tako da v nekaterih primerih ni bilo mogoče izbirati najugodnejšega ponudnika, ker je bil za določena gradiva izključno samo en ponudnik (Računsko sodišče, 2005a, str. 20-21).

V enem izmed javnih zavodov je bilo v revizijskem pregledu pravilnosti poslovanja v zvezi s stroški drugih pogodbenih razmerij zajetih 11% vseh stroškov storitev, predvsem s področja dela preko študentskih servisov, avtorskih honorarjev ter podjemnih pogodb. Revizor je ugotovil, da so bili vsi v vzorec zajeti stroški glede na zakonsko določene postopke pravilno izvedeni. Pri stroških materiala in storitev ter nakupa osnovnih sredstev je bila na ustrezno velikem vzorcu (pri stroških materiala oz. storitev višini 6% navedenih stroškov, pri nakupu osnovnih sredstev pa 16% vsega nakupa osnovnih sredstev v letu 2003) predvsem preverjena pravilnost izvedbe postopkov javnega naročanja, kjer ni bilo ugotovljenih nobenih nepravilnosti, saj je knjižnica v vseh pogledih ravnala v skladu z določbami Zakona o javnih naročilih (Računsko sodišče, 2005, str. 17,18).

³⁰ Interni pravilnik Knjižnice Jožeta Mazovca za oddajo javnih naročil male vrednosti (sprejet dne, 22.9.2001)

3.5 Mnenje in priporočila o reviziji pravilnosti poslovanja

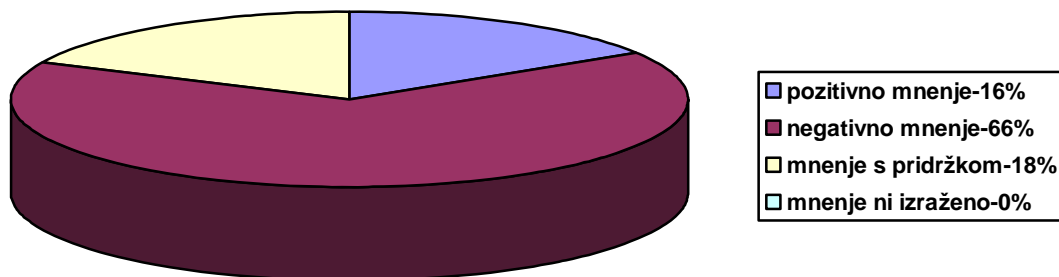
V revizijah pravilnosti poslovanja so v revizijskih poročilih podana različna mnenja. V primeru, da je podano pozitivno mnenje, to pomeni, da so revizorji pridobili zadostne ter verodostojne dokaze o usklajenosti poslovanja proračunskega uporabnika z veljavno zakonodajo in pri pregledu skladnosti poslovanja s predpisi niso ugotovili nobenih pomembnih nepravilnosti

V primeru obravnavanega javnega zavoda je bilo podano negativno mnenje o pravilnosti poslovanja. Ugotovljenih je bilo več nepravilnosti pri poslovanju, ki so bile dovolj pomembne, da je bilo izraženo takšno mnenje. Nekaj nepravilnosti se je nanašalo na obračune plač in drugih stroškov dela, večinoma pa so bili nepravilno izvedeni postopki nakupov blaga, ter tudi pri izvedbah posameznih storitev, kjer javni zavod ni upošteval zakonodaje s področja javnih naročil.

Dodano je bilo opozorilo glede izplačila povečane delovne uspešnosti zaposlenim, ki se po mnenju revizorjev Računskega sodišča ne bi smela uporabiti v ta namen, ker javni zavod ne izvaja tržne dejavnosti. Javni zavod je pred tem pridobil soglasje ustanovitelja. Večino lastnih prihodkov javni zavod namenja pokrivanju osnovnih stroškov materiala ter storitev, preostanek prihodkov pa je namenil v polovičnem deležu za nakup novih osnovnih sredstev ter za izplačilo povečane delovne uspešnosti (Računsko sodišče, 2005a, str. 22, 23).

V naključno izbranem vzorcu (50 izraženih mnenj) iz poročil Računskega sodišča v letu 2005 o preverjanju pravilnosti poslovanja proračunskih uporabnikov sem ugotovila, da je bilo podano kar 66% negativnih mnenj. To pomeni, da je več kot polovico proračunskih uporabnikov pri svojem poslovanju skladnosti s predpisi, po mnenju revizorjev Računskega sodišča, pomembno kršilo veljavno zakonodajo in ostale predpise. Menim, da je takšnemu rezultatu pripomoglo tako nenehno spreminjanje zakonodaje, ki ji je v praksi včasih težko slediti kot zelo strogi kriteriji revidiranja Računskega sodišča.

Slika 2: Grafični prikaz rezultatov izraženih mnenj revidiranja pravilnosti poslovanja v vzorec izbranih revizijskih poročil Računskega sodišča v letu 2005



N=50

Vir: (URL:<http://www.rs-rs.si/>)

3.6 Odzivno poročilo

Odzivno poročilo je del porevizijskega postopka, to je faze, ko je bila revizija Računskega sodišča pri proračunskem uporabniku izvedena in poročilo o izvedbi revizije napisano, mnenje podano. Sedaj nastopi faza, ko se revizorji Računskega sodišča lahko odločijo, da bodo od proračunskega uporabnika zahtevali, da sprejme popravljalne ukrepe, če je bilo kršenje poslovanja po njihovi oceni dovolj veliko, ali je bila celo povzročena škoda. Nedopustno je, da bi se takšno poslovanje nadaljevalo, zato se revizorji Računskega sodišča odločijo, da mora proračunski uporabnik v določenem roku v odzivnem poročilu navesti ukrepe, ki bodo izboljšali poslovanje ter odpravili ugotovljene napake in nepravilnosti. Vedno ni potrebe po odzivnem poročilu, to je takrat, ko proračunski uporabnik že med revizijo popravi določene nepravilnosti, ali pa so te takšne narave, da ni potrebe po odzivnem poročilu.

»Zahtevo za predložitev odzivnega poročila Računsko sodišče poda v revizijskem poročilu in določi rok od 30 do 90 dni za odpravo nepravilnosti oz. nesmotrnosti poslovanja proračunskega uporabnika. Odzivno poročilo je po drugem odstavku 29. člena Zakona o računskem sodišču uradna listina. Zato morajo biti v njem navedbe resnične, ker v nasprotnem primeru obstoja sum storitve kaznivega dejanja ponareditve ali uničenja uradne listine« (Korpič-Horvat, 2004, str. 80).

Računsko sodišče nato v porevizijskem poročilu poda oceno o navedenih popravljalnih ukrepih v predloženem odzivnem poročilu proračunskega uporabnika. V porevizijskem poročilu Računsko sodišče presodi najprej, če je dokument sploh verodostojen, kar pomeni, da Računsko sodišče ne dvomi v resničnost navedb v odzivnem poročilu, ter če so bili popravljalni ukrepi proračunskega uporabnika zadovoljivi in zadostni.

V večini pregledanih revizijskih poročilih ni bilo izražene zahteve po odzivnem poročilu, ker so bile v primeru ugotovljenih napak pri postopku revidiranja, le-te že med samim revizijskim postopkom odpravljene.

Če med revizijskim postopkom ugotovljene nepravilnosti niso bile odpravljene, se revizorji odločijo podati zahtevo po odzivnem poročilu, že v revizijskem poročilu. Zahteva je podana predvsem zaradi nepravilnosti, ki se nanašajo na ovrednotenje in evidentiranje posameznih pomembnih ekonomskih postavk, kot so npr. osnovna sredstva, ki se v javnem zavodu nahajajo, vendar niso evidentirana v poslovnih knjigah. Računsko sodišče postavi rok za predložitev odzivnega poročila, ki je običajno 90 dni, po prejemu revizijskega poročila. V tem času morajo javni zavodi odpraviti ugotovljene nepravilnosti in popravljalne ukrepe v odzivnem poročilu tudi navesti. Računsko sodišče nato oceni, če so navedeni popravljalni ukrepi zadovoljivi, kar pomeni, podkrepljeni tudi z ustreznimi dokazili. To pa je že predmet porevizijskega postopka.

3.7 Porevizijsko poročilo

Računsko sodišče lahko v poročilu o izvedbi revizije zahteva od proračunskega uporabnika, da v odzivnem poročilu popravi ugotovljene napake in nepravilnosti v določenem roku. Običajno revizorji ocenijo, ali so bili popravljalni ukrepi zadostni in če je odzivno poročilo

proračunskega uporabnika verodostojno. To opravijo pri pregledu predloženega odzivnega poročila in o svojih ugotovitvah ter oceni napišejo porevizijsko poročilo. V primeru obravnavanega javnega zavoda je bila že v poročilu o opravljeni reviziji pravilnosti poslovanja s strani Računskega sodišča podana zahteva po odzivnem poročilu. V njem naj bi javni zavod izkazal popravljalne ukrepe, za v poročilu navedene nepravilnosti, ki so bile ugotovljene med revizijo pravilnosti poslovanja.

»Po oceni verodostojnosti odzivnega poročila Računsko sodišče preverja, ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Zadovoljivi so, če je uporabnik javnih sredstev odpravil nepravilnost oziroma nesmotrnost (npr. zahteval je vrnitev preveč izplačanih plač od zaposlenega in je ta neupravičeni prejemek vrnil; ali da je vzpostavil sistem notranjega kontroliranja pri javnem naročanju in s tem zmanjšal tveganja pri poslovanju). Če so izkazani zadovoljivi ukrepi, se porevizijski postopek konča z izdajo porevizijskega poročila.

Če pa izkazani ukrepi niso zadovoljivi, se porevizijski postopek nadaljuje in se razlikuje glede na pomembnost ugotovljenih nepravilnosti oz. nesmotrnosti, ko je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja; če te niso pomembne, pa kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Od omenjene kvalifikacije je odvisno nadaljnje ukrepanje Računskega sodišča« (Korpič-Horvat, 2004, str. 81).

Če Računsko sodišče odkrije v porevizijskem postopku težje nepravilnosti in posumi na namerno povzročitev oškodovanja javnih sredstev, kar pomeni, da javni zavod hudo krši obveznost dobrega poslovanja, lahko v skladu s štirinajstim odstavkom 29. člena Zakona o Računskem sodišču napove poziv za razrešitev odgovorne osebe. V tem primeru mora revizor opozoriti tudi na utemeljen sum za obstoj prevare, kar sicer ni osnovni namen zakonsko predpisanega revidiranja, je pa revizorjeva dolžnost, da o tem obvesti pristojne organe ter širšo javnost. (Duhovnik, 2005, str. 39)

Računsko sodišče je po prejemu odzivnega poročila svoje ugotovitve podalo v porevizijskem poročilu o popravljalnih ukrepih obravnavanega javnega zavoda,³¹ kjer so najprej predstavljene ugotovljene nepravilnosti, ki so jih revizorji ugotovili, pri revidiranju pravilnosti poslovanja in zaradi katerih je bila podana zahteva po odzivnem poročilu. V nadaljevanju so povzeti popravljalni ukrepi, ki jih javni zavod v odzivnem poročilu navaja, ter ocena revizorjev Računskega sodišča o pridobitvi zadostnih in ustreznih podlag-dokazov o presoji o zadovoljivosti navedenih popravljalnih ukrepov.

Eden od njih je bil popis v poslovnih knjigah neizkazanih osnovnih sredstev. Do konca roka izročitve odzivnega poročila je bilo tako v javnem zavodu popisanih in tudi v poslovnih knjigah ovrednotenih kar 40% vseh osnovnih sredstev, zato je Računsko sodišče ugotovilo, da so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Mnenje o izkazanih popravljalnih ukrepih je ugotovitev, da je odzivno poročilo verodostojno ter da je ocena popravljalnih ukrepov zadovoljiva (Računsko sodišče. 2006. str. 5-7).

³¹ Računsko sodišče: Porevizijsko poročilo o popravljalnih ukrepih Slovenskega etnografskega muzeja, št. 1212-3/2005-24, z dne 12.05.2005 ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)).

IV. REVIZIJSKO POROČILO O PRAVILNOSTI POSLOVANJA PRI OBRAČUNAVANJU PLAČ ZAPOSLENIH

Kot že omenjeno v prejšnjih poglavjih se revizijski postopek deli na predrevizijsko, revizijsko in porevizijsko fazo revidiranja. Revizijsko poročilo je končni izdelek dobro izvedene predrevizijske in revizijske faze revidiranja.

V predrevizijski fazi so bile aktivnosti v zvezi s spoznavanjem poslovanja obravnavanih zavodov. Tu revizorji tudi določijo glavni cilj revizije, metode revidiranja, izbiro velikosti in vrste vzorcev, ki so odvisni od raziskave delovanja notranjih kontrol v javnih zavodih. Spoznavajo zakonodajo, okolje, v katerem deluje javni zavod, ter njegovo osnovno poslanstvo.

Zakonska podlaga za izvedbo revizije pravilnosti poslovanja na področju plač zaposlenih je obstoječa hierarhija predpisov, ki se nanaša na zasedanje delovnih mest in obračunov ter izplačil v zvezi s plačami. Podlaga za zasedanje delovnih mest ter izplačevanje plač zaposlenim, vseh v analizo obravnavanih javnih zavodov, so določbe krovnega zakona - to je Kolektivna pogodba za kulturne dejavnosti. Pri presojanju pravih odhodkov, ki se nanašajo na plače in druge stroške dela, je poglavitno merilo preverjanje, ali imajo vsi zaposleni izpolnjene pogoje za zasedbo delovnega mesta, ali so ravnali javni zavodi v vseh primerih pri izplačilih plač, nadomestil in drugih stroškov dela svojim zaposlenim v skladu z naslednjimi zakoni ter predpisi:

1. z Zakonom o delovnih razmerjih (ZDR),
2. z Zakonom o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalnih skupnosti (ZRPJZ),
3. z Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS),
4. z Zakonom o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (ZPSDP),
5. s Kolektivno pogodbo za kulturne dejavnosti (KPDK)
6. s Kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti v RS, 1991, (v nadaljevanju KPND).

Revizorji ponavadi najprej pregledajo verodostojnost dokumentacije vseh zaposlenih in preverijo, če so vsi zaposleni razporejeni na ustrezna delovna mesta glede na sistemizacijo delovnih mest. Nato na osnovi poprejšnje ocene tveganja pri delovanju notranjih kontrol določijo velikost in vrsto vzorca, ki ga bodo revidirali. V analiziranih primerih so bili v vzorec revidiranja pravilnosti izplačil plač vključeni obračuni plač vseh zaposlenih, za naključno izbrane mesece izplačil pri posameznemu zaposlenemu. Tako razpršen vzorec zajame praktično vse različne primere in spremembe obračunov plač, nadomestil ter drugih stroškov dela. Revizija je v vseh primerih potekala s pomočjo revizijskega programa, ki je posebej sestavljen in prilagojen zakonodaji javnih zavodov pri obračunu plač in nadomestil ter drugih stroškov dela.

Pri izvedbi revizije se vedno upoštevajo določene predpostavke, ki so bile že omenjene. Naj jih samo na kratko povzamem:

- javni zavod naj bi imel verodostojne knjigovodske listine kot podlago za knjiženje poslovnih dogodkov;
- javni zavod deluje v skladu z določeno zakonodajo, ki velja za pravne osebe javnega prava;
- javni zavod je izpostavljen zunanjemu revidiranju s strani Računskega sodišča;
- javni zavod deluje v podobnih davčnih razmerah kot primerljivi zavodi;
- javni zavod ima organizirano notranjo kontrolo v okviru samega računovodstva.

Pri izvajanju revizije pravilnosti poslovanja se na izbranem vzorcu preverja stroške dela za zaposlene. Pri tem se revizor pogloblja v sam potek procesa nastanka poslovnih dogodkov, ki vsebuje celotno pravno in računovodsko zakonsko podlago, ki je privedla do poslovnega dogodka. Tu je treba preveriti zakonsko pravilnost osnove obračuna in izplačila plač ter drugih stroškov dela zaposlenim in ostalim pogodbenim izvajalcem, s pravnega vidika, kjer se preverja pravilnost in upravičenost obračunavanja in izplačevanja stroškov dela s strani veljavne zakonodaje. Preverjanje dokumentacije se začne že v predrevizijski fazi, ko Računsko sodišče poda zahtevo po predložitvi določene dokumentacije, ki se nanaša tudi na podatke o zaposlenih, njihovih obračunih plač ter drugih listinah, ki so podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov. V tem delu revizorji pregledujejo, če so pogodbe o delu vseh zaposlenih sklenjene v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi. Tu veljajo določila obeh kolektivnih pogodb Kolektivne pogodbe za negospodarske dejavnosti ter Kolektivne pogodbe za kulturne dejavnosti (KPND, 2005 in KPKD, 2001) ter Zakona o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih skupnosti (ZRPJZ, 1999) in Zakona o sistemu plač v javnem sektorju³² (ZSPJ, 2006).

Nadalje se preverja pravilnost in upravičenost obračunane osnove za izplačilo plač in drugih prejemkov s strani zaposlenih. V 3. členu ZRPJZ, 1999 je določena plača zaposlenih v javnih zavodih, ki je sestavljena iz osnovne plače, dela plače iz delovne uspešnosti ter raznih dodatkov, ki posameznemu zaposlenemu pripadajo. Osnovna plača se določa, na podlagi osnove za obračun plač, ki je izhodiščna plača za I. tarifni razred, dogovorjena s kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti.

V ZSPJ, je opredeljena plača zaposlenih v javnem sektorju kot plača, ki je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Znesek osnovne plače za posameznega zaposlenega se določi z uvrstitvijo v posamezen plačilni razred iz plačne lestvice (priloga zakona). Vrednost plačilnih razredov se letno usklajuje (5. člen Zakona o sistemu plač v javnem sektorju, 2002, glej opombo pod črto št. 31).

Zakon določa, da so zaposleni razvrščeni v posamezne razrede, glede na pogoje delovnih mest, ki jih zasedajo in so odvisni predvsem od zahtevane strokovne izobrazbe in zahtevnosti dela (ZRPJZ, 1999). Količnik za določitev osnovne plače zaposlenih je, poleg osnovnega količnika glede na delovno mesto, določen tudi s količniki, ki jih zaposleni pridobivajo z napredovanji, o katerih odloča organ, ki je pristojen za določitev količnikov osnovne plače (ZRPJZ, 1999).

Po opravljeni reviziji na predvidenem obsegu vzorcev zaposlenih sledijo ugotovitve v revizijskem poročilu.

³² ZSPS je v veljavi od 13.7.2002 dalje, vendar se še ne uporablja, razen v delu, kjer se navezuje na plače direktorjev javnih zavodov.

Pred samo izvedbo revizije pravilnosti izvedbe obračuna plač, je potrebno opredeliti **predmet revidiranja, stroške dela**, katerih ključni pojmi so določeni predvsem v Slovenskem računovodskem standardu št. 15, (v nadaljevanju SRS 15, 2001). Nanje napotuje v 15. členu Zakon o računovodstvu, ki se sklicuje na SRS 15 pri pripoznavanju stroškov dela in njihovem evidentiranju v knjigovodskih evidencah.

» 15.1 Zasluzki zaposlencev so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku. Z zasluzki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku.

15.2. Zasluzki pripadajo zaposlencem med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in njim sorodne postavke, pa tudi deleži v razširjenem dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in pokojnine.

15.3 Stroški dela so:

- a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku;
- b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje;
- c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju ter
- d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca.« (SRS 15, 2001)

Standardi določajo pripoznavanje naslednjih stroškov:

»15.7 Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in plačam sorodnih postavk, pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.« (SRS 15, 2001)

Nadalje standard določa, da se stroški dela in stroški povračil zaposlenim **obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi**. Obveznosti za plače se prikazujejo kot obveznosti do posameznega zaposlenega v znesku čiste plače in kot odtegnjene obveznosti za dajatve, vštete v njegovih kosmatih plačah ter dodatno še obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek kosmatih plač, ki niso njihov sestavni del« (SRS 15, 2001).

Po teh definicijah lahko povzamemo naslednje pojme, ki se uvrščajo med stroški dela:

- **plača** je kosmati zaslužek zaposlenca za opravljeno delo;
- **nadomestilo plače** je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela, izplačuje se v breme podjetja;
- **nadomestilo plače - refundacija** je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni ali poškodbe na delu oz. izven dela, daljše od 30 delovnih dni, nege družinskega člana, delne invalidnosti in drugih upravičenih razlogov ne dela. Izplačuje se v breme podjetja, vendar ima le-to pravico

zahtevati izplačane zneske od ustrezne institucije, to je od Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije;

- **bruto (kosmata) plača** je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem;
- **čista plača** je plača, ki ostane zaposlencu po odtegnitvi tistega dela davka ter obveznih dajatev za socialno varnost, za katerega je sam zavezanec;
- **odpravnina** je zaslužek zaposlenca zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve, ali zaradi odločitve zaposlenca, da v zameno zanjo prostovoljno zapusti delovno mesto, ali zaradi redne upokojitve;
- **dajatve podjetja za davke ter socialno varnost** so obveznosti podjetja (izplačevalca), odvisne od kosmatih plač in povračil zaposlenim;
- **povračila zaposlencem**, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela in imajo naravo plač, so npr. zneski za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela, potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu, šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, se obravnavajo kot stroški storitev, ki jih bom obravnavala poleg stroškov dela;
- **izdatki za dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaposlenih in delodajalca** (potrjen pokojninski načrt s strani Davčne uprave) spadajo med plače ter posledično med poslovne odhodke.

V nadaljevanju si pogledjmo, na kakšne načine poteka revizorjevo preverjanje zakonsko ustrezne podlage posameznih zaposlenih ter ustreznosti njihovih zaslužkov.

V ZDR je določeno, da je sestavljeno plačilo za delo iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo (1.točka 126. člena Zakon o delovnih razmerjih, 2002). V 2. točki istega člena je napisano, da je plača sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Višina dodatkov je določena s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti. V našem primeru sta to KPND ter v nekaterih primerih tudi KPKD.

Za v vzorec izbranega zaposlenega v zavodu, ki je v določenem mesecu prejel plačo je revizor najprej preveril, če je bruto plača, ki je sestavljena iz osnovne plače in dodatkov, ki mu pripadajo, izračunana pravilno. Pri tem je izhajal iz njegove pogodbe o zaposlitvi, kjer so določeni osnovni koeficient in dodatki, ki mu glede na različne pogoje, ki jih izpolnjuje po obeh zgoraj navedenih kolektivnih pogodbah, tudi v resnici pripadajo. Ugotovil je lahko, ali je po lestvici, glede na delovna mesta in stopnjo izobrazbe določene v KPKD uvrščen pravilno s pripadajoči osnovnim koeficientom ter ustreznimi dodatki, ki mu pripadajo ali da temu ni tako. V 61. in 62. členu KPKD je zapisano, da se za določitev plače kot osnova uporabi izhodiščna mesečna plača za prvi tarifni razred za polni delovni čas, ki je dogovorjena s KPND. Osnovna plača delavca je znesek, ki ga dobimo, ko to osnovo pomnožimo s količnikom delovnega mesta, na katerega je delavec razporejen in dodatki, ki mu po kolektivni podobi pripadajo. Osnovni koeficient in pripadajoče dodatke seštejemo in dobimo skupni koeficient, katerega pomnoženega z izhodiščno plačo za negospodarske dejavnosti za

I. tarifni razred sestavlja njegova bruto plača. Revizor ne sme spregledati tudi ustreznosti zakonsko določene vrednosti izhodiščne plače, ki velja za mesec izplačila, ki ga pregleduje.³³

Primer izračuna osnovne plače ter tudi osnove za obračun prispevkov in davkov³⁴:

Če pogledamo npr. bruto plačo za naključno izbranega zaposlenega v višini 280.967,90 SIT, bolniške odsotnosti ni bilo (na temeljnici obračuna plač ni evidentiranih niti nadomestil v breme delodajalca niti terjatev do zdravstvene organizacije, kar je pravilno).

Iz te osnove je odšteto kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje v višini 4.595,00 SIT, ki je glede na določila 51. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju Zdoh-1) dovoljena olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje za delodajalce, ki financirajo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje zakonske zahteve, navedene v členih od 302 do 305 Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (v nadaljevanju ZPIZ-1). Javni zavod ima ta načrt odobren, s strani pristojnega davčnega urada, kjer je tudi vpisan v poseben register, ki ga vodi davčna uprava, v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Obstaja omejitev te olajšave in sicer je lahko priznana za izplačila v ta namen v posameznem letu, največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delavca in delojemalca in ne več kot 549.400,00 SIT letno³⁵. Predpisana je tudi minimalna premija - glede uskladitve premij se uporablja 113. člen Zdoh-1. V našem primeru je znesek 4.595,00³⁶ SIT minimalno dovoljena premija, ki se lahko obravnava na zgoraj opisan način. Ker zaposleni nima bonitet in drugih dohodkov, ki bi povečevali osnovo, je osnova za izračun prispevkov (delodajalca in delojemalca) njegova bruto plača, zmanjšana za kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Osnova za dohodnino je opredeljena v 29. členu Zdoh-1, ki določa, da je davčna osnova vsak dohodek iz delovnega razmerja, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec. Kaj se razume pod dohodek iz delovnega razmerja je navedeno v 25. členu Zdoh-1: »dohodke iz delovnega razmerja vključuje zlasti: plačo, nadomestila plač in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč, povračila stroškov v zvezi z delom, bonitete, ki jih je delodajalec zagotovil delavcu ali njegovemu družinskemu članu« (Zakon o dohodnini, 2005)

V vzorec izbran obračun plače zaposlenega ima izkazano tudi splošno olajšavo v višini 11% letnega povprečja, preračunanega na mesečno raven, kar ustreza zakonu, ki v 105. in 134.

³³ Nazadnje je bila višina izhodiščne plače določena v 16. členu Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 53/05). Višina izhodiščne plače je od 1.7.2005 dalje 54.823,00 SIT.

³⁴ Načeloma se pri revizijah pravilnosti poslovanja revizorji ne spuščajo v podrobnosti glede pravih stopenj obračunanih in plačanih davkov ter prispevkov, ker to ni v njihovi pristojnosti (s tem se podrobneje ukvarjajo davčni revizorji), preverjajo pa skupne zneske bruto plač in nadomestil ter drugih stroškov dela, kot jih ima lahko posamezni proračunski uporabnik evidentirane med stroški dela v svojih poslovnih knjigah in seveda skupne zneske obračunanih in plačanih pripadajočih davkov in prispevkov.

³⁵ Znesek se vsako leto usklajuje s količnikom rasti plač

³⁶ Znesek se vsako leto usklajuje s količnikom rasti plač

členu Zdoh-1 prizna vsakemu rezidentu zmanjšanje letne osnove za t.i. splošno olajšavo, katere višina se določa vsako leto. Poleg splošne olajšave ima na plačilni listi izkazano tudi posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane (Zakon o dohodnini, 2005).

Revizor je ugotovil, da je olajšava obračunana upravičeno, saj se v dokumentaciji nahaja izjava zaposlenega o vzdrževanju dveh šoloobveznih otrok, kar ustreza 108. členu Zdoh-1, ki prizna takšno zmanjšanje davčne osnove (Zakon o dohodnini, 2005).

Zaposlenemu pripada glede na določila v Aneksu h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji, 2003 tudi dodatno kolektivno pokojninsko zavarovanje za javne uslužbence, za katere velja KPND v RS. V Prilogi omenjenega Aneksa je tabela pokojninskih premij, ki pripadajo javnim uslužbencem glede na izpolnjena leta delovne dobe, na dan 1.8.2003 (Aneks h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji, 2003). Znesek, ki je bil izplačan zaposlenemu (6.299,00 SIT), ustreza določitvi v Prilogi.³⁷ V nadaljevanju je prikazan sistem obračunavanja in preverjanja osnov stroškov dela, na kakršnem sloni tudi revizijski program (Tabela 6, str. 42).

Zaposlenemu je bila na osnovi 91. in 96. člena KPKD obračunana prehrana med delom ter prevoz na delo in z dela. Znesek prehrane med delom je usklajen s Količnikom rasti cen prehrabnih izdelkov. Pripadajoči znesek prehrane je obračunan glede na dneve prisotnosti v revidiranem mesecu. Zavod vodi evidenco o prisotnosti vseh zaposlenih. Prevoz na delo in z dela je bil obračunan v višini veljavne cene vozovnice mestnega potniškega prometa za občane. Tu je obračunana mesečna vozovnica mestnega prometa, ne glede na dneve prisotnosti zaposlenih, kar je v skladu z drugim odstavkom 96. člena KPKD. Oboje je v okviru zneskov, ki so določeni v Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. Ta uredba določa višine povračil stroškov v zvezi z delom, povračil stroškov v zvezi s službenim potovanjem in drugih dohodkov, ki se po 3., 6. in 7. točki prvega odstavka 31. člena ZDoh-1, ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Uredba velja tudi za določila iz 44., 99. in 100. člena ZDoh-1 ter 3. člena Zakona o posebnem davku na določene prejemke, in 3. člena Zakona o prispevkih za socialno varnost.

In sicer je znesek prehrane, od katere ni treba plačevati davkov in prispevkov, določen v 2. členu omenjene uredbe - določen je v višini, ki jo obravnavan primer ne presega (Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, 2004).

Enako ni potrebno plačati davkov in prispevkov za stroške prevoza na delo in z dela, če so usklajeni z določbami 3. člena omenjene uredbe, kjer je določena višina stroškov javnega prevoza, ki se šteje od običajnega prebivališča najbližjega postajališča avtobusnega prevoza, do mesta opravljanja dela (Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, 2004).

³⁷ V Prilogi Aneksa h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 73/2003) so določene višine pripadajočih kolektivnih zavarovanj, ki mesečno pripadajo vsakemu zaposlenemu v javnem sektorju in so bile določene glede na izpolnjena leta delovne dobe posameznih zaposlenih na dan 1.8.2003.

Tabela 6- Prikaz izračuna davčne osnove, davčnega odtegljaja ter prispevkov

	OBRAČUN PLAČE ZA IZBRANEGA ZAPOSLENCA	Plača za določen izbrani mesec v letu 2003	Opombe, prikaz izračuna
(1)	Bruto plača	280.967,90 SIT	
(2)	Dodatno kolektivno pokojninsko zavarov.	4.595,00 SIT	
(3)	Osnova za izračun prispevkov:	276.372,90 SIT	(1)-(2)=(3)
(4)	Nadomestila-refundacije	0 SIT	
(5)	Nadomestila Breme/zavod	0 SIT	
(6)	Prispevki delojemalca-22,1%: - zdravstveno zavarovanje-6,36 % - ZPIZ-15,50 % - zaposlovanje-0,14 % - starševsko varstvo- 0,10 %	61.078,41 SIT 17.577,32 SIT 42.837,80 SIT 386,92 SIT 276,30 SIT	skupaj (3)*6,36% (3)*15,50% (3)*0,14% (3)*0,10%
(7)	Osnova za dohodnino I	215.294,49 SIT	(3)-(6)=(7)
(8)	Olajšave - splošna olajšava - za dva vzdrževana družinska člana	129.625,33 SIT 47.033,33 SIT 82.592,00 SIT	skupaj
(9)	Osnova za dohodnino II	85.669,00SIT	(7)-(8)=(9)
(10)	Davčni odtegljaj za dohodnino ³⁸	13.707,04 SIT	(9)*16%
(11)	Prispevki delodajalca-16,1% zdravstveno zavarovanje-6,56% ZPIZ-8,85 % zaposlovanje-0,06 % poškodbe pri delu-0,53 % starševsko varstvo-0,10 %	44.496,03 SIT 18.130,06 SIT 24.459,00 SIT 165,82 SIT 1.464,78 SIT 276,37 SIT	skupaj (3)*6,56% (3)*8,85% (3)*0,06% (3)*0,53,% (3)*0,10%
(12)	Druge bonitete	0 SIT	
(13)	Davek na izplačane bruto plače ³⁹	10.502,17 SIT	(3)*3,8%
(14)	Dodatno pokojninsko zavarovanje po ZVPSJU	6.299,00 SIT	ni obdavčeno
(15)	Prevoz na delo	7.500,00 SIT	ni obdavčeno

³⁸ Obračun dohodnine je odvisen od višine osnove za obračun dohodnine ter veljavne stopnje, glede na predpisano dohodninsko lestvico.

³⁹ se obračuna glede na veljavno lestvico obračuna davka na izplačane plače

(16)	Prehrana med delom	717,00 SIT/dan	ni obdavčeno
------	--------------------	----------------	--------------

Vir: Obračunski listi plač zaposlenih v Knjižnici Jožeta Mazovca v letu 2003

Revizor je preverjal tudi pravilnost izplačila solidarnostne pomoči zaposlenemu zaradi daljše bolezni. Solidarnostna pomoč je bila izplačana na predlog sindikata zavoda. Zakonska podlaga za izplačilo je v določbah 3. alineje 90. člena KPKD ter 2. točke Razlage kolektivne pogodbe za negospodarske dejavnosti v RS, kjer je določeno, da pripada delavcu solidarnostna pomoč enkrat v koledarskem letu, v primeru daljše bolezni (trajanje tri mesece ali več, ne glede na to, ali je delavec odsoten z dela ali pa dela po 4 ure dnevno). Zaposleni, ki mu je zavod izplačal solidarnostno pomoč, je imel za bolniško odsotnost potrdilo pristojnega zdravnika in zdravniške komisije. Izplačani neto znesek je bil izplačan v višini solidarnostne pomoči, ki je določena v prvem odstavku 90. člena KPKD in sicer zaposlenemu v ta namen pripada najmanj znesek v višini povprečne neto plače v gospodarstvu RS za pretekle tri mesece, ki je določena v skladu z Osnovo za določanje plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja. Od tega zneska niso bili obračunani ter plačani davki ter prispevki, ker je v Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, v drugi alineji 1. točke 11. člena določen celo višji znesek, do katerega še velja neobdavčenje. Na osnovi navedenega je revizor ugotovil, da je zavod pri izplačilu solidarnostne pomoči deloval v skladu z veljavno zakonodajo.

Stroški obračunanih dnevnic in drugih potnih stroškov za službena potovanja se evidentirajo v poslovnih knjigah med stroški storitev, po svoji vsebini pa spadajo med povračila zaposlenim. Zato je bil predmet revizorjevega pregleda tudi obračunavanje in izplačevanje dnevnic in stroškov prevoza z lastnim vozilom za službeno potovanje. Znesek dnevnic za službeno potovanje v trajanju nad 12 ur ter cena prevoza na službeno potovanje je bila izplačana v višini, ki zaposlenim pripada po zakonodaji. Višine nadomestil, ki delavcem pripadajo v ta namen, na osnovi določil v zakonodaji, ki veljajo za to področje, je navedeno v:

- Ugotovitvenem sklepu, kjer so določene višine dnevnic za službeno potovanje;
- prvem odstavku 3. člena ZPSDP;
- prvem odstavku 4. točke 42. člena KPND. Ta pripada zaposlenim v javnem sektorju za službeno potovanje v državi nad 12 ur v višini 4.716,00 SIT;
- v 4. odstavku 94. člena KPKD, je določena višina izplačila nadomestila stroškov uporabe lastnega avtomobila za službene potrebe in je predpisana v višini 30% cene 95 oktanskega bencina za vsak prevožen kilometer.

Zneski, ki delavcem pripadajo, so višji od zneskov, ki jih je vlada določila⁴⁰ kot mejo, nad katero se izplačujejo davki ter prispevki, zato je zavod pravilno ravnal, ko je od omenjene razlike tudi obračunal ter plačal davke in prispevke.

V nekaterih drugih javnih zavodih imajo v svojih internih aktih zapisano, da zaposlenim izplačujejo dnevnicе ter druge stroške, povezane s službenim potovanjem, v skladu z določitvijo višin teh stroškov v Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, ker v tem primeru ni potrebno javnemu zavodu

⁴⁰ Zneski dnevnic in drugih povračil zaposlenim za službeno potovanje, do katerih ni potrebno plačevati davkov in prispevkov, so določeni v že omenjeni Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, 2004.

plačevati davkov in prispevkov. Ker zaposlenim pripadajo višji zneski omenjenih povračil, javni zavodi tak interni predpis opravičujejo z upoštevanjem načela gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev.⁴¹ Saj bi v primeru višjih izplačil dnevnic in kilometrine moral poleg višjih zneskov samih povračil plačevati tudi še davke in prispevke. Takšnih primerov, ko bi javni zavod lahko ravnal pravilno po zakonodaji, a napačno z vidika uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti, je kar nekaj. V takšnih primerih so zelo dobrodošle in priporočljive razlage ter priporočila Računskega sodišča, ki imajo v javnosti še vedno tako težo, da so lahko dobra podlaga za ustrezno odločanje.

Tu se pojavlja problem v neusklajenosti zakonodaje. Rešitev bi bila v medsebojni uskladitvi zneskov, ki zaposlenim v javnem sektorju pripadajo po kolektivnih pogodbah in do katerih tudi po Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo ne bi bilo potrebno plačevati davkov in prispevkov, kot je določeno pri ostalih prejemkih (solidarnostna pomoč, jubilejna nagrada ipd).

Menim, da bi glede na okoliščine lahko ugotovili, da javni zavod sme v skladu z zakonitim postopkom spremeniti določbe kolektivne pogodbe, za kar bi potreboval pobudo sindikata ter s tem poenotiti izplačila stroškov, povezanih s službenimi potovanji.

V nadaljevanju je prikazan primer revidiranih stroškov dela Knjižnice Jožeta Mazovca (v nadaljevanju knjižnice) v letu 2003 in pomembnejše ugotovitve revizorjev Računskega sodišča, pri revidiranju poslovanja skladnosti s predpisi na področju stroškov dela:

Tabela 6: Stroški dela Knjižnice Jožeta Mazovca v obdobju od 1.1. do 31.12.2003

	Leto 2003 (v 1000 SIT)	Leto 2002 (v 1000 SIT)	INDEKS 03/02
STROŠKI DELA			
Plače in nadomestila plač	121.284	112.034	108
Prispevki delodajalca za socialno varnost in davek	25.324	23.076	110
Drugi stroški dela	15.946	16.083	99
SKUPAJ:	162.554	151.193	108

(Vir: Računsko sodišče: Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Jožeta Mazovca v letu 2003, št. 1212-5/2004-16, 23.6.2005, str. 17, tabela 9 ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)))

Ugotovitve v reviziji:

➤ V celoti se je strošek plač v letu 2003 glede na prejšnje leto povečal za 8% (kar je posledica povečane izhodiščne osnove za leto 2003 in povečanja sredstev, namenjenih za delovno uspešnost, ki jih javni zavod v letu 2002 niti ni mogel izkoristiti zaradi pomanjkanja lastnih sredstev, kot podlage za izplačilo dodatne delovne uspešnosti). Podlaga za izplačilo delovne uspešnosti v letu 2003, je bil izdan sklep ustanovitelja o soglasju in višini izplačil,

⁴¹ Čeprav bi bil primernejši izraz varčnost, kot najmanjšo porabo za izvedbo predpisanih nalog (Lah, 1999, str. 24).

namenjenih za dodatno delovno uspešnost.⁴² Tu je revizor Računskega sodišča, poleg mnenja o pravilnosti poslovanja, dodal opozorilni odstavek o uradnem stališču izplačevanja dodatne delovne uspešnosti javnih zavodov, ki po mnenju Računskega sodišča niso upravičeni do izplačila le-te, če poleg javne službe ne opravljajo še tržne dejavnosti. Javni zavod je obrazložil izplačila dodatne delovne uspešnosti z dejstvom, da za opravljanje javne službe pridobiva, poleg pogodbenih sredstev ustanovitelja ter drugih donatorjev, tudi del lastnih prihodkov, pridobljenih iz drugih (neproračunskih) virov, ki so odvisni tudi od razmer na trgu (ni pa to tržna dejavnost, ki bi se navezovala na opravljanje nekih storitev, ki niso opredeljene v mejah javne službe, za katero je ustanovljen). Večino teh lastnih prihodkov nameni za pokrivanje osnovnih stroškov materiala in storitev, da lahko nemoteno opravlja obseg izvajanja osnovnih in razširjenih oblik javne službe. Preostanek lastnih prihodkov pa v polovični meri uporabi za nakupe osnovnih sredstev ter investicijsko vzdrževanje, polovico pa za izplačilo dodatne delovne uspešnosti, kar utemeljuje s pridobljenim soglasjem ustanovitelja. Zaradi navedenih razlogov javni zavod ni imel niti za polovico potrebnih lastnih sredstev glede na določitev v soglasju ustanovitelja, ki bi jih lahko namenil v izplačilo dodatne uspešnosti v letu 2003;

➤ revizor je pri pregledu obračunavanja in izplačila plač v skladu s predpisi preveril na vzorcu 16 zaposlenih, ki so bili zajeti v vseh mesecih v letu 2003. Pri tem je ugotovil, da so bili nekaterim zaposlenim obračunani in izplačani prenizki dodatki zaradi rasti cen (78. člen KPKD), ki jim pripadajo zaradi pridobljenega strokovnega naziva višji knjižnični referent. Prenizek dodatek za posebne obremenitve in odgovornosti je bil izplačan enemu zaposlenemu (65. a člen KPDK). Opisane nepravilnosti je javni zavod odpravil med revizijo. Glavni vzrok ugotovljenih neusklajenosti med osnovnim količnikom in dodatki, ki so bili zaposlenim obračunani in ki jim dejansko pripadajo, je nastal zaradi nepravočasne dostave ustreznih dokazil v računovodstvo, ki lahko spreminja podatke samo na osnovi ustreznih verodostojnih listin;

➤ revizor je pri drugih stroških dela, ki jih predstavljajo prevoz z dela in na delo, in prehrana med delom, pregledal vzorec 16 zaposlenih, ki so bili zajeti v vseh mesecih izplačil v letu 2003. Pri preverjanju ostalih drugih stroškov dela, kot so regres za letni dopust, jubilejne nagrade, solidarnostna pomoč ter dodatno pokojninsko zavarovanje, pa so bili v vzorec revizije zajeti vsi zaposleni. Pri revidiranju drugih stroškov dela je revizor ugotovil, da so bila vsa izplačila izvedena v skladu z veljavno zakonodajo. Zmanjšanje drugih stroškov dela v letu 2003, glede na leto 2002 je bilo zaradi manjšega števila izplačanih jubilejnih nagrad zaposlenim, kot v predhodnem letu, ko sta bili poleg več izplačanih jubilejnih nagrad izplačani tudi odpravnina ter solidarnostna pomoč.

V mnenju o pravilnosti poslovanja je revizor ugotovil, da je javni zavod v primeru izplačil plač in drugih stroškov dela ravnal v nekaterih primerih v neskladju z zakonodajo. Javni zavod je omenjene nepravilnosti odpravil še v času revizije (vsem zaposlenim, ki so prejeli ugotovljene neustrezne zneske plač, je računovodstvo še v času revizije poračunalo razliko) zato odzivno poročilo ni bilo potrebno. Revizor je dodal opozorilni odstavek glede stališča Računskega sodišča v zvezi z izplačilom dodatne delovne uspešnosti, ki po njihovem mnenju

⁴² Mestna občina Ljubljana: Sklep o določitvi višine izplačil za dodatno delovno uspešnost Knjižnice Jožeta Mazovca za leto 2003 št. 620-68/03-5, z dne 10.11.2003. Za leto 2003 je bilo izdano soglasje za povečano delovno uspešnost v višini 7,8% od skupne vsote sredstev za plače Knjižnice Jožeta Mazovca.

zaposlenim ne pripada, ker javni zavod ne izvaja »prave« tržne dejavnosti, je pa o tem predhodno pridobil soglasje ustanovitelja (Računsko sodišče, 2005a, str. 18-23).

Pridobitna in nepridobitna sredstva, tržna dejavnost in javna služba so pojmi, ki so v veljavni zakonodaji mnogokrat neenako interpretirani, kar ima za posledico različno tolmačenje in pojmovanje v zakonskih določilih veljavnih predpisov. Ker področna zakonodaja o tem nima ustreznega in enotnega mnenja, se pojavljajo o teh pojmi tudi različna mnenja. Ker o uporabi presežka tako sistemska kot področna zakonodaja nista enotni, se le-ta lahko uporablja tudi za povečanje plač (Bergant, 2003, str. 14).

V. RAZLIKE MED REVIDIRANJEM PRAVILNOSTI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN REVIDIRANJEM PRAVILNOSTI POSLOVANJA

V tem poglavju se bom osredotočila predvsem na razlike, katere sem našla pri analiziranju obeh vrst revidiranja, to je revizijo računovodskih izkazov ter revizijo pravilnosti poslovanja proračunskega uporabnika. Prav pa bi bilo, da poudarim, da sem pri tem ugotovila tudi veliko podobnosti med njima, predvsem pa močno povezanost obeh revizij.

Moja prva ugotovitev te analize je, da vsak revizor, ki revidira samo računovodske izkaze javnih zavodov, ne more o njih podati objektivne ocene, ne da bi pri tem preveril tudi pravilnosti njihovega poslovanja. Zato menim, da sta potrebni obe vrsti revizij, da bi bilo objektivno izraženo mnenje njihovega celotnega poslovanja. Če se pri revidiranju osredotoči samo na revizijo računovodskih izkazov, lahko poda enostransko mnenje le o njih, ne more pa podati celotne ocene, o tem, ali so se v računovodskih izkazih navedeni poslovni dogodki predhodno pravilno izvedli in nastali skladno z veljavno zakonodajo. Vendar, ali so bili izkazani poslovni dogodki v javnem zavodu izpeljani v skladu z veljavno zakonodajo in ostalimi predpisi, pa je vprašanje, na katerega daje odgovor revizija pravilnosti poslovanja.

Revizija pravilnosti poslovanja oz. skladnosti s predpisi je ožji pojem. Ukvarja se samo z ugotavljanjem, če so bili posamezni postopki pri poslovanju javnega zavoda izvedeni v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi. Med pregledovanjem revizijskih poročil sem ugotovila, da je med njimi veliko takšnih, ki so podali oceno samo o pravilnosti celotnega poslovanja proračunskih uporabnikov, ali nekaterih določenih delov njihovega poslovanja. Zato menim, da je revizija pravilnosti poslovanja ožji pojem in lahko daje reviziji računovodskih izkazov večji pomen, ker raziskuje tudi ozadje pravilnosti nastanka in predhodno izvedenih postopkov, lahko samo nekaterih, lahko pa vseh ekonomskih kategorij, prikazanih v računovodskih izkazih. Pravilnost poslovanja je ozadje poslovnih odločitev, ki so nato prikazane, bolj ali manj, v skladu s predpisi v poslovnih knjigah. Ocena zakonske ustreznosti poslovanja proračunskega uporabnika se mi zdi pomembnejša kot zakonsko predpisano izražanje vseh teh poslovnih odločitev v okviru računovodskih postavk v poslovnih knjigah. V izkazu uspeha se glede na predpise, ki veljajo pri sestavljanju izkazov, lahko evidentirajo vse vrste stroškov, glede na razporeditev le-teh v okviru predpisanega kontnega plana. Vendar, koliko od teh stroškov je dejansko upravičenih glede na obstoj in

dovoljene obsege v skladu z določbami veljavne zakonodaje, je drugo vprašanje. Pri reviziji pravilnosti poslovanja se vprašamo:

- **ali je strošek oz. izdatek dovoljen, ali je upravičeno nastal** (pregledovanje ustreznih verodostojnih listin, kot podlago za evidentiranje v poslovnih knjigah, npr. med stroški dnevnic ne sme biti izkazan znesek, ki se nanaša na osebo, ki sploh ni zaposlena v javnem zavodu);
- **ali so bili predhodno izvedeni vsi zakonsko zahtevani postopki za njegov nastanek in o tem obstoja tudi vsa potrebna dokumentacija** - verodostojne knjigovodske in ostale listine (npr. dokumentirano izveden postopek javnega naročanja pri dobavi pisarniškega materiala, dokumentacija o opravljenem popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev);
- **ali je strošek upravičen**, glede na višino, v kolikšnem obsegu določenega materiala oz. storitev ter za kakšen namen ga skladno z zakonodajo in drugimi predpisi proračunski uporabnik sploh lahko izkaže (npr. strošek reprezentance ne sme biti višji od planiranega ipd.).

Brez revizijskih poročil, ki dajejo informacije o obeh vrstah revizij, ostaja davkoplačevalcem in širši javnosti možnost presoje poslovanja proračunskih uporabnikov zgolj z »branjem« javnosti dostopnih poslovnih poročil, katerih del so računovodska poročila, sestavljena iz računovodskih izkazov. Takšno spremljanje javnosti proračunskega uporabnika je lahko enostransko in površno. Kajti, samo preko javno dostopnih računovodskih izkazov dobi bralec splošno sliko o višini sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkih in odhodkih, v določenem obdobju oz. na določen dan, s katerimi proračunski uporabnik razpolaga, zelo malo pa lahko razbere iz prikazanih računovodskih podatkov o spoštovanju zakonodaje v postopkih, ki jih je javni zavod predhodno izvajal in ki se odražajo v končnih odločitvah poslovanja proračunskega uporabnika.

Tu se izkaže pomen Računskega sodišča v obveščanju javnosti, ki se, v večini svojih revizij posveča obema vrstama revizij, tako pravilnosti poslovanja kot reviziji računovodskih izkazov.

Obema vrstama revizije je skupno tudi to, da so potrebni za izvajanje revizije proračunskih uporabnikov posebej usposobljeni revizorji, ki imajo potrebna znanja o poslovanju države oz. proračuna in njenih uporabnikov. Zakonodaja, ki je podlaga za delovanje proračunskih uporabnikov, na mnogih področjih presega pravila, ki obstajajo pri drugih vrstah revizij.

Pri obeh vrstah revizije, tako pri reviziji računovodskih izkazov, kot reviziji skladnosti s predpisi, obstajajo:

- **Enotne skupne predpostavke, teorija, na osnovi katere se izvajajo posamezna revizijska opravila . To so:**
 1. v javnem zavodu je možno preverjanje tako računovodskih izkazov, kot skladnosti poslovanja s predpisi;
 2. učinkovito organiziranje delovanja notranjih kontrol v javnem zavodu zmanjšuje verjetnost napak ali nepravilnosti;

3. posledica uporabe splošnih računovodskih načelih, s tem povezane veljavne zakonodaje ter drugih predpisov, je pri sestavljanju računovodskih izkazov v javnem zavodu, resnična in poštena predstavitev računovodskih izkazov;
4. podatke v računovodskih izkazih iz preteklosti lahko sprejmemo kot resnične tudi v prihodnosti, če o tem ni nasprotnih dokazov;
5. računovodski izkazi ne vsebujejo namernih nepravilnosti, vedno pa obstaja dvom o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter celotnega poslovanja javnega zavoda;
6. revizor deluje pri svojem delu nepristransko;
7. revizor mora biti za opravljanje svojega dela strokovno usposobljen (ustrezna strokovna izobrazba, delovne izkušnje, stalno izpopolnjevanje ter opravljen strokovni izpit) (Taylor, Glezen, 1996, str. 38-41).

➤ **Enaki standardi poteka dela, ki so enotne smernice za delo revizorjev katerekoli revizije:**

1. revizorjevo delo mora biti natančno načrtovano (tu je vključen tudi nadzor nad pomočniki pri opravljanju revizije);
2. preden se revizor loti izdelave načrta dela, mora temeljito prepoznati delovanje notranjih kontrol v javnem zavodu, da lahko določi čas izvajanja revizijskih del, obseg preizkusov (vzorec) ter vrsto tehnike preizkušanja resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov;
3. s tehnikami revidiranja, kot so pregledovanje, opazovanje, potrjevanje in intervjuji, si mora revizor pridobiti zadostno ter ustrezno dokazno gradivo, na osnovi katerega bo lahko podal svoje mnenje o ustreznosti računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 59).

➤ **Revizijske faze, ki se pri obeh vrstah revizij v splošnem delijo na:**

1. **predrevizijsko ali pripravljalno fazo,**
2. **revizijsko fazo,**
3. **Porevizijsko fazo,** ki pa je značilna samo za revizijo pravilnosti poslovanja.

Predrevizijska oz. pripravljalna faza obsega zbiranje podatkov o izbranem javnem zavodu in njegovem poslovanju ter pripravo osnutka revizijskega postopka. Tu revizor pridobiva informacije in znanja o dejavnosti javnega zavoda, poslovodstvu, lastništvu, njegovem poslovanju, ekonomskem uspehu ter nenazadnje o značilnostih okolja, v katerem deluje. Ko pridobi zadostne informacije o izbranem javnem zavodu, lahko revizor izdelava revizijski načrt, na podlagi katerega bo izvajal revizijo. V njem so okvirno časovno opredeljene aktivnosti in dela, ki jih bo revizor v revizijskem postopku izvedel (Koletnik, 2002, str. 175). Posamezna vrsta revizije ima svoje značilnosti izvedenih del in postopkov, ki so že iz načrtovanja same revizije predvidene glede obsega in vrste opravil, ki jih bo revizor izvajal.

Dobro izvedena predrevizijska faza je pri obeh vrstah revidiranja podlaga za izbor posameznih aktivnosti v zvezi s spoznavanjem obravnavanih zavodov, ki smo jih v glavnem že v prejšnjih poglavjih spoznali. V tej fazi revizorji tudi določijo glavni cilj revizije, glede na cilje izbirajo metode revidiranja ter določijo velikosti in vrste vzorcev, ki so odvisni od

raziskave delovanja notranjih kontrol v javnih zavodih. Spoznavajo zakonodajo, okolje, v katerem deluje javni zavod ter njegovo osnovno poslanstvo.

➤ **Tudi postopek izvedbe revizije poteka v obeh vrstah revizij podobno, po naslednjem vrstnem redu aktivnosti, ki jih mora opraviti revizor:**

1. preverjanje delovanja notranjih kontrol v revidiranem javnem zavodu;
2. ugotavljanje resničnosti in pravilnosti podanih ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih z analiziranjem, pregledovanjem obstoječe dokumentacije, intervjuji ter zbiranjem zadostnih dokazov za izrek mnenja;
3. presojanje pravilnosti razumevanja zakonodaje in drugih predpisov pri poslovanju javnega zavoda.

Revizijsko poročilo je končni izdelek dobro izvedene predrevizijske in revizijske faze revidiranja in je sestavljen pri obeh vrstah revizij v skladu z enotnimi zahtevami oz. standardi poročanja. Razlikuje se po vsebini poročanja, ker ima vsaka vrsta revizije drugače zastavljene cilje revidiranja, na katere daje odgovore v revizijskem poročilu. V vseh obravnavanih primerih sem ugotovila, da je bilo revizijsko poročilo sestavljeno iz obeh vrst revizij.

5.1 Razlike z vidika določitve ciljev revidiranja

Cilj revizije računovodskih izkazov je izrek mnenja o računovodskih izkazih, kjer se preverja pravilnost evidentiranja in izkazovanja podatkov v računovodskih izkazih, ki sestavljajo računovodsko poročilo. Računovodski izkazi morajo odražati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in vseh njihovih sprememb, nastalih v določenem času. Sestavljeni morajo biti v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, z upoštevanjem računovodskih načel in veljavne prakse.

Še tako dobra organizacija računovodstva ne preprečuje napak pri računovodskem delu. Pri tem lahko nastajajo napake pri zapisovanju dogodka v računovodsko listino, pri zapisovanju podatkov iz take listine v izvedene pomnilnike in pri izpisovanju računovodskih poročil na podlagi računovodskih podatkov, zbranih v izvedenih pomnilnikih. Oblikovne napake se vidijo že v neenakosti med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev (če je dvostavno knjigovodstvo, mora biti aktiva enaka pasivi). Oblikovne napake nastanejo zaradi knjiženja poslovnega dogodka samo na strani aktive ali pasive, ali pa je knjižen poslovni dogodek na obeh straneh bilance stanja, vendar ne v enaki višini. Omenjenih oblikovnih napak naj ne bi več bilo, zaradi vgrajenih sprotnih elektronskih kontrol v sedanjem računalniško podprtem sistemu evidentiranja poslovnih dogodkov. Toda kljub sodobno podprtim kontrolam v računalniških sistemih evidentiranja poslovnih dogodkov, še vedno ostajajo prisotne v računovodskih izkazih vsebinske napake (Turk, Melavc, 1992. str. 220), ki so posledica naslednjih dejanj:

- napačni podatki o nastalem poslovnem dogodku sploh niso nastali (ni podlage za njihov nastanek v obliki verodostojne knjigovodske listine), pa so vseeno evidentirani v poslovnih knjigah;
- v poslovnih knjigah so vpisani, vendar niso razvrščeni med pravilne ekonomske

- kategorije glede na merila in načela pripoznavanja ekonomskih kategorij;
- zneski so lahko vpisani v drugačnih velikostih, kot jih izražajo verodostojne knjigovodske listine, kot podlaga za knjiženje.

V **revidiranju bilance stanja** je glavni cilj revizorja, da zbere zadostno število verodostojnih dokazov za izrek mnenja o resničnosti in poštenosti izkazanega premoženjskega stanja javnega zavoda. Cilj revidiranja je tako osredotočen predvsem na :

- obstoj in pravilno vrednotenje osnovnih sredstev. Tu je pomembno, da obstaja verodostojna knjigovodska listina o pridobitvi osnovnega sredstva, ki je šele lahko podlaga za evidentiranje določenega osnovnega sredstva in pa da se vpisana osnovna sredstva v javnem zavodu dejansko nahajajo. Nabavna vrednost je lahko povečana za vse stroške, ki pripadajo namestitvi osnovnega sredstva. Lahko pa je ocenjena vrednost tudi dovolj verodostojen podatek za evidentiranje osnovnega sredstva, če je bilo le-to pridobljeno npr. z donacijo ipd.;
- pravilno obračunavanje stroškov obrabe osnovnih sredstev (v javnem sektorju so zakonsko določene stopnje odpisa osnovnih sredstev), po katerih se lahko izvaja obračun amortizacije (Tabela 1, str. 18);
- pravilno izkazovanje nabavne vrednosti sredstev ter obveznosti do virov sredstev (ki je v primeru, da so bili vključeni tudi dodatni stroški, povezani z namestitvijo osnovnega sredstva toliko višja, kar je potrebno pri obračunu amortizacije tudi upoštevati);
- upravičenost in pravilno vrednotenje dolgoročnih finančnih naložb;
- oceno o verodostojnih podlagah (knjigovodskih listinah) za knjiženje terjatev (tako dolgoročnih kot kratkoročnih) ter doslednosti pri ugotavljanju njihove realne vrednosti (odpisi dvomljivih terjatev, njihovo realno prevrednotenje, obračunane in izkazane obresti, ki se nanje vežejo);
- presojanje pravilnosti ter resničnosti v poslovnih knjigah evidentiranih denarnih sredstev na ustreznih računih ter vrednotnic v blagajnah;
- presojanje resničnih in realnih zneskov kratkoročnih obveznosti iz poslovanja;
- presojanje resničnosti in realnosti izkazanih obveznosti do virov sredstev (ki so last ustanovitelja);
- presojanje resničnih podlag za evidentiranje dolgoročnih rezervacij ter preizkušanje njihove usklajenosti v analitičnih evidencah;
- presojanje o resničnih in točnih vrednostih dolgoročnih obveznosti, pregled pravilnosti odplačanih zneskov posojil in obresti, preverjanje njihove skladnosti z izkazanimi dolgoročnimi krediti (vse skupaj pa ustreza zneskom na ustreznih pogodbah) (Koletnik, 2002, str. 212-225).

V **revidiranju izkaza prihodkov** in odhodkov je glavni cilj revizorja, da zbere zadostno število verodostojnih dokazov za izrek mnenja o resničnosti in poštenosti izkazanih prihodkov, odhodkov ter ugotovljenega poslovnega izida v določenem obdobju obravnavanega javnega zavoda. Cilj revidiranja je tako osredotočen predvsem na :

- presojanje resničnosti in poštenosti izkazanih prihodkov, če so ti upravičeno evidentirani v poslovnih knjigah, v pravih zneskih in zajeti na ustreznih postavkah;
- enako velja za odhodke;

- ali je bil izkazan poslovni izid realno ugotovljen in predstavlja razliko med evidentiranimi prihodki in odhodki ter v enakem znesku prenesen na ustrezne postavke kontov bilance stanja (Koletnik, 2002, str. 226-229).

Glavni namen revidiranja pravilnosti poslovanja proračunskega uporabnika je ugotavljanje njegovega poslovanja v skladu z zakonodajo in drugimi predpisi. Cilj revizije pravilnosti poslovanja je pridobiti zadostno število verodostojnih dokazov za izrek mnenja o pravilnosti poslovanja, kar pomeni da je javni zavod v vseh pomembnih pogledih svojega poslovanja spoštoval zakone in druge predpise, katerim je podrejen. Za doseg tega cilja revizor preverja skladnost poslovanja s predpisi, ki veljajo za revidirane javne zavode.

Za doseg cilja revizije pri pravilnosti poslovanja so bili v vseh obravnavanih javnih zavodih pregledani predvsem odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov. Ugotovila sem, da so bili glavni cilji tovrstne revizije ugotoviti naslednje:

- pri pregledu upravičenosti obstoja stroškov dela:
 - ali imajo vsi zaposleni izpolnjene pogoje za zasedbo delovnega mesta, na katerega so razporejeni v posameznih javnih zavodih,
 - ali so ravnali javni zavodi v vseh primerih pri izplačilih plač, nadomestil in drugih stroškov dela svojim zaposlenim v skladu z naslednjimi zakoni ter predpisi:
 1. ZDR,
 2. ZRPJZ,
 3. ZSPJS,
 4. ZPSDP ter
 5. KPKD, v primerih, kjer ta ne določa, pa z KPND.
- pri preverjanju pravilnosti poslovanja v zvezi s stroški materiala, storitev in odhodki za nakup osnovnih sredstev so bili cilji pravilnosti izvedenih transakcij usklajenost z določbami:
 1. ZASP,
 2. ZJN-1,
 3. Uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino.

5.2 Razlike z vidika strukture revizijskega poročila

Temeljne sestavine, ki sestavljajo revizorjevo poročilo, so:

1. naslov,
2. naslovnik,
3. začetni in uvodni odstavek, kjer je opredelitev revidiranja,
4. izjava o odgovornosti poslovodstva ter izjava o revizorjevi nalogi,
5. sklicevanje na uporabljene mednarodne standarde revidiranja oz. ustrezno zakonsko podlago v državi,
6. opis del, ki jih je izvajal revizor,
7. odstavek z mnenjem,
8. datum poročila,
9. revizorjev podpis (Koletnik, 2002, str. 238).

Mednarodni standardi revizorjevega poročanja **določajo zahteve tako glede oblike, kot vsebine revizorjevega poročila** in sicer določajo:

1. pri obliki

- naslov,
- datum,
- podpis;

2. pri vsebini:

- popolnost,
- predmet,
- pravno podlago,
- usklajenost z zakoni in drugimi predpisi,
- pravočasnost (Slovenski inštitut za revizijo, 1994, str. 27).

Oblika revizijskega poročila je pri obeh vrstah revizij podobna. Medtem, ko se v vsebinskem delu obe vrsti revizijskega poročila bistveno razlikujeta. Vsebinske razlike poročila o reviziji računovodskih izkazov in reviziji pravilnosti poslovanja so glede na:

- **predmet revidiranja**, ki je pri revizijah pravilnosti poslovanja razširjen na celotno poslovanje proračunskega uporabnika in vsebuje pregledovanje in preverjanje računovodskih podatkov, ki jih revizor pridobiva od posloводства, iz pisnih virov poslovanja ter z intervjuji zaposlenih. Pri revidiranju računovodskih izkazov pa je predmet revidiranja omejen zgolj na pregledovanje računovodskih podatkov v poslovnih knjigah ter s tem povezanimi računovodskimi programi in dokumentacijo, iz katerih so sestavljeni ti izkazi;
- **osnovne cilje revidiranja**, ki so v revizijskem poročilu navedeni in so tesno povezani s predmetom revidiranja. Kot sem že povedala v prejšnjem poglavju, so v revizijskem poročilu zapisani osnovni cilji pri revidiranju računovodskih izkazov, namen je zbrati dovolj verodostojnih podatkov o izreku mnenja o računovodskih izkazih. Osnovni cilj pri reviziji pravilnosti poslovanja oz. preverjanju skladnosti s predpisi pa je pridobiti zadostno število verodostojnih dokazov za izrek mnenja o pravilnosti poslovanja;
- **obseg revidiranja**, ki je pri revidiranju računovodskih izkazov omejen na proučevanje delovanja notranjih kontrol, pregledovanje dokumentacije ter analiziranje in presojanje ekonomskih kategorij, ki se navezujejo na postopke v računovodstvu ter izdelavo računovodskih izkazov. Obseg revidiranja je pri revizijah pravilnosti poslovanja razširjen na celotno delovanje javnega zavoda, v vseh oddelkih, kjer se izvajajo določene odločitve glede pravilnosti poslovanja;
- **končne ugotovitve oz. podana mnenja**, ki so podrobneje opisana v naslednjem poglavju, so pa vezana na cilje obeh vrst revizij;
- **priporočila**, ki so predvsem predmet revizijskih poročil revizij pravilnosti in smotrnosti poslovanja. V njih revizorji največkrat opozarjajo na izboljšanje poslovanja proračunskih uporabnikov, kjer je to mogoče;
- **porevizijski postopek**, ki se nanaša samo na izvajanje revizij pravilnosti poslovanja in katerih glavni cilj je, da proračunski uporabnik Računskemu sodišču zagotovi odpravo ugotovljenih nepravilnosti pri ravnanju z javnimi sredstvi. Do porevizijskega postopka pri reviziji računovodskih izkazov sploh ne more priti, ker revizorji Računskega sodišča še v času izvajanja revizije pri proračunskem uporabniku zahtevajo odpravo vseh ugotovljenih nepravilnosti, izkazanih v poslovnih knjigah, iz katerih se sestavljajo ob koncu obračunskega obdobja računovodski izkazi.

5.3 Razlike z vidika ugotovitev revizijskega poročila

V revizijskih ugotovitvah revidiranja računovodskih izkazov so navedene predvsem napake, ki se nanašajo na:

- **napačno izkazovanje ekonomskih kategorij v poslovnih knjigah**, na osnovi katerih so naknadno sestavljeni računovodski izkazi;
- **napačno računovodsko oceno**, ki izhaja iz spregleda ali napačne pojasnitve dejstev;
- **zajemanje nastalih poslovnih dogodkov-ekonomskih kategorij, ki niso usklajeni z računovodskimi načeli**, ki so podlaga za ovrednotenje, merjenje, razvrščanje in pripoznavanje;
- **opustitve poročanja o poslovnih dogodkih**, ki bi morali biti zaradi svoje narave pomembnosti razumevanja izkazanih računovodskih podatkov v računovodskih izkazih posebej omenjeni ali obrazloženi v pojasnilih k računovodskim izkazom.

»Napačne navedbe se lahko pojavljajo zaradi prevar ali napak. Glavni raziskovalni dejavnik med prevaro in napako je, ali je dejanje, katerega posledica je prevara oziroma napaka, namerno ali nenamerno« (Duhovnik, 2005, str. 41).

Ugotovila sem, da formalnih napak, v obravnavanih javnih zavodih, ki bi bile posledica neusklajenih zneskov na strani aktive ter pasive, ni. Takšne napake, da bi bila določena postavka v poslovnih knjigah vknjižena samo na aktivni (ali pasivni) strani bilance stanja tudi ni bilo, kar pomeni, da imajo v večini javnih zavodov ustrezno računalniško podprto knjigovodstvo, ki ima že vgrajene računalniške kontrole, ki sproti opozarjajo na ugotovljena neskladja med aktivno in pasivno stranjo bilance stanja.

Napake in nepravilnosti v računovodskih izkazih se nanašajo predvsem na:

- **neustrezno pojmovanje, razumevanje in posledično razvrščanje poslovnih dogodkov med ustrezne ekonomske kategorije,**
- **na neupoštevanje poštenih vrednosti v poslovnih izkazih javnih zavodov**, ki so bile npr. ugotovljene s popisom sredstev in obveznosti do virov sredstev (neskladje med ugotovitvami popisnih komisij in poslovnimi knjigami),
- **na knjiženje ekonomskih postavk na neustrezne konte,**
- **na neevidentiranje vseh v javnih zavodih nastalih poslovnih dogodkih** in posledično pomanjkljiv prikaz dejanskega poslovanja javnih zavodov (ker so bili nekateri poslovni dogodki izpuščeni iz poslovnih knjig, so se pa dejansko zgodili).

Do sedaj so bile predmet proučevanja ugotovitve revizij računovodskih izkazov in revizij pravilnosti poslovanja pri proračunskih uporabnikih. V nadaljevanju pa je predstavljen povzetek raziskave revizij računovodskih izkazov podjetij. Zanimalo me je predvsem, ali so rezultati primerljivi z analizo ter ugotovitvami, ki sem jih predstavila v tej nalogi. Pri tem

sem ugotovila, da so bile ugotovitve te raziskave podobne mojim ugotovitvam, razen v postavkah, ki pomembno vplivajo na poslovni izid. V vseh ostalih postavkah (neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva, denarna sredstva, terjatve in obveznosti) se tako v javnem sektorju, kot v podjetjih pojavljajo v računovodskih izkazih podobne napake. Poudarek pri podjetjih je predvsem pri izkazovanju prihodkov ter odhodkov, od katerih je odvisen poslovni izid, ki vpliva na davčne obveznosti. V javnem sektorju se razen v delu prihodkov, ki se nanašajo na tržno dejavnost, davčnih obveznosti ne plačuje.

V raziskavi revizij računovodskih izkazov slovenskih podjetij, ki je povzeta ter objavljena v članku z naslovom »Najpogostejše napake v računovodskih izkazih podjetij v Sloveniji«, so bile podane ugotovitve, da revizorji pri svojem delu pogosto odkrivajo pomembne nepravilnosti. Kar 83% v vprašalniku zajetih revizijskih družb meni, da 30% slovenskih podjetij prikazuje v svojih računovodskih izkazih pomembne nepravilnosti (Gorenc, 1999, str. 54).

Pri revizijah ugotovljene napake računovodskih izkazov so ponavadi tudi v celoti med revizijskim postopkom odpravljene. V raziskavi so bili podani tudi nekateri možni vzroki za ugotovljene nepravilnosti:

- neučinkovite notranje kontrole;
- namen (kar pomeni, da je napaka redko storjena nenamerno, ampak je posledica namerno prikazovanje tako izkazanih podatkov);
- pomanjkanje izkušenj (kamor spada neznanje, pritisk lastnikov in pomanjkljiva zakonska določljivost) (Gorenc, 1999, str. 56).

Med najpogostejšimi ugotovljenimi napakami ter nepravilnostmi so bile predvsem ekonomske kategorije, ki posledično vplivajo tudi na poslovni izid. V omenjeni raziskavi, ki se ujema tudi z ugotovitvami, do katerih me je pripeljala analiza obravnavanih revizijskih poročil računovodskih izkazov, so kot najpogostejše nepravilnosti, ugotovljene pri revidiranju bilance stanja, povezane s preveč ali premalo ovrednotenimi osnovnimi sredstvi ter obveznostmi do virov sredstev, ki so bile posledica vsaj dveh vzrokov:

- ker tržne cene istovrstnih sredstev padajo (prevrednotenja se ne opravlja, med drugim je razlog za tako ravnanje v javnih zavodih tudi to, da ni izdelane enotne metodologije kot uradne podlage za ocenjevanje vrednosti osnovnih sredstev);
- ker so stopnje odpisa preizke ali preprosto samo neskladne z določitvami zakonodaje (Gorenc, 1999, str. 57-59).

Pri kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložbah so najpogostejše nepravilnosti, da niso oblikovani ustrezni popravki vrednosti ter so obresti, ki se nanjo nanašajo, nepravilno obračunane ali izkazane. Enako je pri ugotovljenih nepravilnostih terjatev, kjer je izkazan premajhen popravek njihovih vrednosti, kar narekuje načelo previdnosti (na podlagi preteklih izkušenj neplačila terjatev je potrebno za določen odstotek le-teh oblikovati popravek vrednosti, če tega ni je posledično izkazan povečan poslovni izid). Pri denarnih sredstvih so najpogostejše nepravilnosti, da so neusklajeni podatki, ugotovljeni s popisom o stanjih gotovine ter drugih vrednotnic na računih ter v blagajnah, s tistimi, ki so dejansko v poslovnih knjigah zabeleženi. Pri nepravilnostih izkazanih obveznosti je najpogostejša ugotovitev, da so te preizke izkazane, kar ni v skladu z načelom previdnosti, ki pravi, da obveznosti ne smejo biti podcenjene (Gorenc, 1999, str. 63-65).

Med najpogostejšimi ugotovljenimi nepravilnostmi in napakami pri revidiranju izkaza prihodkov in odhodkov pa je, **neupoštevanje nastanka poslovnega dogodka**, ki zahteva, da so ti evidentirani v obračunskem obdobju, na katerega se nanašajo. Pri proračunskih uporabnikih je potrebno, poleg evidentiranja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka, v poslovnih knjigah zagotoviti tudi evidentiranje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, tako da je pomembna natančnost in pravilnost evidentiranja obeh vrst ekonomskih kategorij. Pri odhodkih pa je bilo največ napak in nepravilnosti v zvezi z napačno razvrstitvijo stroškov glede na zakonsko določene omejitve.

Pri revizijah pravilnosti poslovanja sem pri analiziranju revidiranih javnih zavodov ugotovila, da so se nepravilnosti nanašale predvsem na stroške dela, kjer so bile poglobitve **nepravilnosti pri obračunavanju in izplačevanju plač ter drugih stroškov dela zaposlenim**. Veliko ugotovljenih nepravilnosti se nanaša tudi na **nepravilnosti pri izvedbah postopkov javnih naročil**. Večinoma so kršena osnovna načela (neupoštevanje najugodnejšega ponudnika, pri nakupu npr. pisarniškega materiala sploh ni bilo izbiranja med vsaj tremi ponudniki, postopek javnega naročanja ni bil pravilno izveden ipd). Nepravilnosti so bile ugotovljene predvsem pri **napačnem razumevanju in vsebinskem interpretiranju posameznih postavk stroškov** ter na podlagi tega napačnih poslovnih odločitev (posledice takšnih odločitev je npr. drugačen poslovni izid, kot bi bil, če bi bili stroški drugače obravnavani).

5.4 Razlike z vidika izdanega mnenja revizijskega poročila

Tako pri reviziji računovodskih izkazov kot reviziji pravilnosti poslovanja je končni revizorjev cilj izraziti mnenje, ki je lahko pozitivno, s pridržkom, negativno, ali revizor mnenja sploh ne izrazi. Mnenje se pri obeh vrstah revizije razlikuje glede na to, kaj je cilj revidiranja.

Ugotovitve moje analize mnenj Računskega sodišča o revidiranih računovodskih izkazih v letu 2005, ki je vsebovala naključno izbran vzorec 37. izraženih mnenj so, da je bilo (Slika 1, str. 23):

- **v 50% mnenje pozitivno**, kar pomeni, da je revizor po izvedeni reviziji računovodskih izkazov pridobil zadostno število verodostojnih dokazov za ugotovitev, da računovodski izkazi predstavljajo resnično in pošteno stanje premoženja v javnem zavodu;
- **v 23% je bilo podano mnenje s pridržkom**, to pomeni, da se revizor v vseh pogledih strinja, da so računovodski izkazi resnični in pošteni, razen v delu, kjer je v pridržku izražen dvom o tem;
- **v 27% je bilo mnenje negativno**, kar pomeni, da je revizor pri reviziji računovodskih izkazov pridobil zadostne in verodostojne dokaze za izrek mnenja, da računovodski izkazi ne predstavljajo resničnega in poštenega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov ter odhodkov v določenem obdobju ;
- **ni bilo primera, ko bi revizor odklonil mnenje**, to pomeni, da ne bi mogel izraziti svojega mnenja, za kar so podani posebni razlogi, nesodelovanje proračunskega uporabnika ali celo odklonitev izvedbe revizije pri proračunskem uporabniku, ali da

obstaja takšno stanje v dokumentaciji poslovnih knjig, da revizor ne more podati mnenja, ker ni zadostnega števila verodostojnih listin ipd.

Pri pregledovanju v vzorec izbranih 50. Revizijskih poročil Računskega sodišča o pravilnosti poslovanja v letu 2005 pa sem ugotovila, da je bilo med njimi (Slika 2, str. 33):

- **samo 16% pozitivnih mnenj**, kar pomeni, da je revizor po izvedeni reviziji pravilnosti poslovanja dobil zadostno število verodostojnih dokazov za ugotovitev, da javni zavod posluje v vseh pomembnih postavkah skladno z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi;
- **18% mnenj s pridržkom**, to pomeni, da se revizor vseh pogledih strinja, da je poslovanje javnega zavoda skladno z veljavno zakonodajo ter s predpisi, razen v delu, kjer je v pridržku izražen dvom o tem;
- **kar 66% negativnih mnenj**, kar pomeni, da je revizor pri reviziji pravilnosti poslovanja dobil zadostno število verodostojnih dokazov za ugotovitev, da je javni zavod pri svojem poslovanju pomembno prekršil nekatere zakonsko predpisane zahteve;
- **tudi tu ni bilo izraženega nobenega odklonilnega mnenja**, kar bi pomenilo, da revizor sploh ne bi mogel podati svojega mnenja, za kar so lahko podobni razlogi kot pri revidiranju računovodskih izkazov.

Iz omenjenih podatkov lahko razberemo, da so mnenja obeh vrst revizij v obravnavanih javnih zavodih različna in ni nujno, da so npr. v revidiranju določenega proračunskega uporabnika računovodskih izkazov izražena enako kot pri revidiranju poslovanja istega proračunskega uporabnika, in ki se seveda nanašajo na isto obdobje revidiranja.

Veliko več je izraženih negativnih mnenj o pravilnosti poslovanja kot pri računovodskih izkazih, kar bi pripisala predvsem nepravočasnemu prilagajanju strokovnih poslovnih odločitev poslovanja stalnim spremembam zakonodaje na tem področju.

Za razumevanje ali ocenjevanje poslovanja določenega javnega zavoda je zelo pomembno upoštevanje obeh mnenj, ker samo v tem primeru lahko realno ocenimo delovanje proračunskega uporabnika kot porabnika javnih sredstev. Glede na določbe Zakona o računskem sodišču, je dovoljena samo ena vrsta revizije, vendar je potrebno v revizijskem poročilu navesti, za katero vrsto revizije gre. Največkrat se revizorji Računskega sodišča odločijo izvajati obe reviziji, tako revizijo računovodskih izkazov, kot revizijo pravilnosti poslovanja. Če bi izvajali samo eno vrsto revizije, bi bila mnenja enostranska in rezultati ne bi bili objektivni, ker ne bi zajeli celotnega poslovanja proračunskega uporabnika. Če pa se izvaja ena vrsta revizije, gre ponavadi za en segment revizije pravilnosti poslovanja proračunskega uporabnika. Glede na število izdanih revizijskih poročil obeh vrst revizij je ta ugotovitev potrjena, ker je vsako leto opravljenih več revizij pravilnosti poslovanja, kot revizij računovodskih izkazov.

Ugotovila sem tudi, da je izdanih več pozitivnih mnenj o računovodskih izkazih, kot o pravilnosti poslovanja.

5.5 Razlike z vidika porevizijskega postopka

Porevizijskega postopka pri revidiranju računovodskih izkazov ni. To pa zato, ker morajo proračunski uporabniki že med samim postopkom izvajanja revizije sproti popravljati vse nastale napake, ugotovljene med revidiranjem.

Pri revidiranju pravilnosti poslovanja pa obstaja porevizijski postopek. Ta se prične že s tem, ko revizorji v poročilu o opravljeni reviziji določijo, da mora javni zavod, ki je posloval v več pomembnih postavkah neskladno z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi, v roku npr. 90. dni Računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo. V odzivnem poročilu mora javni zavod ustrezno opredeliti, na kakšne načine je odpravil ugotovljene nepravilnosti pri svojem poslovanju. Računsko sodišče najprej pregleda, če je odzivno poročilo sploh verodostojno in če so v njem podani zadovoljivi ukrepi za odpravo ugotovljenih nepravilnosti pri poslovanju javnega zavoda. To sporočijo proračunskemu uporabniku v porevizijskem poročilu.

Če pa Računsko sodišče ugotovi, da ukrepi, ki jih je podal proračunski uporabnik, niso zadovoljivi, ali da odzivno poročilo ni verodostojno (da podatki niso točni in resnični), potem lahko poda ali kršitev obveznosti dobrega poslovanja ali celo hujšo kršitev obveznosti dobrega poslovanja, s pozivom ustanovitelju proračunskega uporabnika ter širši javnosti, da ukrepa zoper kršitev.

VI. SKLEP

Pomen nadziranja porabe javnih sredstev se v zadnjih letih veča. Davkoplačevalci želijo imeti verodostojno informacijo o tem, kako se porablja njihov denar. Javne dobrine zagotavlja država. S tem namenom ustanovi javne zavode, ki so nepridobitne organizacije, ki jih država v celoti ali deloma tudi financira. Poslovanje vsakega proračunskega uporabnika mora biti organizirano tako, da si prizadeva čimbolj učinkovito, uspešno in gospodarno, hkrati pa pravilno poslovati z javnimi sredstvi.

Javni zavodi poročajo javnosti o svojem poslovanju z letnimi poročili. Računovodski izkazi so zapis dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti. Računovodske in druge informacije, ki jih zagotavljajo letna poročila, morajo biti predvsem resnične in poštene.

Nadziranje porabe javnih sredstev opravlja pri nas Računsko sodišče, ki je strokovni organ in daje parlamentu in celotni javnosti verodostojne informacije o tem, kako se porablja javni denar. Pri tem pomeni revidiranje pridobivanje ustreznih podatkov za izrek mnenja o pravilnosti računovodskih izkazov ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja.

Revizije računovodskih izkazov imajo glavno nalogo ugotoviti, ali so računovodski izkazi določenega proračunskega uporabnika točni in popolni in se je nanje mogoče zanesti. To pomeni, da morajo računovodski izkazi zagotoviti resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov v določenem letu, pri čemer razumemo resnično in pošteno to, da so poslovni dogodki dejansko nastali, da so bili pravilno vknjiženi, da so v računovodskih izkazih

pravilno predstavljeni in da nedvomno pripadajo revidiranemu proračunskemu uporabniku. Revizorji pri revizijah pravilnosti poslovanja preverjajo zakonitost in pravilnost pri poslovanju proračunskih uporabnikov. Pri tem je glavna naloga ugotoviti, ali so bili vsi nastali poslovni dogodki izvedeni in obravnavani v skladu s tedaj veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.

V specialističnem delu sem prikazala in analizirala obe vrsti revizij, revizijo računovodskih izkazov in revizijo pravilnosti poslovanja. Poskušala sem odgovoriti na glavno vprašanje, ali posamezna revizija daje zadostno informacijo o poslovanju javnega zavoda ali pa šele obe reviziji skupaj dajeta zadostno podlago za popolno mnenje o poslovanju javnega zavoda. Analiza je bila izvedena na podlagi revizijskih poročil Računskega sodišča na primerih nekaterih javnih zavodov. Pri tem sem ugotovila, da je za objektivni izrek mnenja o poslovanju proračunskega uporabnika pomembno predhodno izvesti obe vrsti revizij, ker samo ugotovitve obeh vrst revizij hkrati podajo realen prikaz poslovanja z javnimi sredstvi. Posamezna vrsta revizije daje odgovor le na en del celotnega poslovanja, kot daje revizija računovodskih izkazov bolj odgovor na vprašanje, ali so javnosti predstavljeni računovodski izkazi verodostojni in resnični, kar pomeni, da so bili na verodostojnih knjigovodskih listinah resnično in pošteno pripoznani posamezni poslovni dogodki, ki so podlaga za evidentiranje v računovodskih izkazih. Revizija pravilnosti poslovanja oz. skladnosti s predpisi je ožji pojem. Ukvarja se samo z ugotavljanjem, če so bili posamezni postopki pri poslovanju javnega zavoda izvedeni v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi. Revidiranje pravilnosti je preverjanje skladnosti poslovanja proračunskega uporabnika z zakoni in drugimi predpisi ter usmeritvami. Tu nas zanima, ali so bile plače upravičeno obračunane, ali imajo zaposleni ustrezne pogoje za zasedbo delovnih mest, ali so bili postopki pri izbiri najugodnejšega ponudnika pri nakupu blaga in storitev pravilno izvedeni ipd.

Ko sem analizirala obe vrsti revizije, sem med njima ugotavljala, katere so **bistvene razlike** med njima:

- **razlike glede ciljev revizije** (cilj revizije računovodskih izkazov je izrek mnenja o resničnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov. Pri revidiranju pravilnosti poslovanja proračunskega uporabnika je glavni cilj ugotoviti, če je njegovo poslovanje v skladu z veljavno zakonodajo in drugimi predpisi);
- **razlike z vidika strukture revizijskega poročila;**
- **razlike z vidika ugotovitev revizijskega poročila;**
- **razlike z vidika izdanega mnenja revizijskega poročila;**
- **razlike z vidika porevizijskega postopka.**

Med obema vrstama pa sem ugotovila tudi določene **podobnosti**, kot so:

- **enotne skupne predpostavke**, teorija, na osnovi katere se izvajajo posamezna revizijska opravila;
- **enaki standardi poteka dela**, ki so enotne smernice za delo revizorjev katerekoli revizije;

- **revizijski postopek** se pri obeh vrstah revizij v splošnem deli na predrevizijsko ali pripravljalno in revizijsko fazo. Porevizijska faza pa je značilna samo za revizijo pravilnosti poslovanja.

Ker imajo mnenja Računskega sodišča veliko težo v javnosti, je zaskrbljujoča ugotovitev izvedene analize izdanih mnenj o pravilnosti poslovanja proračunskih uporabnikov v poročilih Računskega sodišča, izdanih v letu 2005, kjer je več kot polovico negativnih mnenj. Pri mnenjih o računovodskih izkazih proračunskih uporabnikov pa so rezultati boljši, saj je bilo polovico pozitivnih mnenj in samo 27% negativnih.

Menim, da je glavni vzrok takšnih rezultatov predvsem hitro spreminjajoča se (in včasih napačno razumljena) zakonodaja, kateri se je težko prilagajati v takšnem obsegu, da bi lahko proračunski uporabniki, pod strogimi kriteriji Računskega sodišča, dosegali pozitivna mnenja o svojem poslovanju. Včasih je zaslediti tudi neskladje v zakonodaji, ko je poslovanje proračunskega uporabnika z enega vidika lahko ustrezno, z drugega pa ne.

LITERATURA

1. Bergant Živko: Posebnosti analize poslovanja v nepridobitnih organizacijah. Zbornik referatov - V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 7-26
2. Cash Basis IPSAS: Financial reporting Under the Cash Basis of Accounting. New York: International Federation of Accountants, januar 2003. 95 str.
3. Colić Josip: Povezanost državne in notranje revizije. Revizor, revija o reviziji. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, XI(2000),10, str. 27-43
4. Duhovnik Meta: Državni računovodski izkazi na mikro in makro ravni. Zbornik referatov 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 25-48
5. Duhovnik Meta: Revizorjeva odgovornost za odkrivanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov. Problematika finančnega kriminala v Sloveniji. Univerza v Mariboru, Fakulteta za policijsko-varnostne vede in Pravna fakulteta, 2005, str. 39-54
6. Gorenc Sebastijan: Najpogostejše napake v računovodskih izkazih podjetij v Sloveniji. Revizor, revija o reviziji. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, X(1999),5-6, str. 52-71
7. Haller A., Kepler J.(2002): Financial Accounting developments in the European Union: past events and future prospects. The European Accounting Review, 11(1), str. 153-190
8. Horvat Robert: Ocenjevanje kakovosti ustroja notranjega kontroliranja v knjigovodstvu. Revizor, revija o reviziji. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, X(1999), 10, str. 12-21
9. Holmes Geoffrey, Sugden Alan, Gee Paul: Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov. Ljubljana: GV Založba, 2005. 452 str.
10. INTOSAI Revizijski standardi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
11. Jagrič Milan: Notranje revidiranje in obvladovanje tveganj. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 181-200
12. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. Zbornik referatov - V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 141-152
13. Koletnik Franc: Revidiranje. Študijsko gradivo. Maribor: Pravna fakulteta Maribor, 2002. 385 str.
14. Korpič-Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov - V. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171-183
15. Korpič-Horvat Etelka: Revizija poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Delovno gradivo za specialistični študij računovodstvo, revizija in davčno svetovanje. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, 2005. 60 str.
16. Korpič-Horvat Etelka: Porevizijski postopek-pomembna pristojnost Računskega sodišča. Zbornik referatov - VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 79-88
17. Lah Ivan: Uspešnost, redko rabljen revizijski izraz. Revizor, revija o reviziji. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, X(1999),10, str. 22-31

18. Mayr Branko: Revizorjevi postopki pri skrbnem pregledu. Zbornik referatov 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 179-197
19. Mayr Branko: Kako brati računovodske izkaze? Ljubljana: Novi forum, 2000, 103 str.
20. Meigs Robert F., Meigs Walter B.: Računovodstvo- temelj poslovnog odlučivanja. Zagreb: Mate, 1999. 1223 str.
21. P.C. Jones and J.G. Bates: Public Sector Auditing, Practical techniques for an integrated approach, First edition. Chapman & Hall, London, 1990. 334 str.
22. Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, XXXIII (2006), 3, str. 7-9
23. Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, XXXIII (2006a), 3, str. 51-76
24. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje: zasnove in postopki. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
25. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
26. Turk Ivan et.al.: Finančno računovodstvo. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
27. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Druga dopolnjena izdaja. Kranj: Moderna organizacija, 1992. 492 str.
28. Zafred Jasna Ida: Mednarodni računovodski standardi za javni sektor. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 17 str.
29. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, XXXIII (2006), 3, str. 10-49

VIRI

1. Aneks h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 73/2003)
2. Interni pravilnik Knjižnice Jožeta Mazovca za oddajo javnih naročil male vrednosti (sprejet dne, 22.9.2001)
3. Kolektivna pogodba za kulturne dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 45/94, 39/96, 39/99, 82/99, 102/00, 52/01, 64/01)
4. Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v RS (Uradni list RS, št. 18/91, 61/05)
5. Količnik rasti cen prehrabnenih izdelkov (Uradni list RS, št. 69/2005)
6. Letno poročilo 2003. Ljubljana: Knjižnica Jožeta Mazovca, 2004. 12 str., 9 pril.
7. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01)
8. Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 54/02)
9. Obračunski listi plač zaposlenih v Knjižnici Jožeta Mazovca za leto 2003
10. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97-4806/2001)
11. Osnova za določanje plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 64/05)
12. Porevizijsko poročilo o popravljalnih ukrepih Slovenskega etnografskega muzeja, št. 1212-3/2005-24 Računsko sodišče. Ljubljana, maj 2006. 7. str. ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)).
13. Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01)
14. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46-2247/2003)
15. 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)
16. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 27/06)
17. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03)
18. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03)
19. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02)
20. Razlaga kolektivne pogodbe za negospodarske dejavnosti v RS (Uradni list RS, št. 32/00)
21. Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Ivana Tavčarja v letu 2003, št. 1212-6/2004-15. Računsko sodišče. Ljubljana, maj 2005. 19 str. ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si))
22. Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Knjižnice Jožeta Mazovca v letu 2003, št. 1212-5/2004-16. Računsko sodišče. Ljubljana, junij 2005a. 23 str. ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si))
23. Revizijsko poročilo o računovodskih izkazih in pravilnosti poslovanja Slovenskega etnografskega muzeja v letu 2004, št.1212-3/2005-19. Računsko sodišče. Ljubljana, januar 2006a. 32. str. ([URL://http://www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)).
24. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001)

25. Spletna stran EU računskega sodišča: standardi INTOSAI (URL:http://www.eca.europa.eu/audit_approach/guidelines/audit_approach_guidelines_sl.htm)
26. Spletna stran računskega sodišča (URL:<http://www.rs-rs.si>)
27. Ugotovitveni sklep (Uradni list RS, št. 61/2005)
28. Uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino (Uradni list RS, št. 38/94, 63/94, 24/96, 96/00, 35/02, 86/02)
29. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 142/04 in 60/05)
30. Usmeritve za državno notranje revidiranje, spletna stran Ministrstva za finance (URL:<http://www.sigov.si/mf>)
31. Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah (Uradni list RS, št. 21/95, 9/01, 30/01, 85/01)
32. Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02)
33. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, 56/04-popr., 62/04-popr., 63/04-popr., 80/04 in 139/04, 53/05)
34. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02)
35. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 39/00, 102/00)
36. Zakon o knjižničarstvu (Uradni list RS, št. 87/01)
37. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ZPIZ-1 (Uradni list RS, št. 106/99, 72/00, 124/00, 109/01, 108/02, 26/03, 135/03 in 20/04)
38. Zakon o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/03, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97-odl. US)
39. Zakon o prispevkih za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/96, 18/96-ZDavP, 34/96, 87/97- ZDav P-A, 3/98, 7/98-odl. US, 106/99- ZPIZ-1, 81/00, 97/01-ZSDP in 97/01).
40. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02)
41. Zakon o Računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001)
42. Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti (Uradni list RS, št. 18/94, 36/96, 20/97, 86/99, 66/00, 56/02)
43. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02, 72/03, 115/03, 126/03, 27-1120/2006)
44. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 53/05)
45. Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradni list RS, št. 96/02)
46. Zakon o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (Uradni list RS, št. 87/97, 9/98, 48/01)
47. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91)