

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**NOTRANJE REVIDIRANJE JAVNIH NAROČIL V
IZBRANEM JAVNEM PODJETJU**

Ljubljana, avgust 2008

BOŠTJAN ZUPANČIČ

IZJAVA

Študent Boštjan Zupančič izjavljam, da sem avtor tega specialističnega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Marka HOČEVARJA in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27.08.2008

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
Opredelitev problema, namen in cilj dela	1
Metode preučevanja in zasnova dela	4
1 JAVNA NAROČILA.....	5
1.1 Splošne značilnosti javnih naročil	5
1.2 Temeljna načela in cilji javnega naročanja	7
1.3 Pravni viri in veljavna zakonodaja	9
1.4 Postopki oddaje javnega naročila	11
1.5 Potek oddaje javnega naročila	13
1.5.1 Razpisna dokumentacija	13
1.5.2 Pogoji za ugotavljanje sposobnosti izvedbe javnega naročila	14
1.5.3 Merila za izbiro najugodnejše ponudbe	15
1.5.4 Roki v postopku oddaje javnega naročila	16
1.5.5 Objava javnega naročila	17
1.5.6 Oddaja javnega naročila	18
1.6 Gospodarski pomen javnih naročil in korupcija	19
2 POMEN IN VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA JAVNIH NAROČIL V	
JAVNIH PODJETJIH	20
2.1 Zgodovina revidiranja porabe javnega denarja	20
2.2 Opredelitev notranjega revidiranja in dela notranjih revizorjev	21
2.3 Cilji in namen notranjega revidiranja	22
2.4 Vrednotenje prispevka notranje revizije k dodani vrednosti organizacije	23
2.5 Pravila notranjega revidiranja	26
2.5.1 Pravna pravila	26
2.5.2 Pravila stroke in poklicno-etična pravila	26
2.6 Metodika revidiranja javnih naročil	28
2.6.1 Načrtovanje revizije	28
2.6.1.1 Revizijski program	30
2.6.1.2 Določitev ciljev in obsega revidiranja	30
2.6.1.3 Seznanitev s področjem revidiranja	31
2.6.1.4 Ocenitev revizijskega tveganja	33
2.6.1.5 Seznanitev z delovanjem notranjih kontrol	34
2.6.1.6 Preizkušanje delovanja notranjih kontrol	37
2.6.2 Izvajanje revizije	38
2.6.3 Poročanje o izsledkih	40
2.6.4 Spremljanje ukrepanja in uresničevanje priporočil	40
2.7 Sklepne ugotovitve o notranji reviziji	41
3 PONAZORITEV PRIMERA IZVEDBE NOTRANJE REVIZIJE JAVNIH NAROČIL	
V IZBRANEM JAVNEM PODJETJU	42
3.1 Služba notranje revizije v izbranem javnem podjetju	42
3.2 Načrtovanje revizije	45
3.3 Izvedba revizije	48
3.4 Poročanje o ugotovitvah	56
SKLEP.....	57
LITERATURA	60
VIRI	62

KAZALO TABEL

Tabela 1: Število postopkov - primerjalno glede na stari in novi zakon.....	12
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Proces javnega naročanja.....	32
Slika 2: Sistem javnega naročanja.....	47
Slika 3: Značilnosti učinkovitega procesa javnega naročanja.....	52

UVOD

Opredelitev problema, namen in cilj dela

Javna naročila predstavljajo oskrbo javnega sektorja z blagom, storitvami in gradbenimi deli. Gre za širši pojem kot le nakup, in sicer za ugotavljanje potreb, zagotavljanje sredstev, dobave, izvedbe storitev do uporabe in spremljanje le-teh v prihodnje. Pod pojmom javnega sektorja razumemo neposredne (državne in občinske organe ter državno in občinsko upravo) in posredne (javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država ali občina) proračunske uporabnike ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javne gospodarske zavode, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv (Eržen, 2001, str. 12).

Najširši pojem javnega naročanja je pridobiti na podlagi vnaprej določenega postopka in na podlagi več konkurenčnih ponudb najugodnejšo ponudbo. V javnem interesu je, da je vsem zainteresiranim ponudnikom dana možnost, da se seznani s potrebami javnega sektorja, in da se jim omogoči vstop na trg javnih naročil. V javnem interesu je tudi, da je razviden namen in način porabe javnih sredstev. Javna naročila zajemajo pomemben delež sredstev javnih financ. Z njimi se zagotavlja opravljanje dejavnosti, ki so v javnem interesu, poraba teh sredstev pa vpliva tudi na stabilnost nacionalnega gospodarstva.

Pri oddaji javnih naročil mora proračunski uporabnik, kot naročnik, upoštevati pravna in ekonomska pravila ter načela javnega naročanja. V javnem interesu je, da se sredstva iz proračuna porabljajo zakonito, gospodarno in učinkovito. Sistem javnega naročanja pa mora biti še transparenten ter zagotavljati enakopravnost in konkurenco med ponudniki (Javornik, Železnik, Čerič, 2006, str. 5).

Ker zaradi same narave javnega naročanja mehanizem svobodnega trga ne more biti pravilo med naročniki in ponudniki in ker bi na ravnanje nosilcev odločevalnih ravni proračunskega uporabnika utegnili vplivati lastni interesi, so bila sprejeta pravila javnega naročanja. Njihova ravnanja in postopke ureja in usmerja Zakon o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/2006 z dne 8. 12. 2006; odslej ZJN-2). Naročnik mora pri procesu javnega naročanja upoštevati še ostala pravna pravila s področja javnega naročanja. Poleg pravnih pravil mora naročnik upoštevati tudi ekonomska pravila javnega naročanja. Javna sredstva je zavezan porabljati najbolj gospodarno glede na namen in predmet javnega naročila. Naročnik mora vzpostaviti takšen sistem javnega naročanja, da omogoča nabavo blaga, izvedbo storitev ali gradenj najboljše kakovosti in po najnižji ceni. Takrat je sistem javnega naročanja učinkovit (Eržen, 2001, str. 15). Iz objav medijev v preteklih letih in na podlagi številnih afer o neupoštevanju pravil javnega naročanja lahko rečemo, da sistem nadzora nad izvajanjem javnih naročil naročnikom še vedno dopušča nepravilnosti. Naročniki predvsem zaradi vse večjega nadzora

nad zakonitostjo postopkov javnega naročanja s strani Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju RS-RS) in Državne revizijske komisije za revizijo postopkov javnega naročanja (v nadaljevanju Državna revizijska komisija ali DRK) dosledneje upoštevajo pravna in manj ekonomska pravila. Spoštovanje ekonomskih pravil je odvisno od naročnikove težnje k temu, da deluje kot dober gospodar oziroma kot dober menedžer v zasebnem podjetju. Pri naročnikih so še zmožnosti, da se javna naročila izvajajo bolj gospodarno in učinkovito. V ta namen bom proučil prispevek notranje revizije k zakonitemu, gospodarnejšemu in učinkovitejšemu javnemu naročanju.

RS-RS predstavlja najvišji organ nadzora državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe in je pri svojem delu neodvisno ter vezano na ustavo in zakon. Poseben organ, pristojen za odločanje o zakonitosti postopka oddaje javnih naročil, je DRK, ki zakonitost postopka ocenjuje glede na predpise, ki so veljali ob oddaji javnega naročila. Revizije javnega naročanja s strani RS-RS so v preteklosti velikokrat pokazale, da področje javnega naročanja pri slovenskih naročnikih še ni urejeno tako, da bi zagotavljalo neoporečno porabo javnih sredstev. Ker so pravna pravila javnega naročanja v slovenski zakonodaji še relativno nova, so dajale pretekle revizije RS-RS in revizije izvajalcev notranjih revizij poudarek na revidiranje zakonitosti javnega naročanja, premalo pozornosti pa posvetile reviziji gospodarnosti, namenskosti in učinkovitosti javnega naročanja. Ali je to posledica pomanjkanja usposobljenega kadra, preobremenjenosti ali pa so vzroki drugje. Menim, da je preizkus zakonitosti javnega naročanja lažje izvedljiv, saj daje vpogled v to, ali naročnik pri izvedbi javnega naročanja upošteva pravna pravila, postavljena na tem področju. Revizija gospodarnosti in učinkovitosti zahteva podrobno proučitev vseh dejavnikov, ki vplivajo na potek oddaje javnega naročila, od ugotavljanja potreb, priprave in izvedbe javnega razpisa, do oddaje javnega naročila konkretnemu ponudniku (Korpič - Horvat, 2004, str. 16).

Kljub postavljenim pravilom in načelom so lahko postopki javnega naročanja nezakoniti, negospodarni in neučinkoviti, zato je cilj notranje revizije postopkov javnih naročil zagotoviti, da se sredstva porabijo namensko, skladno z veljavno zakonodajo in s temeljnimi cilji poslovanja – gospodarjenje s premoženjem v smislu dobrega gospodarja in svetovanje poslovodstvu. Ključno vprašanje, na katerega moramo odgovoriti, je, kakšen je prispevek notranje revizije k izboljšanju delovanja sistema javnega naročanja oziroma ali notranja revizija, ki jo tako pri neposrednih kot pri nekaterih posrednih proračunskih uporabnikih izvaja notranjerevizijska služba, lahko s skrbnimi pregledi, ugotovitvami in ustreznimi predlogi, pomembno pripomore k temu, da do nepravilnosti, negospodarnosti in neučinkovitosti na področju javnega naročanja ne bi več prihajalo.

Osnovni cilji notranje revizije so zagotavljanje spoštovanja zakonov in drugih predpisov, celovitost dokumentacije in informacij, varovanje premoženja ter gospodarne, učinkovite in namenske uporabe sredstev. Notranje kontrole delujejo na področjih prevzemanja obveznosti v breme proračuna, oddaje javnih naročil ter sklepanja pogodb ipd. Naloga poslovodstva je, da vzpostavi učinkovit in gospodaren sistem notranjih kontrol. Naloga notranjih revizorjev pa je podati zagotovila, da kontrole uspešno delujejo. Če kontrole, ki zagotavljajo uspešno

delovanje uporabnika, ne delujejo dovolj učinkovito ali jih sploh ni, notranji revizorji dajejo priporočila za njihovo vzpostavitev in izboljšanje ter z nasveti pomagajo pri izvajanju sprejetih ukrepov. Notranji revizorji se morajo pri svojem delu ravnati po kodeksu strokovnih načel in kodeksu poklicne etike notranjega revizorja in upoštevati standarde notranjega revidiranja. Biti morajo neodvisni, pošteni in nepristranski. Notranji revizorji ne smejo opravljati nobenih drugih operativnih nalog razen nalog revidiranja oziroma svetovanja, če se od njih to zahteva (Ilnikar, 2003, str. 27).

Uvodne besede so že nakazale kakšen je namen mojega dela. Orisale so problematiko postopkov javnih naročil ter njihovo notranje revidiranje z namenom zagotavljanja spoštovanja zakonov ter čim gospodarnejšega in ekonomičnega ravnanja z javnimi sredstvi. Namen raziskave je predstaviti poslovodstvu in nadzornemu svetu prispevek notranje revizije pri preprečevanju in odpravljanju nepravilnosti v postopku javnega naročanja. Kot sem že omenil pri sami predstavitvi problematike raziskave, lahko pri postopku javnega naročanja pride do številnih nepravilnosti, ki vodijo do nezakonitih in negospodarnih ravnanj. Menim, da notranja revizija pomembno pripomore k temu, da do nepravilnosti pri javnem naročanju ne bi prihajalo. V ta namen nameravam proučiti pravne in ekonomske aktivnosti, ki naj jih opravi naročnik z namenom, da zagotovi zakonito in gospodarno ravnanje pri javnem naročanju.

Temeljni in glavni cilj specialističnega dela je prikazati potek javnega naročanja, da bi lahko ugotovili, ali so pri izbranem javnem podjetju vzpostavljene notranje kontrole, ki so potrebne za doseg izhodiščnega cilja javnega naročanja, in sicer, da so javna naročila po pravni in gospodarski plati neoporečna. Ker je v izbranem javnem podjetju vzpostavljena služba interne revizije, katere vodja je neposredno podrejen poslovodstvu, se bomo seznanili z njenimi posebnostmi oziroma postopki notranje revizije javnih naročil ter s standardi in usmeritvami, ki veljajo za to področje. Proučil in prikazal bom ugotovitve raziskav drugih avtorjev, ki so proučevali tematiko javnega naročanja z vidika delovanja sistema javnega naročanja v organizaciji in postavljanja kontrolnih postopkov v okviru funkcije javnega naročanja. Ko bom tekom preučevanja področja prišel do problemov oziroma pomanjkljivosti, bom podal ustrezno rešitev problematike. S pomočjo standardov notranjega revidiranja, usmeritev za notranjo revizijo, priročnika za notranje revidiranje, spoznanj tujih in domačih avtorjev bom proučil obstoječo metodiko izvajanja notranje revizije in to metodiko poskušal prilagoditi posebnostim revizije javnega naročanja. Prispevek notranje revizije k izboljšanju postopka javnega naročanja bom na koncu preizkusil na konkretnem primeru notranje revizije, kjer bom ponazoril izvedbo revizije skladnosti s predpisi ter revizijo gospodarnosti in učinkovitosti javnega naročanja.

Metode proučevanja in zasnova dela

Metodološki prijemi pri izdelavi specialističnega dela temeljijo na metodah poslovnega raziskovanja, ker je raziskava osredotočena na posamezno funkcijo podjetja (revizija). Ker raziskava proučuje proces nastajanja in širjenja sprememb – predstavil sem namreč obstoječe stanje in možnosti za spremembe in boljše delovanje sistema javnega naročanja – lahko govorimo o dinamični ekonomski raziskavi. Velik del naloge sem namenil spoznavanju in predstavitvi dejanskega stanja na področju javnega naročanja in notranje revizije, zato sem uporabil deskriptivni način raziskovanja. V okviru deskriptivnega načina sem z metodo kompilacije povzel opazovanja, spoznanja, stališča, sklepe in rezultate drugih avtorjev, kar me je privedlo do samostojnega sklepanja o pojavu. Z analitičnim načinom pa sem analiziral, kako lahko notranja revizija vpliva na proces javnega naročanja, in spoznanja predstavil na primeru. Proces analiziranja sem izvedel z metodo kvalitativne analize (dedukcijo). Najprej sem opredelil problematiko in jo kasneje razčlenil na posamezne sestavine. Ko sem prišel do novih spoznanj o sestavinah problematike, sem z metodo kvantitativne analize (indukcijo) strnil nova spoznanja o problematiki. Vire za raziskavo sem pridobil iz veljavne zakonodaje, standardov ter aktualnih člankov iz strokovnih revij.

Vsebina specialističnega dela je razdeljena na štiri med seboj povezana poglavja, v katerih se bodo skozi podpoglavja prepletale obravnavane teme posameznega področja. V uvodnem poglavju bom predstavil proučevano problematiko in opredelil načrt raziskave. Drugo poglavje bo obravnavalo teoretična izhodišča in opredelitev javnih naročil s poudarkom na veljavni zakonodaji. Sledilo bo poglavje o pomenu in vlogi notranje revizije javnih naročil, v katerem želim predstaviti notranje revidiranje kot enega ključnih dejavnikov sodobnega upravljanja in vodenja ter proučiti obstoječo metodiko izvajanja notranje revizije in to metodiko poskušati prilagoditi posebnostim revizije javnega naročanja. Prispevek notranje revizije k izboljšanju postopka javnega naročanja bom v četrtem poglavju preizkusil na konkretnem primeru notranje revizije, kjer bom ponazoril izvedbo revizije skladnosti s predpisi ter revizijo gospodarnosti in učinkovitosti javnega naročanja. Delo bom zaključil s sklepnimi ugotovitvami.

1 JAVNA NAROČILA

V nadaljevanju bom opredelil značilnosti in pomen javnih naročil. S podrobnim pregledom poteka postopka javnega naročanja bom predstavil pravila, ki jih mora upoštevati naročnik pri oddaji javnih naročil.

1.1 Splošne značilnosti javnih naročil

Želja po minimiziranju stroškov in maksimiziranju dobička, tehnični napredek in posledično globalizacija so pripeljali do oblikovanja svetovnega trga. Razvoj vseh sektorjev gospodarstva in globalizacija pa sta ogrozila državo kot proizvajalko in ponudnico različnih dobrin. Države so se morale na zahtevo javnosti oziroma davkoplačevalcev začeti obnašati gospodarno in dejavnosti, ko ne gre za izvrševanje oblasti, prepustiti zasebnemu sektorju. S koncesijami in drugimi pogodbenimi razmerji so podelile različne pravice za opravljanje dejavnosti, ki do neke mere ostajajo pod njenim nadzorom (Eržen, 2001, 12). Sredstva, ki jih za naročila uporablja država, se stekajo v državno blagajno z davki, carinami, taksami in drugimi podobnimi fiskalnimi dajatvami, ki jih državna uprava v okviru zakonov pridobiva od fizičnih in pravnih oseb. Sredstva, ki se zberejo na tak način, se namenjajo za potrebe države, njenih enot in lokalnih skupnosti. Država mora tako zbrani denar porazdeliti s čim manjšimi stroški, kar pomeni, da morajo biti državni nakupi čim bolj racionalni.

Javna naročila predstavljajo oskrbo javnega sektorja z blagom, storitvami in gradbenimi deli. Gre za širši pojem kot le nakup, in sicer za ugotavljanje potreb, zagotavljanje sredstev, dobave, izvedbe storitev do uporabe in spremljanje le-teh v prihodnje. Javno naročanje mora vzpodbujati pošteno konkurenco med ponudniki, omogočiti naročniku, da nabavlja blago in storitve najboljše kakovosti in glede na zahtevano kakovost po najnižji ceni (Kranjc, 2007, 42).

Poglavitni kriterij pri izbiri pogodbenne stranke v zasebnem sektorju je poslovna korist in le ta usmerja poslovne odločitve. Ko pa oseba iz javnega sektorja sklepa posel, utegnejo v posameznih primerih prevladati drugačni kriteriji. Ker pa je prevladala ocena, da osebe javnega sektorja ne morejo biti v enaki meri avtonomne pri izbiri pogodbenega partnerja, kot to velja za zasebni sektor, so bila sprejeta pravila za javno naročanje. Sistem pravil javnega naročanja v prvi vrsti obravnava predmet in postopke oddaje javnih naročil in poskuša vzpostaviti sistem, ki bi zagotovil uresničevanje temeljnega načela javnega naročanja: načela transparentnosti. Z zagotavljanjem transparentnosti se omogoči vsem zainteresiranim enake možnosti za vstop na trg javnih naročil in informacije o pogojih za udeležbo ter merilih za vrednotenje ponudb (Eržen, 2001, 17). Pravila javnega naročanja so bila postavljena, da se v postopke sklepanja pogodb, v katere vstopa država, določi racionalen in nediskriminatoren način izbire nasprotne pogodbenne stranke (Juhart, 2001, 42). Zakon o javnih financah (v nadaljevanju ZJF, Uradni list RS, št. 79/99) kot javni sektor opredeljuje neposredne in

posredne proračunske uporabnike, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javne gospodarske zavode, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv.

Sistem pravil javnega naročanja Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) je zajet v veljavnem Zakonu o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 128/06, v nadaljevanju ZJN-2). Prvi Zakon o javnih naročilih (v nadaljevanju ZJN/97) v RS je bil sprejet v Državnem zboru RS marca 1997 in je objavljen v Uradnem listu RS, št. 24/97. Zakon je postavil moderne temelje javnega naročanja, vključno s temeljnimi načeli javnega naročanja. V okviru priprav vstopa RS v EU je morala RS uskladiti področje javnih naročil s pravili EU. Zadnjo spremembo ZJN-1 je s 15. januarjem 2004 prinesla novela Zakona o javnih naročilih, ZJN-1A (Uradni list RS, št. 2-75/04, v nadaljevanju ZJN-1A), ter leta 2006 novi Zakon o javnih naročilih, ZJN-2 (Uradni list RS, št. 128/2006), ki ima v primerjavi z ZJN-1A kar nekaj novosti. Med drugim, da naročnik začne postopek na podlagi sklepa, da mora naročnik glede postopka s pogajanji iz 2. do 5. točke prvega odstavka 29. člena predhodno obvestiti Ministrstvo za finance, da ima ponudnik možnost dopolniti ponudbo glede elementov, ki ne vplivajo na razvrstitev prejetih ponudb, da zakon uvaja elektronsko naročanje z elektronsko dražbo, ki je predvideno za naročila gradenj, blaga ali storitev, za katera se razpisna dokumentacija lahko natančno določi itd.

Področje javnega naročanja v EU urejajo smernice - direktive. Direktive temeljijo na načelu prepovedi diskriminacije in načelu transparentnosti ter principih informiranosti ponudnikov, upoštevanja tehničnih zahtev in učinkovitega pravnega varstva ponudnikov (Žvan, 2004a, 45). Pravila direktiv pa ni obvezno uporabljati za nabave, ki so na podlagi nacionalnih zakonodaj razglašene za tajne, kjer se mora naročilo izvršiti skladno s posebnimi varnostnimi ukrepi in kadar je to potrebno zaradi posebnih varnostnih ukrepov v državi. Med izjeme na teh področjih, za katere se direktive ne uporabljajo, štejejo naročila orožja, streliva in vojaškega materiala.

Sistem javnih naročil je standardiziran in optimiziran. Naročnik uporablja vse standarde in tehnične predpise za izvedbo naročil. Vsa javna infrastruktura, od prometnic, telekomunikacij, komunalnih naprav, energetike in vključno varovanje okolja, mora biti izvedeno z največjo strokovnostjo in na osnovi pozitivnih izkustev iz širšega okolja. Država se naj obnaša pri vseh javnih naročilih kot dober gospodar, ki je zgled privatnemu sektorju (Vesel, Mužina, 2004, 42). Javna naročila v Republiki Sloveniji so pomemben del javnih financ in so v letu 2006 presegla vrednost 763,1 mrd. SIT brez DDV ali 3,2 mrd. EUR letno, kar znaša 41,7 % odhodkov proračuna Republike Slovenija za leto 2006. V letu 2006 je bil delež javnih naročil v BDP 10,5 %. V primerjavi z letom poprej se je delež v odhodkih proračun povečal za 16 odstotnih točk, delež v BDP pa se je povečal za 3,8 odstotne točke. Podatke sem črpal iz Letnega poročila Urada za javna naročila za leto 2006.

Javno naročilo lahko naročnik odda po točno določenem postopku. Zakon predpisuje, da mora naročnik nad določeno vrednostjo oddati javno naročilo z javnim razpisom, oziroma po

postopku zbiranja ponudb, pod to vrednostjo pa je naročnik dolžan voditi le evidenco o njihovi oddaji, ki obsega navedbo predmeta in vrednosti javnega naročila. Za naročila po postopku zbiranja ponudb naročnik z notranjim aktom oziroma pravilnikom določi pravila za oddajo javnih naročil po postopku zbiranja ponudb.

Vlada na predlog ministra, pristojnega za finance, določi seznam naročnikov, ali kategorije naročnikov, in ga posreduje Evropski komisiji. Posebna kategorija naročnikov so naročniki na vodnem, energetske, transportnem in telekomunikacijskem področju. Naročnik, ki opravlja dejavnost na enem izmed teh področij, mora pri nabavi blaga, storitev in gradenj ravnati kot javni naročnik, po ZJN-2.

Pravico do udeležbe v postopku imajo tisti ponudniki, ki izkažejo svojo osebnostno, gospodarsko, tehnično in ekonomsko sposobnost izvesti javno naročilo. Javna naročila vseh naročnikov iz držav članic EU morajo biti dostopna gospodarskim subjektom iz drugih držav članic pod enakimi pogoji kot subjektom iz države, kjer ima naročnik sedež. Slovenska podjetja lahko brez omejitev kandidirajo za javna naročila EU, le da morajo pri tem upoštevati nacionalno zakonodajo posamezne članice s področja javnega naročanja. Najbolj znana elektronska baza podatkov na področju javnega naročanja v EU je baza Urada za uradne publikacije EU – TED (Tenders Electronic Daily). Ta baza je kumulativna priloga Uradnega lista EU, ki svoje uporabnike redno obvešča o novih poslovnih možnostih, ki se odpirajo na trgu javnih naročil. V RS se jo lahko naroči preko Gospodarskega vestnika, ki je uradni zastopnik za uradne publikacije in informacijske baze EU.

1.2 Temeljna načela in cilji javnega naročanja

Ureditev, razvoj sistema javnega naročanja in njegovo izvajanje mora temeljiti na načelu prostega pretoka blaga, načelu svobode ustanavljanja, načelu prostega pretoka storitev, ki izhajajo iz Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, in na načelih gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, zagotavljanja konkurence med ponudniki, transparentnosti javnega naročanja, enakopravne obravnave ponudnikov in sorazmernosti. (Čampa et al., 2007, 45). Načela pomagajo pri razumevanju področja javnega naročanja, vodijo k doseganju ciljev javnega naročanja in služijo kot argument pri razlagi pravil ZJN-2. Namene zakona se skuša doseči ravno z jasnim definiranjem ne samo pravnih pravil temveč tudi pravnih načel (Kranjc, 2007,18).

Pri izvajanju postopkov javnega naročanja morajo naročniki upoštevati naslednja načela:

a) načelo gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev;

od naročnikov zahteva, da se nakupi blaga in storitev opravijo s čim manj sredstvi, da porabljena sredstva zagotavljajo ustrezno kakovost in da predmeti javnih naročil sledijo potrebam javnega sektorja. Načelo ne zahteva, da naročniki postavijo kot pglavitno merilo za izbor najugodnejše ponudbe najnižjo ceno. Na naročnikovo gospodarno ravnanje ima velik vpliv že definiranje potrebe, raziskava trga ter posledično izbor predmeta javnega naročila.

Naslednji pokazatelj gospodarnega ravnanja je določitev meril in pogojev za oceno ponudb ter končna izbira najugodnejšega ponudnika (Čampa et al., 2007, 53).

b) načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki;

pomeni, da mora biti vsem zainteresiranim in sposobnim ponudnikom omogočeno poslovanje z javnim sektorjem oziroma z naročniki pod enakimi pogoji. Pravila o varstvu konkurence zagotavljajo svobodno konkurenco na trgu (Kranjc, 2007, 20).

c) načelo transparentnosti porabe javnih sredstev;

postopki oddaje javnih naročil morajo biti pregledni, s tem pa je povezana tudi zahteva po javnosti. Preglednost in javnost postopkov sta določeni v javnem interesu zainteresiranih ponudnikov. Zainteresiranim ponudnikom mora biti dana možnost, da se seznani s potrebami javnega sektorja, pomembnimi dejstvi, z odločitvami in dejanji v konkretnih postopkih oddaje javnih naročil. Javnost postopka je najširša ob objavi javnega razpisa v uradnem glasilu. Javne objave vsi načini oddaje javnega naročila ne zahtevajo, na primer postopek oddaje javnega naročila po postopku s pogajanjem brez predhodne objave ali oddaja javnega naročila po postopku zbiranja ponudb. To načelo pa pride v prvi vrsti do izraza ravno na javnem odpiranju ponudb. Sam postopek odpiranja ponudb je že po zakonu javen. Izjemoma je lahko javnost na odpiranju ponudb zaradi varovanja uradne, vojaške ali državne skrivnosti tudi izključena. V zvezi z nadaljnjim postopkom oddaje javnega naročila se javnost zožuje (Žvan, 2004b, 10).

d) načelo enakopravnosti ponudnikov;

namen postopka oddaje javnih naročil je, da se izmed več različnih ponudb izbere najugodnejša. Ne izbere se ponudba, ki je enaka kot druge, ampak tista, ki se razlikuje od drugih in je za naročnika najugodnejša. Enakopraven položaj ponudnikov mora biti zagotovljen v zvezi z določitvijo pogojev in meril, pri enakem obravnavanju v enakih primerih ter pri uveljavljanju procesnih pravic. Do roka, določenega za odpiranje ponudb, mora naročnik imena ponudnikov in predložene ponudbe varovati kot poslovno skrivnost. Naročnik pred javnim odpiranjem ponudb ne sme nikomur razkriti, ponudbe katerih ponudnikov je že prejel (Krajnc, 2007, 69).

Osnovne konkretne posledice načel in ciljev javnega naročanja pa so: obvezno objavljane javnih naročil na uradu za javna naročila, nad vrednostnimi pragovi, ki jih je določila EU, tudi v Uradnem glasilu Evropske skupnosti, omejevanje potencialno diskriminatornih tehničnih standardov in uporabljanje objektivnih kriterijev pri dodeljevanju javnega naročila.

Temeljna načela so neločljivo povezana tudi s cilji, ki jih zakonodajalec želi doseči ob uveljavitvi določene zakonodaje.

Po Čampi et al., (2007, 49-50) so cilji javnega naročanja:

- **zagotavljanje in pospeševanje konkurence med ponudniki**, ki je v korist vseh udeležencev v procesu. Konkurenčna oskrba namreč zagotavlja učinkovito porabo javnih sredstev, ponudnikom enakopravne tržne možnosti, porabnikom pa najbolj kakovostno storitev oziroma blago;

- **preprečevanje korupcije;** tu pomislimo na možnost, da bi bila odločitev naročnika odvisna od materialne koristi, ki bi jo imela oseba, ki o ponudbah odloča. Nedopustna ravnanja mora nadzirati in sankcionirati nadzorna služba in pri tem uporabiti splošne predpise o preprečevanju korupcije;
- **javna naročila so pogosto načrtno sprejeti inštrument državne gospodarske politike.** Državna gospodarska politika je lahko usmerjena k različnim ciljem; oživitev gospodarstva, skrb za konkurenčnost nacionalnega gospodarstva nasproti tujemu, skrb za posamezne panoge, ipd.;
- **zagotavljanje finančne discipline uporabnikov javnih sredstev,** ki zavezuje porabnike, da ravnaajo v postopkih javnih naročil v skladu z relevantno zakonodajo (ki ni samo zakonodaja javnih naročil), še zlasti v fazi načrtovanja, zagotavljanje in načrtovanje finančnih sredstev, pri tem pa zagotovijo gospodarno, učinkovito in uspešno, torej smotrno porabo javnih financ;
- **povečanje zaupanja javnosti** v delo države in njenih organov in s tem prepričanje o smotrni porabi proračunskih sredstev in
- **racionalna poraba javnih sredstev** ali z določenimi sredstvi doseči največji učinek oz. največji učinek s čim manjšimi sredstvi.

1.3 Pravni viri in veljavna zakonodaja

Prvi predpis, ki je urejal oddajo javnih naročil na ozemlju današnje RS, je bila cesarska uredba o gradnji južne železnice Dunaj-Trst, ko so se lokalni gradbeniki pritoževali, da dobivajo posle le izbrani z Dunaja in bližnje cesarske hiše. Prvi zakon je bil sprejet 1908. leta s podpisom cesarja Franca Jožefa in je za tiste čase že na dokaj sodoben način urejal možnost dostopa do državne blagajne različnim izvajalcem. V nekdanji Jugoslaviji so država, njene institucije in pravne osebe v družbeni lasti uporabljale postopek oddaje javnih naročil pri gradbenih delih investicijskega značaja. Zlasti tuje finančne institucije pa so zavezovale Jugoslavijo s posebnimi postopki, če se je investicija financirala iz teh virov (npr. Pravila Svetovne banke ipd.).

Določbe v zvezi z javnim naročanjem pa so se v RS prvič pojavile leta 1992 v takratnem Zakonu o proračunu RS za leto 1992 (Uradni list RS, št. 16/92), ki je v 13. členu zapisal, da morajo uporabniki proračuna nabavljati blago in storitve po predhodno opravljenem javnem razpisu. Odredba o postopku za izvajanje javnega razpisa za oddajo javnih naročil (Uradni list RS, št. 28/93) pa je vsebovala že jasne določbe o postopku za izbiro izvajalca brez omejitev in o postopku za izbiro izvajalca s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti.

Kot smo že omenili, je bil leta 1997 sprejet prvi Zakon o javnih naročilih, ki je v RS postavil moderne temelje javnega naročanja. Istega leta je državni zbor RS sprejel Zakon o ratifikaciji Evropskega sporazuma (Uradni list RS, št. 44/97) o pridružitvi med RS na eni strani in Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami, ki delujejo v okviru EU, na drugi. Sporazum je bil podpisan 10. junija 1996 v Luksemburgu, veljati pa je začel 1. februarja

1999. Sporazum je z ratifikacijo v parlamentu in objavo v uradnem listu postal obvezujoči del notranjega prava RS (Ferlinc, 2002). Za gospodarsko vključevanje RS v EU je bil določen predpogoj, da RS svojo obstoječo zakonodajo približa pravu EU. Približevanje zakonodaje zajema različna področja, tudi področje javnih naročil.

Aprila 2000 je bil sprejet ZJN-1 (Uradni list RS, št. 39/00), usklajen z evropskimi smernicami na področju javnih naročil. Zakon je bil usklajen s pravnim redom EU, vendar je bil v nekaterih določilih celo strožji od zahtev, ki jih postavljajo direktive. V začetku leta 2004 pa sta bili v Evropski uniji sprejeti novi direktivi s področja javnega naročanja. Ena ureja klasično področje javnega naročanja (Direktiva 2004/18/EC), druga ureja oddajo naročil na vodnem, energetskem, transportnem sektorju in na sektorju poštnih storitev (Direktiva 2004/17/EC). Z reformo javnega naročanja v Evropski uniji ostaja načelna ureditev javnega naročanja nespremenjena, spreminjajo se le izvedbena pravila.

Države članice bi morale vsebino direktiv v nacionalno zakonodajo prenesti do konca januarja 2006, kar pa se je v Sloveniji zgodilo skoraj leto dni kasneje, in sicer je Zakon o javnem naročanju ZJN-2 (Uradni list RS, št. 128/2006) stopil v veljavo 23. 12. 2006. Novi Zakon o javnem naročanju ZJN-2 (2006) sledi besedilu smernic Evropske unije o javnem naročanju. Novi ZJN-2 (2006) predvideva poenostavitev postopka in zmanjšanje birokracije. V njem so predstavljeni novi izrazi poimenovanj, dopolnjena in spremenjena so nekatera načela, predstavljene so nove mejne vrednosti. Med drugim je cilj novega zakona modernizacija. Uvaja se elektronsko naročanje z elektronsko dražbo, sistemsko se ureja skupno javno naročanje. Prav tako zakon zajema posebne načine naročanja, izdelavo tehničnih specifikacij, jasneje opredeljuje pogoje za udeležbo in merila za ocenjevanje, kar omogoča večjo fleksibilnost pri javnem naročanju in odpravo nejasnosti dotedanjih pravil.

Naročnik mora sam izbrati dokazila iz uradnih evidenc, prav tako so spremenjeni obvezni pogoji, krajši so roki za objave. Zakon določa dodatni rok za dopolnitev ponudb, vpeljuje strokovni dialog v postopku s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti. Naročnik mora po pregledu ponudb v roku 60-ih dni sprejeti odločitev o oddaji naročila. Novi zakon prav tako določa, da lahko naročnik kadarkoli prekine postopek javnega naročanja in zavrne vse ponudbe.

ZJN-2 (2006) opredeljuje Urad za javna naročila, kot centralno institucijo v okviru Vlade Republike Slovenije, katere prvenstveno delo je skrb za takšen razvoj sistema javnega naročanja, ki bo z vidika porabe javnih sredstev zagotavljal gospodarnost, učinkovitost in preglednost. Poleg tega mora njegovo delovanje zagotavljati enakost ponudnikov in vzpodbujati konkurenco. Cilj javnega naročanja je pridobiti na podlagi vnaprej določenega postopka in več konkurenčnih ponudb najugodnejšo ponudbo. Za javno naročilo je v celoti odgovoren naročnik, ki določi obseg naročila, pogoje in merila za izbiro ponudnika, sklene pogodbo in nadzira izvrševanje naročila do izteka garancijske dobe. Naročnik je dolžan nabavljati blago, naročati storitve in gradnje v skladu s pravili, ki so določena v zakonu in na njegovi osnovi izdanih predpisov.

Naročnik sme pričeti s postopkom oddaje javnega naročila, če je javno naročilo predvideno v načrtu dobav in če so v proračunu Republike Slovenije, proračunu lokalne skupnosti ali v finančnem načrtu predvidena sredstva. Sredstva za posamezno javno naročilo ne smejo presegati zneska, določenega s predpisom, ki ureja izvrševanje proračuna in javno financiranje. Če traja izvajanje javnega naročila več let, morajo biti obveznosti, ki bodo terjale plačilo v naslednjih letih, dogovorjene v višini, ki jih določa predpis o izvrševanju proračuna za posamezno leto.

Posebej pomembno je, da razpisna dokumentacija vsebuje natančen opis naročila oziroma zadostno obrazložitev naročenih storitev ali blaga, vse ustrezne tehnične opise, kot tudi ustrezne pogoje in razumljiva merila za izbiro najugodnejšega ponudnika.

1.4 Postopki oddaje javnega naročila

Prenovljeni ZJN-2 (2006) ne opredeljuje pojma oddaja naročil male vrednosti in zaradi poenostavitve ter večje fleksibilnosti za nabavo blaga in storitev do vrednosti 10.000 evrov in za gradnje v vrednosti 20.000 evrov ne predpisuje postopka (ZJN-2, 2006, 24. člen). Določbe ZJN-2 (2006) se za te postopke ne uporabljajo. Naročniki so pri nabavah manjše vrednosti dolžni voditi le evidenco o njihovi oddaji, ki obsega navedbo predmeta in vrednosti javnega naročila. Nad temi vrednostmi pa natančno opredeljuje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se uporabi posamezen postopek. Prav tako izbira postopka ni prepuščena naročniku.

Za nabavo blaga in storitev v vrednosti od 10.000 do 40.000 evrov in gradnje v vrednosti od 20.000 do 80.000 evrov mora naročnik izvesti običajen postopek zbiranja ponudb (ZJN-2, 2006, 24. člen). Naročnik k predložitvi ponudb pozove najmanj tri ponudnike, pod pogojem, da je na relevantnem trgu zadostno število ponudnikov. Naročnik mora pisno obrazložiti in dokumentirati izbiro najugodnejše ponudbe in ponudnika. Pri tem mora spoštovati temeljna načela javnega naročanja in določbe ZJN-2 (2006). Prednost takšnih postopkov javnih naročil je predvsem v hitrosti oddaje naročila. Pomembno je omeniti, da v postopku zbiranja ponudb naročniku ni potrebno objaviti javno naročilo na portalu javnih naročil oziroma do njegove vzpostavitve v Uradnem listu Republike Slovenije. Pomembna pa je tudi zakonska prepoved, da naročnik ne sme deliti enega javnega naročila na več manjših zato, da bi se ognil mejnim vrednostim.

Ko vrednost blaga in storitev preseže mejo 40.000 evrov oziroma gradenj 80.000 evrov, mora javno naročilo objaviti na portalu javnih naročil oziroma do njegove vzpostavitve v Uradnem listu Republike Slovenije. Pri tem lahko javno naročilo odda po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi (ZJN-2, 2006, 30. člen) oziroma po postopkih, ki jih novi zakon določa za naročila večjih vrednosti (ZJN-2, 2006, 24. člen). Naročnik lahko vključi tudi pogajanja. Pri tem je potrebno omeniti, da je obvezno javno odpiranje ponudb.

Za nabavo blaga in storitev, ki presegajo evropske mejne vrednosti, torej gre za naročila, katerih vrednost presega 137.000 evrov za blago in storitve ter 5.278.000 evrov za gradnje, veljajo drugačna pravila. Naročnik lahko izbira med odprtim postopkom, postopkom s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti, konkurenčnim dialogom ali pa postopkom s pogajanjem brez ali po predhodni objavi. V vseh primerih je obvezno javno naročilo objaviti v Uradnem listu EU (ZJN-2, 2006, 12. člen).

Prejšnji ZJN-1A (Uradni list RS, št. 02/04) je določal nižje mejne vrednosti za oddajo javnega naročila. V nasprotju s prej veljavnim zakonom novi ZJN-2 (2006) uvaja nove postopke javnega naročanja. Primerjava pa je razvidna iz spodnje preglednice.

Tabela 1: Število postopkov - primerjalno glede na stari in novi zakon

ZJN-1A (2004)	ZJN-2 (2006)
Odprti postopek (open procedure)	Odprti postopek (open procedure)
Omejeni postopek (restricted procedure)	Postopek s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti
Postopek s pogajanjem (negotiated procedure)	Konkurenčni dialog
Kvalifikacijski postopek	Postopek s pogajanjem brez predhodne objave
Oddajo naročila z natečajem (za naročanje storitev)	Postopek s pogajanjem po predhodni objavi
Elektronska dražba	Postopek zbiranja ponudb brez predhodne objave
Oddaja malih vrednosti	Posebni načini javnih naročil
	Okvirni sporazum
	Dinamični nakupovalni sistem
	Postopek v primeru subvencionirane stanovanjske gradnje
	Elektronska dražba
	Skupno javno naročilo

Vir: Lupinc, Novi zakon o javnem naročanju ZJN – 2 in javna naročila v zdravstvenem sektorju, 2007, str. 8.

Tudi z novim zakonom naročniki ne morejo prosto izbirati postopkov. Izbirati smejo le med odprtim postopkom in postopkom s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti, katerega od preostalih postopkov pa smejo izvesti le, če so za to izpolnjeni posebni pogoji. Omenjena postopka najbolj uspešno zagotavljata uresničevanje ciljev javnega naročanja. Zanju je obvezen javni razpis, kar vsem zainteresiranim ponudnikom omogoča, da se seznani z vsebino in pogoji javnega naročila. Razlika pa nastane na področju gospodarske infrastrukture, kjer naročniki lahko prosto izbirajo med tistimi postopki, ki se izvajajo na podlagi javnega razpisa.

1.5 Potek oddaje javnega naročila

Predstavil bom potek oddaje javnega naročila in zahteve, ki jih mora izpolniti naročnik, da je postopek oddaje javnega naročila v skladu z zakonskimi določili, gospodaren in učinkovit. Večji neposredni uporabniki proračuna imajo organiziran poseben organ, pristojen za javno naročanje, Službo za javna naročila. V omenjenem javnem podjetju (v nadaljevanju naročnik), pa postopek javnega naročila opravi Služba za nabavo. Ko ta ista služba ugotovi, da obstaja potreba po izvedbi postopka javnega naročila, začne postopek oddaje javnega naročila s pisnim sklepom. Odločitev mora temeljiti na podlagi ugotovitve potreb po predmetu javnega naročila v drugih službah v podjetju. Pravilno definiranje potreb bo v izredno pomoč pri določanju obsega blaga, gradenj in storitev, ki jih naročnik namerava v prihodnosti oddati. Predmet javnega naročila mora biti določen v finančnem načrtu naročnika, ter za javna naročila investicijskega značaja izdelan investicijski program. Plan potreb po blagu, gradnjah in storitvah mora biti objektivni, brez nepotrebnega definiranja določenih zahtev, v tehničnem, funkcionalnem in drugem smislu, ki ne sledijo naročnikovim dejanskim objektivnim potrebam. S sklepom o začetku postopka lahko naročnik imenuje tudi osebe, ki bodo izvedle postopek v celoti ali le ocenile ponudbe. S sklepom naročnik določi bistvene postavke naročila ter glede na zahtevnost predmeta javnega naročila imenuje strokovno komisijo. Strokovna komisija pripravi razpisno dokumentacijo, katere bistvena elementa predstavljata opredelitev predmeta naročila ter določitev ocenjevalnih kriterijev in njihovih uteži za izbor najugodnejšega ponudnika.

1.5.1 Razpisna dokumentacija

Hkrati z izdajo sklepa o začetku postopka, mora naročnik pristopiti k pripravi razpisne dokumentacije. Svoje zahteve glede javnega naročila mora naročnik poznati že ob objavi javnega razpisa. Naročnik mora pripraviti dokumentacijo tako, da lahko na njeni osnovi ponudnik pripravi pravilno ponudbo. Podatki v razpisni dokumentaciji morajo biti enaki podatkom, navedenim v objavi javnega razpisa. Razpisna dokumentacija omogoča primerljivost ponudb in s tem tudi njihovo vrednotenje. 71. člen ZJN-2 določa sledečo vsebino razpisne dokumentacije:

- povabilo k oddaji ponudbe,
- navodila ponudnikom za izdelavo ponudbe,
- pogoji za ugotavljanje usposobljenosti in navodila o načinu dokazovanja usposobljenosti,
- splošni in posebni pogoji, ki bodo sestavni del pogodbe,
- obrazec predračuna z navodilom o izpolnitvi,
- morebitna finančna ali druga zavarovanja, s katerimi morajo ponudniki zavarovati izpolnitev pogodbenih obveznosti.

Poleg sestavin, določenih v 71. členu Zakona o javnem naročanju ZJN-2, razpisna dokumentacija vsebuje:

- pogoje in merila,
- vrednost naročila,
- roke v postopku,
- datum javnega odpiranja ponudb,
- pravila o načinu pojasnjevanja razpisne dokumentacije,
- pravila o uporabi tujega jezika,
- pravila o varovanju zaupnosti podatkov iz razpisne dokumentacije itd.

Naročnik lahko v postopku javnega naročanja vsa sporočila in informacije pošilja vsakemu interesentu, ki to zahteva, in sicer po pošti, osebno, po telefaksu ali po elektronski pošti. Naročnik je dolžan objaviti obvestilo o javnem naročilu in razpisno dokumentacijo, vključno z njenimi spremembami in dopolnitvami na ali preko portala javnih naročil. Dostop, pregled in prevzem razpisne dokumentacije na portalu javnih naročil je brezplačen. Naročnik mora zagotoviti vpogled in prevzem tistih delov razpisne dokumentacije, ki iz tehničnih razlogov ne morejo biti dostopni na ali preko portala javnih naročil.

Naročnik po preteku roka za prejem ponudb ne sme več spreminjati ali dopolnjevati razpisne dokumentacije. Pri odprtem postopku naročanja so naročniki dolžni na ali preko portala javnih naročil posredovati dodatna pojasnila v zvezi z razpisno dokumentacijo najpozneje šest dni pred iztekom roka za oddajo ponudb, pod pogojem, da je bila zahteva posredovana pravočasno. Za postopek s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti se rok za oddajo ponudb skrajša na štiri dni.

1.5.2 Pogoji za ugotavljanje sposobnosti izvedbe javnega naročila

Naročnik mora v objavi javnega razpisa in v dokumentaciji navesti pogoje, ki jih mora izpolnjevati ponudnik, da lahko sodeluje v postopku oddaje javnega naročila. Pogoj mora biti v ponudbi izpolnjen tako kot je predvideno v razpisni dokumentaciji in je izključne narave. Nanaša se lahko na ponudnikove lastnosti (finančna, tehnična sposobnost) ali na samo ponudbo (rok za dokončanje del, garancijski pogoji ipd.). Pogoj je prag, ki ga mora izpolniti ponudnik, da se njegova ponudba ocenjuje. Pogoje mora naročnik določiti v objavi in v razpisni dokumentaciji in ne smejo biti neupravičeno diskriminatorni. Če gre za ponudnika, ki nima sedeža v Republiki Sloveniji, lahko naročnik zaprosi za sodelovanje pristojne organe v državi, v kateri ima ponudnik svoj sedež. Informacije, ki jih morajo pridobiti naročniki, se morajo nanašati na pravne oziroma fizične osebe in na vse druge osebe, ki so pooblaščen za zastopanje, odločanje ali za nadzor nad ponudniki.

Ponudniki se bodo najbolj razveselili sprememb, ki jih prinašata 42. in 43. člen ZJN-2. Po starem zakonu so morali ponudniki dokazovati izpolnjevanje pogojev za udeležbo v postopku

z listinami, katere so bili dolžni pridobiti od pristojnih organov. Glede na to, da te listine niso smele biti starejše od 30 dni, je za ponudnike, ki pogosto sodelujejo v postopkih javnega naročanja, to predstavljajo velik strošek in porabo časa.

V 42. in 43. členu ZJN-2 je zapisano, da naročnik od ponudnikov v večini primerov lahko zahteva zgolj izjave za izpolnjevanje posameznih pogojev:

- da ni zoper ponudnika uveden ali začel postopek prisilne poravnave, stečajni ali likvidacijski postopek, drug postopek, katerega posledica ali namen je prenehanje ponudnikovega poslovanja,
- da ni v kazenskem postopku zaradi suma storitve kaznivega dejanja v zvezi s podkupovanjem ali da zaradi takega kaznivega dejanja ni bil pravnomočno obsojen v katerikoli državi,
- da ponudniku na katerikoli način ni dokazana huda strokovna napaka na področju, ki je povezano s poslovanjem naročnika,
- da je poravnal davke in prispevke v skladu s predpisi države, kjer ima svoj sedež, ali z določbami države, kjer ima sedež¹,
- da je izpolnjeval obveznosti v zvezi s plačili prispevkov za socialno varnost v skladu z zakonskimi določbami države, kjer ima sedež, ali določbami države naročnika,
- da je član organizacije ali združenja izvajalcev storitev, ki so predmet javnega naročila, če je članstvo v taki organizaciji ali združenju obvezno po predpisih države, kjer ima ponudnik svoj sedež²,
- da pri dajanju informacij ni namerno podal zavajajoče razlage ali pa teh informacij ni zagotovil,
- druge pogoje, potrebne za izvedbo javnega naročila,
- je ekonomsko-finančno sposoben,
- razpolaga z zadostnimi tehničnimi ali kadrovskimi zmogljivostmi.

V kolikor pa se pojavi dvom o izpolnjevanju katerega od navedenih pogojev, pa lahko naročnik vse informacije sam preveri pri pristojnih organih. To velja izključno za ponudnike s sedežem v RS.

1.5.3 Merila za izbiro najugodnejše ponudbe

Naročnik mora objaviti enaka merila v objavi javnega razpisa za oddajo javnega naročila in v razpisni dokumentaciji. Merila, po katerih naročnik izbira najugodnejšo ponudbo, morajo biti v razpisni dokumentaciji opisana in ovrednotena. Merila ne smejo biti diskriminatorna in morajo biti smiselno povezana z vsebino javnega naročila. Naročnik mora v razpisni dokumentaciji navesti, opisati in vnaprej ovrednotiti vsa merila za oddajo, ki jih bo uporabil, v vrstnem redu od najpomembnejšega do najmanj pomembnega. Po objavi ne sme več

¹ Kot dokazilo je potrebno potrdilo, ki ga izda davčni ali drugi pristojni organ države – velja za ponudnike, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji.

² Kot dokazilo je potrebno potrdilo organizacije ali združenja – velja za ponudnike, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji.

spreminjati meril. Kadar se za edino merilo porabi najnižja cena, zakon striktno predpisuje, da se izvajalcu ne sme priznavati povišanja cen. Določba preprečuje, da bi ponudniki namerno ponujali cene, ki ne bi bile ekonomske, ko pa bi bili izbrani, bi zahtevali povišanje.

Po 48. členu ZJN-2 je merilo za izbiro najugodnejše ponudbe lahko ekonomsko najugodnejša ponudba ali najnižja cena. V prvem primeru so merila v povezavi s predmetom naročila, kot so na primer kakovost, cena, tehnična prednost, estetske in funkcionalne lastnosti, okoljske lastnosti, stroški poslovanja, stroškovna učinkovitost, po prodajne storitve ali tehnične pomoči, datum dobave ter rok dobave ali dokončanje del.

Pri merilu »ekonomsko najugodnejša ponudba«, katerega so se naročniki, predvsem zaradi daljšega časa, ki je bil potreben za ocenjevanje ponudb, premalokrat posluževali, je z novim zakonom določeno, da merilo cena ne sme biti manj kot 60 odstotkov vseh meril. Za ponudnike, ki so v preteklosti svoj model meril izdelovali s poudarkom na kakovosti in ekonomičnosti in je cena imela manjšo vlogo, ta sprememba ni dobrodošla. V drugem primeru je edino merilo najnižja cena. Ne glede na to, ali je merilo ekonomsko najugodnejša ponudba ali najnižja cena, naročnik izvajalcu ne sme priznati naknadnega povišanja cen. V primeru, ko so v pogodbi določeni objektivni kriteriji, ki lahko vplivajo na spremembo nominalnega zneska, se šteje, kot da ne gre za povečanje cene.

Če so v ponudbi za dano naročilo ponujene neobičajno nizke cene (ZJN-2, 49. člen), mora naročnik, preden tako ponudbo zavrne, pisno ali v elektronski obliki zahtevati podrobno obrazložitev vseh postavk ponudbe, za katere meni, da so merodajne in jih mora, upoštevajoč prejete obrazložitve, preveriti. V kolikor ugotovi, da je ponudba neobičajno nizka, tako ponudbo izloči.

1.5.4 Roki v postopku oddaje javnega naročila

Naročnik mora objaviti v javnem razpisu in v razpisni dokumentaciji rok, v katerem je treba predložiti ponudbo. Rok za predložitev ponudbe mora omogočati ponudniku, da pripravi pravilno ponudbo. Če se za pripravo ponudbe zahteva pregled obsežne razpisne dokumentacije, obširnih tehničnih specifikacij, ogled lokacije in podobno, mora naročnik predvideti daljši rok. Ponudnik lahko predloži ponudbo tudi v elektronski obliki. Roki za predložitev ponudbe se štejejo od dneva, ko je naročnik poslal zahtevo za objavo javnega razpisa na enotni informacijski portal ministrstva, pristojnega za finance.

Zakon o javnem naročanju ZJN-2 tudi na tem področju predstavlja nekaj novosti, predvsem v spremembah rokov v postopkih oddaje javnih naročil.

V odprtem postopku (ZJN-2, 2006, 51. člen–52. člen):

- rok za prejem ponudb v odprtem postopku mora biti najmanj 40 dni od datuma pošiljanja obvestila o javnem naročilu v objavo Uradnemu listu Evropske unije,

- v primeru, da naročnik objavi predhodno informativno obvestilo, se rok za prejem ponudb lahko skrajša, vendar ne sme biti krajši od 29 dni.

V postopku s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti (ZJN-2, 2006, 54. člen):

- za prejem prijav za sodelovanje 30 dni od datuma pošiljanja obvestila o javnem naročilu,
- za prejem ponudb v primeru postopkov s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti 35 dni od datuma pošiljanja povabila,
- v primeru, da naročnik objavi predhodno informativno obvestilo, se rok lahko skrajša, vendar ne sme biti krajši od 31 dni.

1.5.5 Objava javnega naročila

Vse objave v zvezi z javnimi naročili mora naročnik poslati v objavo portalu javnih naročil, upoštevajoč njihovo vrednost pa predhodno tudi Uradu za uradne objave Evropskih skupnosti. V primerjavi s prejšnjim zakonom o javnih naročilih novi zakon določa krajše roke objav.

Predstavi 5 različnih vrst objav:

- predhodno informativno obvestilo,
- obvestilo o javnem naročilu,
- obvestilo o oddaji naročila,
- obvestilo o javnem naročilu po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi,
- obvestilo o oddaji naročila po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi.

Naročnik mora objaviti ***predhodno informativno obvestilo*** (ZJN-2, 2006, 60. člen) le v primeru, ko pri javnem naročanju namerava skrajšati roke za prejem ponudb. Določbe tega člena ne veljajo za postopek s pogajanjem brez predhodne objave. Naročnik pošlje v objavo Komisiji ali portalu za javna naročila predhodno informativno obvestilo, ki vsebuje, v primerih naročil blaga, skupno okvirno vrednost javnih naročil po vrstah blaga, ki jih naročnik namerava oddati v naslednjih 12 mesecih, če je skupna ocenjena vrednost enaka ali večja od 750.000 evrov. V primerih javnih naročil storitev, skupno ocenjeno vrednost javnih naročil za posamezno kategorijo storitev, ki jih naročnik namerava oddati v naslednjih 12 mesecih, če je skupna ocenjena vrednost večja ali enaka od 750.000 evrov in v primerih javnih naročil gradenj, mora objaviti bistvene značilnosti javnih naročil, ki jih namerava oddati, če je njihova skupna ocenjena vrednost enaka ali večja od vrednosti, opredeljene z zakonom, in sicer v vrednosti 5.278.000 evrov.

Naročnik mora poslati v objavo na portal javnih naročil ***obvestilo o javnem naročilu po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi*** (ZJN-2, 2006, 61. člen). Obvestilo o javnem naročilu po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi mora vsebovati:

- podatke o naročniku,
- navedbo predmeta javnega naročila in, če je to primerno, njegov opis,

- podatke o postopku zbiranja ponudb z objavo obvestila o javnem naročilu: ali bo naročnik izvedel postopek v dveh fazah, ali bo v prvi fazi izvedel dialog s prijavitelji in ali bo v postopek vključil pogajanja, navedbo o vzpostavitvi dinamičnega nabavnega sistema, če je to primerno,
- pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, merila, na podlagi katerih bo primerjal ponudbe, rok, v katerem morajo biti oddane prijave in/ali ponudbe,
- navedbo, ali je objava hkrati razpisna dokumentacija.

Naročnik je dolžan objaviti **obvestilo o oddaji javnega naročila (ZJN-2, 2006, 62. člen)**, katerega vrednost je enaka ali presega vrednosti, za katere je potrebna objava, v roku 48 dni po oddaji naročila. V primeru javnega naročila storitev mora naročnik v obvestilu navesti, ali soglaša z objavo vsebine. Naročnik ni dolžan objaviti tistih informacij v zvezi z javnim naročilom, katerih objava bi ovirala izvajanje zakona, škodila poslovnim interesom javnih ali zasebnih gospodarskih subjektov ali posegala v lojalno konkurenco med njimi.

Naročnik mora poslati **obvestilo o oddaji naročila po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi (ZJN-2, 2006, 63. člen)** v objavo na portal javnih naročil. Obvestilo mora vsebovati naslednje podatke:

- podatke o naročniku,
- navedbo predmeta javnega naročila in, če je to primerno, njegov opis,
- podatke o postopku zbiranju ponudb z objavo obvestila o javnem naročilu,
- merila, na podlagi katerih je primerjal ponudbe,
- navedbo izbranega ponudnika ali sklenitelja okvirnega sporazuma,
- pogodbeno vrednost in
- rok veljavnosti pogodbe.

1.5.6 Oddaja javnega naročila

Po opravljenem ocenjevanju ponudb naročnik izbere najugodnejšo ponudbo. Svojo odločitev mora obrazložiti in navesti ugotovitve ter razloge zanjo. Zaključni dokument oddaje javnega naročila je poročilo o oddaji javnega naročila. O svoji odločitvi mora obvestiti ponudnike. Na pisno opozorilo ponudnika na odločitev naročnika, vloženo v petih dneh od dneva prejema obvestila o oddaji naročila, lahko naročnik po predhodni ugotovitvi utemeljenosti svojo odločitev spremeni in sprejme novo. Od dneva prejema nove odločitve o oddaji naročila teče rok za vložitev zahtevka za revizijo.

V postopku oddaje javnega naročila mora naročnik po opravljenem pregledu in dopolnitvi ponudb izločiti vse, ki niso popolne. Prav tako lahko naročnik kadarkoli prekine postopek javnega naročanja. Zakon omogoča, da naročnik lahko zavrne vse ponudbe. Če je naročnik zavrnil vse ponudbe, mora o tem takoj pisno obvestiti ponudnike ali kandidate in navesti razloge, zaradi katerih ni izbral nobene ponudbe, ali o svoji odločitvi, da začne nov postopek,

ter obvestiti vlado oziroma svoj nadzorni organ. Navedeno odločitev mora poslati v objavo na portal javnih naročil.

1.6 Gospodarski pomen javnih naročil in korupcija

Za trg javnih naročil je značilno, da se nikjer v svetu ne more izogniti političnim in gospodarskim posebnostim države. Javni sektor izvaja z javnimi naročili gospodarsko razvojno politiko. Dolgoročnejše napovedovanje večjih javnih naročil, predvsem gradenj, usmerja podjetja v interesno organiziranje za preseganje kritične velikosti, združevanje resursov za razvoj konkurenčne sposobnosti in referenc za uspešen nastop na javnem razpisu. Razvoj konkurenčne sposobnosti podjetij za pridobitev javnih naročil je skupna naloga javnega in privatnega sektorja. Zgodnja pobuda in korektno sodelovanje obeh sektorjev za razvoj konkurenčne sposobnosti podjetij, za pridobitev javnih naročil na izbranih področjih, je pokazatelj razvitosti države. Skupno prizadevanje vseh za racionalno izvajanje javnega naročanja je zanesljivo med prioritetskimi nalogami privatnega sektorja za ustvarjanje novih poslovnih priložnosti na domačem in mednarodnem trgu (Kovač, 2005, 60).

Javno naročanje pozitivno vpliva na razvoj gospodarstva, ker vzpodbuja konkurenco, postavlja zahteve sledenju razvoja in vpliva na višjo stopnjo zaposlenosti in s tem na višji socialni nivo. Država s proračunskimi sredstvi zagotavlja opravljanje dejavnosti, ki so v javnem interesu, poraba teh sredstev pa vpliva tudi na stabilnost nacionalnega gospodarstva. Zato je pomembno, da je poraba proračunskih sredstev oziroma davkoplačevalskega denarja zakonita, gospodarna, namenska in učinkovita (Kovač, 2005, 55).

Država je za naše razmere zelo zanesljiv plačnik in kljub vsem postopkovnim težavam so javna naročila za ponudnike izjemno pomembna tako s finančnega kot z družbenega vidika. Ker gre za razmeroma stalen in dokaj zanesljiv vir prihodkov, je na trgu ostra konkurenca. Za uspešno poslovno prakso javnega naročanja pa je potrebno poznati veljavno zakonodajo (Trope, 2003, 48). Velika sredstva, ki se pretakajo v javnem sektorju, potrjujejo, da je sodelovanje z državo in njenimi institucijami vredno truda in da mnogim podjetjem omogoča nov in pomemben vir zaslužka. Izbira podjetja, kot izvajalca javnega naročila, ima za podjetje velik pomen pri nadaljnjem poslovanju. Javni razpis se običajno razpiše za večje količine blaga oziroma izvedbo storitve ali gradnje. In pridobitev takega naročila je za podjetje pomembna, saj kaže na sposobnost podjetja, da pridobi večje, zahtevnejše in bolj odgovorne posle. Izpolnitev naročila pa je za podjetje dobra referenca, ki daje podjetju v prihodnje možnost za pridobivanje večjih in donosnejših poslov.

Pri nabavi blaga in prenašanju izvajanja javnih storitev na zasebni sektor nastopajo številni dejavniki, ki vzpodbujajo nastajanje korupcije. Obseg denarja je pri teh primerih velik in pogosto tudi pomemben za drugo stran. Korupcija na področju javnega naročanja povečuje stroške projektov, vodi k slabemu izvajanju nalog in neučinkovitosti ter slabi izvedbi projektov. Njen pojav negativno deluje na etične standarde v družbi in vodi v izgubo javnega

zaupanja oziroma zaupanja javnosti do izvajalcev javnih storitev in do državne uprave. V primerih korupcije pogosto manjkajo dokazi in tehnična sredstva za odkrivanje in dokumentiranje primerov ponujanja in dajanja podkupnin. Kadar na javni sektor vplivajo osebni interesi zaposlenih, prihaja do nasprotij interesov. Osebe, ki so kakorkoli povezane s ponudniki ali dobavitelji, ne bi smele biti vključene v postopke javnega naročanja in sprejemanje odločitev. Dolga tradicija prekrivanja javnega in zasebnega sektorja vplivata na razširjenost tajnih dogovorov, tako med samimi ponudniki kot med ponudniki in naročniki. Evropska komisija je leta 2002 izrecno opozorila na nasprotja interesov pri javnih naročilih. V zadnjih letih je izbruhnulo kar nekaj škandalov na ravni ministrstev. Za uradnike, ki izvajajo javna naročila, trenutno ni nobenega kodeksa ravnanja, takšen kodeks tudi ni v pripravi. Ne obstaja noben uradni seznam podjetij, ki bi jim dokazali podkupovanje v postopku javnih naročil. Mediji dostikrat poročajo o zapravljanju javnih sredstev v postopkih javnega naročanja, čeprav so specifične obtožbe v zvezi s korupcijo zaradi pomanjkanja dokazov zelo redke (Cigrovski, 2007, 25).

Za preprečevanje in odkrivanje gospodarskih kaznivih dejanj je pri proračunskem uporabniku v prvi vrsti odgovorno vodstvo oziroma predstojnik. Za boj proti kriminalu je izrednega pomena strokovna in učinkovita sestava notranjih kontrol ter uspešna notranja in zunanja revizija, ki zajema tudi nadzor nad vodstvom.

2 POMEN IN VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA JAVNIH NAROČIL V JAVNIH PODJETJIH

2.1 Zgodovina revidiranja porabe javnega denarja

Začetki revidiranja porabe javnega denarja segajo daleč v zgodovino, tako v evropski civilizaciji kot tudi v nekaterih neevropskih državah (Kitajska, Koreja, Japonska). Razvoj revidiranja javne porabe od evropskega srednjega veka dalje pa je mogoče razdeliti v tri obdobja.

Za prvo obdobje, ki sega nekako do francoske revolucije 1789. leta, je značilno, da je revizije opravljal pooblaščenec kralja oz. vrhovnega vladarja države. V imenu vladarja in v njegovo dobro je preverjal prihodke in odhodke države. Revizija je bila pravzaprav pomoč vladarju, da bi zbral čim več denarja za vodenje države, vojske, državno administracijo ipd. Iz tega obdobja so predhodniki poznejših računskih sodišč v tedanjih vodilnih zahodnoevropskih monarhijah.

Drugo obdobje razvoja državne revizije sega od francoske revolucije 1789. leta do druge svetovne vojne leta 1939. V tem obdobju je državna revizija dobila novo vlogo: obveščati javnost in vladarja o javnih finančah in računovodstvu. Zato se je vse bolj uveljavljal koncept samostojnosti in neodvisnosti revizorjev, njihov položaj pa se je začel utrjevati z zakonskimi

normami. Razvoj vrhovnih državnih revizijskih ustanov je sledil uveljavljanju političnega liberalizma ter postopni krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države, zato ni naključje, da so se te ustanove prav v tem obdobju povečini preimenoval v računsko sodišča. V tretjem obdobju, tj. obdobju po drugi svetovni vojni, je bil značilen proces ustanavljanja novih vrhovnih revizijskih institucij, katerih samostojnost in neodvisnost zagotavlja ustava. Poleg tega se je spreminjala vsebina revidiranja javne porabe, povečal pa se je tudi krog oseb, ki so bile lahko nadzorovane. Zajel je vse tiste osebe, ki so na kakršen koli način ali namen, tudi v manjšem obsegu, porabljale javni denar. Vrhovne revizijske institucije so preverjanje porabe javnega denarja razširile tako, da niso opravljale samo finančnih revizij (revizije obračunov, računovodskih izkazov), ampak so vse bolj ugotavljale tudi gospodarno rabo javnih sredstev.

V tem obdobju je bil že leta 1953 ustanovljen tudi INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), svetovna zveza vrhovnih revizijskih institucij (s sedmimi regionalnimi 'podzvezami', od katerih pokriva območje Evrope EUROSAI), ki je imela v začetku 34 članic, danes pa jih ima že nad 180. Pomen in vpliv te organizacije na delo posameznih državnih revizijskih ustanov in njihov neodvisni status se je okrepil še zlasti po sprejetju t. i. limske deklaracije na kongresu v Limi (v Peruju) leta 1977, v kateri so določene smernice in cilji, ki so obvezujoči za vse članice – vrhovne revizijske ustanove v posameznih državah. Na ta način so se začele zmanjševati tudi razlike med računskimi sodišči in revizijskimi uradi, saj so začeli v večini vrhovnih revizijskih institucijah prevladovati organizacijski modeli in načini dela, ki so se vse bolj nagibali v smer revizijskih uradov, ne glede na to, da so prvotna poimenovanja teh ustanov v mnogih državah ostala zvesta tradiciji. To velja tudi za Slovenijo.

2.2 Opredelitev notranjega revidiranja in dela notranjih revizorjev

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju³ opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije, le-tej pa pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljšanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2004).

Usmeritve za državno notranje revidiranje opredeljujejo notranje revidiranje kot pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika ter višje vodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni. Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

³ Izdal jih je Institute of Internal Auditors (IIA).

Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor opredeljujejo delo notranjih revizorjev kot preučevanje in prispevanje k nenehni uspešnosti ureditev notranjega kontroliranja skozi njegovo vrednotenje in dajanje priporočil, vendar niso v prvi vrsti odgovorni za njegovo oblikovanje, izvrševanje, vzdrževanje in dokumentiranje (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 1998, str. 39).

Notranji revizor ima veliko vlogo pri izgradnji in ohranjanju ureditve notranjega kontroliranja kot neodvisno nadzorno orodje poslovođnikov. Notranja kontrolna ureditev učinkovito deluje, ko so delovni cilji natančno opredeljeni, naloge zaposlencev načrtovane ter obstajajo notranji predpisi o vključevanju in delovanju kontrol (Koletnik, 2002, str. 37). Osrednje delo notranjih revizorjev ni več ocenjevanje, temveč zagotavljanje in dodajanje vrednosti ali povečevanje koristi organizacije na področju obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in upravljalnega procesa (Jagrič, 2008, str. 12).

Poznamo več vrst notranje revizije. Koletnik jih deli na celovito ali delno, stalno in obstoječo ter klasično, novejšo in sodobno notranjo revizijo (Koletnik, 2002, str. 46). Notranje revidiranje mora biti opravljeno po načelu neodvisnosti in nepristranskosti, racionalnosti in dobre prakse, resničnosti, pravočasnosti, zakonitosti, nenadnosti, odgovornosti in dokumentarnega presojanja (Koletnik, 2002, str. 59).

a) Neodvisnost notranje revizije

Funkcionalno neodvisnost zagotavljajo: posebni status notranjega revizorja, posebni pogoji imenovanja in razreševanja notranjih revizorjev, samostojnost pri izvajanju revizij, samostojno poročanje o ugotovitvah in predlaganje izboljšav poslovođnikom. Funkcionalna neodvisnost mora biti zagotovljena z notranjo regulativo podjetja. Neodvisna revizijska dejavnost v javnih podjetjih je najboljše zagotovilo davkoplačevalcem, da so finančne zlorabe in neučinkovita poraba proračunskih sredstev odkrite in sankcionirane (Majič, 2006, 15).

b) Nepristranskost notranje revizije

Nepristranskost je ravnanje brez predsodkov, ki zahteva, da notranji revizorji pri izvajanju nalog pošteno verjamejo v stvaritev svojega dela in ne sklepajo pomembnih kompromisov glede kakovosti. Nepristranskost od notranjih revizorjev zahteva, da ne podrejajo svojega mnenja o zadevah, povezanih z revizijo, mnenju drugih. Predmet revidiranja so lahko vsi sistemi, procesi, dogodki in dejavnosti v javnem podjetju (Majič, 2006, 15).

2.3 Cilji in namen notranjega revidiranja

Cilji notranjega revidiranja so, da (Majič, 2006, 5):

- a) na podlagi ocene tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev organizacije, izvajalec notranje revizije pripravi ustrezen načrt notranjega revidiranja,
- b) opredeli in ovrednoti vodstvene mehanizme, namenjene doseganju ciljev organizacije, z vidika njihove smotrnosti (gospodarnosti in učinkovitosti),

- c) obvešča vodstvo o svojih ugotovitvah in daje zagotovila.

Pomembna naloga izvajalcev notranje revizije je svetovanje vodstvu. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno in nepristransko svetovanje vodstvu za boljše obvladovanje tveganj, izvajanje notranjih kontrol in postopkov poslovanja.

Kot namen notranjega revidiranja lahko opredelimo (Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v javnem podjetju; v Interna navodila in ostala interna gradiva izbranega javnega podjetja):

- a) preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti, uspešnosti in kakovosti delovanja sistema notranjih kontrol,
- b) zagotavljanje zanesljivih in neoporečnih informacij,
- c) zagotavljanje skladnosti z usmeritvami, načrti, zakoni in drugimi predpisi,
- d) varovanje premoženja,
- e) zagotavljanje gospodarne in učinkovite uporabe virov,
- f) doseganje zastavljenih namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem oziroma programi ter nenehno izboljševanje izvajanja temeljnih poslovnih funkcij podjetja.

Kot namen notranje revizije javnega naročanja veljajo v prejšnjem odstavku navedene opredelitve, posebej pa lahko izpostavimo zagotavljanje in izboljšanje gospodarnosti ter učinkovitosti procesa javnega naročanja.

2.4 Vrednotenje prispevka notranje revizije k dodani vrednosti organizacije

Notranje revidiranje postaja vse pomembnejša dejavnost v organizaciji. Hitre spremembe okolja, v katerem deluje organizacija, so zahtevale tudi spremembo vloge notranjega revizorja. Kot sem že uvodoma dejal, je po novi opredelitvi notranje revidiranje neodvisna, nepristranska dejavnost pridobivanja zagotovil ter svetovanja, ki prispeva k povečanju koristi in boljšemu delovanju organizacije. Organizaciji pomaga dosegati zastavljene cilje s svetovanjem, proučevanjem ravnanja s tveganji in njihovega obvladovanja, proučevanjem notranjih kontrol ter dajanjem zagotovil o delovanju posloводства. Tudi v preteklosti je bil notranji revizor svetovalec, ta njegova vloga pa je zdaj še poudarjena. Notranje revidiranje lahko opravljajo izvajalci, ki so zaposleni v organizaciji (izvaja ga notranjerevizijska služba), ali pa zunanji. Naloge notranjerevizijske službe se vse bolj usmerjajo v svetovanje in ocenjevanje obvladovanja tveganj, kar poslovodstvu pomaga pri sprejemanju pomembnih odločitev. Seveda mora notranji revizor zato nenehno izpolnjevati svoje znanje ter spreminjati tudi svoj način dela pri notranjem revidiranju. Notranje revidiranje se mora vse bolj usmerjati v prihodnost, zato mora dograjevati svoje sedanje metode. Revizijski načrti se morajo nenehno prilagajati spreminjajočim se okoliščinam, torej tudi novim tveganjem. Notranjega revizorja morajo zanimati predvsem današnja in prihodnja tveganja, ne pa pretekla, saj se bo vedno bolj ukvarjal s procesi, ki se v organizacije šele vpeljujejo. V zdravniškem žargonu bi lahko dejali, da je preventiva boljša kot kurativa. Od revidiranja preteklih dogodkov se

notranji revizor vedno bolj usmerja v prihodnost in svetovanje. Tudi tradicionalno razmišljanje notranjega revizorja morajo nadgrajevati lastnosti, ki bodo pri njem vedno bolj cenjene: vizionarstvo, domišljija, pogum, razumnost, logično sklepanje ipd. Vsi ti izzivi pomenijo možnost povečanja njegove vloge v organizaciji predvsem na svetovalnem področju.

Notranjerevizijska služba deluje v organizaciji, v kateri je ustanovljena, z namenom, da bi s svojimi storitvami pripomogla k povečanju vrednosti v njej. Slednje naj bi se ugotavljajo predvsem z ocenjevanjem učinkovitosti notranjerevizijske službe. Vendar pa je merjenje dodane vrednosti še vedno težavno, saj je stopnja subjektivnosti nekaterih kazalnikov visoka. Zato je treba tudi zaključke na njihovi podlagi razlagati previdno, ne le po posamičnih kazalnikih, temveč kot celoto. Ob odločanju o financiranju te dejavnosti v organizaciji se vedno postavljata vsaj dve vprašanji: prvič, koliko denarja nameniti notranjerevizijski službi v prihodnje, in drugič, ali so koristi od nje ustrezne stroškom v zvezi z njo.

Dodajanje vrednosti je pri notranjerevizijski službi težko meriti, ker dostikrat ni neposredno izmerljivo. Vendar, česar ne moreš izmeriti, tega ne moreš obvladovati. Notranji revizorji s svetovanjem pomagajo poslovodstvu na treh pomembnih področjih: pri razvijanju novih procesov z uporabo novih tehnologij, pri spreminjanju obstoječih procesov zaradi povečevanja njihove učinkovitosti, razreševanju problemov pri organizaciji, procesih, postopkih in odnosih. Dodana vrednost notranje revizijske službe se lahko izkazuje na več načinov: z zmanjševanjem stroškov za najemanje zunanjih svetovalcev, izvajanjem kompletnih storitev pri projektih, s povečevanjem znanja in izkušenj v organizaciji, s konkretnimi prihranki zaradi ugotovljenih nepravilnosti ali zaradi uvedbe predlaganih priporočil, poleg tega pa so notranji revizorji v organizaciji navzoči ves čas in tako odjemalcem svojih storitev vedno dosegljivi.

Notranjerevizijska služba se lahko vrednoti tako glede na kakovost njenega dela ter skladnost s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja kot tudi glede na njen prispevek k dodani vrednosti in povečanju dobičkonosnosti poslovanja. Veliko težje kot ovrednotiti skladnost delovanja notranjerevizijske službe s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju je oceniti njen prispevek k dodani vrednosti k organizaciji. Merjenje uspešnosti notranjerevizijske službe je dokaj zahtevna naloga, saj priporočila notranjih revizorjev pogosto nimajo neposrednega vpliva na rast dobičkonosnosti poslovanja; prav tako njihovega vpliva pogosto ni mogoče izmeriti, v nasprotju z vplivom drugih funkcij v organizaciji. V času, ko se lahko dejavnost notranjerevizijske službe v organizaciji nadomesti z naročilom notranjerevizijskih storitev pri zunanjem izvajalcu, je zelo pomembno, da zna poslovodstvo izmeriti prispevek notranjerevizijske službe k celotni dobičkonosnosti poslovanja. Na podlagi izdelanih in uporabljenih meril (kakovostnih in količinskih) lahko določa uspešnost notranjerevizijske službe ter odloča tudi o tem, ali jo bodo delno ali v celoti nadomestili zunanji izvajalci.

Prispevek predstavlja možne načine vrednotenja notranjerevizijske službe na podlagi meril uspešnosti, ki se uporabljajo v svetu. S tem je tesno povezano tudi zagotavljanje kakovosti delovanja notranjerevizijske službe, torej skladnosti njenega delovanja s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju.

Vse dejavnosti v organizaciji so podrejene razmerju med vloženimi sredstvi in dobljenimi izzivi in vsaka od njih prispeva k doseganju skupnega cilja, to je povečanju dobičkonosnosti poslovanja. Tako kot vsa preostala področja nalog si mora zanj prizadevati tudi notranjerevizijsko. Vendar pa je narava storitev, ki jih opravljajo notranji revizorji v organizaciji, specifična. Zato je problematično tudi ugotavljanje dobička ali izgube te dejavnosti. Koristi od notranjerevizijske službe je v nekaterih primerih zelo težko meriti, saj so največkrat povezane z več dejavnostmi v organizaciji in raztegnjene na daljše obdobje. Prav tako kot ugotavljanje dobička je problematično tudi primerjanje stroškov v zvezi s to dejavnostjo s koristmi od nje. Vendar je ob vseh teh problemih merjenja prispevka notranjerevizijske službe k povečanju vrednosti organizacije potrebno izdelati ustrezna merila, saj bo notranjerevizijska služba delovala v organizaciji le toliko časa, dokler bo donosna naložba sredstev organizacije.

V zadnjem času, ko si organizacije vedno bolj prizadevajo za čim večjo dobičkonosnost, ko opuščajo dejavnosti, ki ne prinašajo dobička, oziroma ne podpirajo neposredno osnovne dejavnosti in znižujejo stroške poslovanja, se povečuje ponudba zunanjega opravljanja notranjerevizijskih storitev. Vse večje mednarodne revizijske družbe ponujajo med svojimi storitvami tudi opravljanje notranjerevizijskih storitev. Zato je še kako pomembno, da poslovodstvo postavi ustrezna merila za merjenje gospodarnosti (economy), učinkovitosti (efficiency) in uspešnosti (effectiveness) pri delovanju notranjerevizijske službe. Ta tri merila, ki so v svetu znana kot trije e-ji in jih uporabljajo notranji revizorji pri revidiranju poslovanja, so uporabna tudi za vrednotenje njihovega dela. Poleg omenjenih treh e-jev se v zadnjem času pri reviziji poslovanja pojavljajo še trije e-ji: equity v pomenu nepristranskosti in poštenosti, environment v pomenu okolju prijaznega delovanja ter ethics v pomenu zakonitega in moralnega obnašanja poslovodstva in zaposlenih. Tudi ti drugi trije e-ji (predvsem tista dva, ki se nanašata na nepristranskost in poštenost ter zakonito in moralno obnašanje poslovodstva in zaposlenih) so uporabni za vrednotenje dosežkov notranjerevizijske službe, saj jih vsebujejo tako standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju kot tudi kodeks poklicne etike notranjega revidiranja. Šele s postavitvijo ustreznih meril bo poslovodstvo lahko presodilo, ali še potrebuje notranjerevizijsko službo v organizaciji ali pa jo bo nadomestilo oziroma dopolnilo z uporabo zunanjih storitev.

Merila za ocenjevanje delovanja notranjerevizijske službe je zaradi narave njenega dela zelo težko določiti; lahko so kakovostna ali količinska, pri določanju njihove vrednosti ali primerjalne vrednosti pa ima lahko pomembno vlogo tudi osebno mnenje ocenjevalca. V svetu se uveljavlja ocenjevanje dela notranjerevizijske službe po metodi revidiranja dosežkov (value for money), ki s pomočjo različnih kazalnikov ugotavlja uspešnost, učinkovitost in gospodarnost njenega delovanja. Vendar pa je treba kazalnike vedno upoštevati kot celoto, in

ne delati zaključkov po posameznih vrednostih, saj nas lahko zavedejo. Tako je na primer število revizorjev na 1000 zaposlenih kot merilo gospodarnosti lahko ustrezno, učinkovitost njihovega dela pa je lahko zelo majhna.

Prav tako je treba upoštevati, da je prvi pogoj za uspešnost notranjerevizijske službe njena neodvisnost v organizaciji ter podpora posloводства, saj le tako lahko uresničuje svoje naloge (Nemec, 2002, str. 8).

2.5 Pravila notranjega revidiranja

Okvir za vzpostavitev in izvajanje notranjega revidiranja pri javnih podjetjih in drugih pravnih osebah, v katerih ima država odločujoč vpliv, predstavljajo pravna, strokovna in poklicno-etična pravila, ki jih bomo predstavili v nadaljevanju.

2.5.1 Pravna pravila

Pravni okvir finančnega nadzora nad porabo sredstev pri javnih podjetjih in drugih pravnih osebah, v katerih ima država odločujoč vpliv, predstavljajo naslednji zakoni in podzakonski predpisi:

- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02),
- Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01),
- Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02, 127/06 in 14/07),
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

Pri revidiranju javnih naročil je potrebno upoštevati sprejete zakone, odloke, sklepe, uredbe in navodila s področja javnega naročanja⁴, temelj pa predstavlja:

- Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 39/00, 102/00, 02/04, 36/04 in 128/06).

2.5.2 Pravila stroke in poklicno-etična pravila

Notranji revizorji pri svojem delu, poleg pravnih pravil, upoštevajo tudi naslednja pravila stroke:

- kodeks notranjerevizijskih načel,
- mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju SPPIA (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing),
- mednarodne splošno sprejete revizijske standarde,
- revizijske standarde INTOSAI,
- evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI,

⁴ Zakoni in predpisi s področja javnega naročanja v poglavju 1.3 tega specialističnega dela

- kodeks poklicne etike notranjega revizorja,
- priročnik za notranje revidiranje,
- usmeritve za notranje kontrole.

• **Kodeks notranjerevizijskih načel** vsebuje izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja. Načela so notranjemu revizorju vodila za delo (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2004, 3).

• **Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju**, ki jih je v letu 2001 izdal Inštitut notranjih revizorjev iz ZDA ter jih v decembru 2003 še obnovil, prinašajo novo kvaliteto v pojmovanju in opredelitvi notranjega revidiranja ter vlogi in poslanstvu notranjega revizorja. Omenjeni Inštitut iz ZDA ima namreč najdaljšo tradicijo v obstoju in razvijanju strokovnih in poklicno-etičnih pravil za notranjerevizijsko dejavnost in njene izvajalce. Ta pravila so danes mednarodnega značaja in zato jih uporabljajo tudi notranji revizorji drugod po svetu. Za svoje so jih sprejeli mnogi ugledni Inštituti za notranje revidiranje v Evropi in drugje, prav tako tudi Slovenski inštitut za revizijo.

Sestavljeni so iz standardov lastnosti, standardov dela in izvedbenih standardov, ki so vključeni v druge standarde. Prvi obravnavajo značilnosti organizacij in posameznikov, ki se ukvarjajo z notranjim revidiranjem. Standardi dela pa opisujejo naravo notranjega revidiranja in dajejo kakovostna sodila, po katerih je mogoče presoјati ugotovitve. Ti dve skupini standardov sta vodilo za vse storitve notranje revizije (revidiranje, svetovanje in drugo). Izvedbeni standardi določajo uporabo standardov pri izvajanju posameznih delovnih nalog. Različne skupine izvedbenih standardov se lahko določijo za pomembnejše vrste dejavnosti notranjega revidiranja. (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2004, 1).

• **Mednarodno splošno sprejeti revizijski standardi** (angl. Generally Accepted Auditing Standards, GAAS) so standardi, po katerih se morajo ravnati revizorji med revizijo. Mednarodno splošno sprejeti revizijski standardi zagotavljajo kakovost izvajanja revizije. Ti standardi ne rešujejo posameznih problemov, ki se pojavijo med revizijo, ampak predstavljajo nekakšen okvir za uspešno izvajanje procesa revizije (Guy, Alderman, Winters, 1996, 20).

• **INTOSAI revizijski standardi** so bili podrobneje opredeljeni z Limsko deklaracijo 1977, na kongresu Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih inštitucij (angl. International Organization of Supreme Audit Institution; INTOSAI). Za državne revizorje INTOSAI standardi predstavljajo smernice pri revizijskem delu in postopkih. Sestavljeni so iz štirih delov, in sicer: iz osnovnih načel, splošnih standardov, standardov področja dela in standardov poročanja.

• **Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI** naj bi državam članicam EU pomagale poenotiti metodiko, izdelati revizijske priročnike in sestaviti dodatne lastne izvedbene revizijske standarde. Smernic je 15 in so razdeljene v pet skupin in sicer: priprava revizije, pridobivanje revizijskih dokazov, zaključevanje revizije, revizija izvajanja nalog in druge zadeve.

• **Kodeks poklicne etike notranjega revizorja** je leta 1998 sprejel svet Slovenskega inštituta za revizijo. Kodeks vsebuje temeljna načela poklicne etike in načela obnašanja vsakogar, ki opravlja naloge notranjega revizorja in je vpisan v register pri Slovenskem inštitutu za

revizijo. Načela obnašanja določajo, da se od notranjega revizorja pričakuje tako učinkovito opravljanje strokovnih nalog in dolžnosti kakor tudi popolno spoštovanje načel osebne in strokovne etike iz kodeksa. Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora biti notranji revizor strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, neodvisen in prizadeven. Informacije je dolžan sporočati pošteno in resnično ter jih popolnoma razkriti (Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, 2004, 3). Notranji revizorji morajo upoštevati zaupnost in informacije, pridobljene pri svojem delu, ne smejo uporabljati v osebne namene ali na kakšen drugi način, ki je v nasprotju z zakonom ali s standardi notranjega revidiranja. Z informacijami, ki so jim dostopne, morajo biti skrbni.

- **Priročnik za notranje revidiranje**, na podlagi usmeritev, pripravi in vzdržuje vodja notranje revizijske službe. Priročnik mora biti prilagojen potrebam posameznega uporabnika v katerem določi usmeritve in postopke notranjega revidiranja. Priročnik mora vsebovati vlogo in organiziranost notranje revizijske službe, metodiko revidiranja, postopke, standarde ali standardne podlage za pripravo dokumentov in delovnih gradiv, standarde poročanja in cilje, zahteve in pričakovanja glede usposabljanja notranjih revizorjev ter merila in kazalnike za ocenjevanje opravljenega revizijskega dela (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, 17).

- **Usmeritve za notranje kontrole**, ki predstavljajo začetno stopnjo razvoja sistema notranjih kontrol. Ta zajema vzpostavitev pregledne strukture, za katero so značilni jasna določitev odgovornosti in ločitev nalog, ustrezno kontrolno okolje ter izvajanje premišljenih postopkov za zagotovitev in vzdrževanje ustreznih in učinkovitih notranjih kontrol (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, 4).

2.6 Metodika revidiranja javnih naročil

Kodeks notranjerevizijskih načel opredeljuje metodiko revidiranja kot niz naslednjih stopenj:

1. načrtovanje revizijske naloge,
2. preverjanje in ovrednotenje podatkov in informacij – izvajanje revizije,
3. poročanje o izsledkih,
4. spremljanje in uresničevanje predlaganih ukrepov.

Stopnje med seboj niso nujno strogo ločene in se lahko do določenega obsega prekrivajo.

2.6.1 Načrtovanje revizije

Temelj revidiranja predstavlja strateški načrt dela notranjerevizijske službe, ki zajema celosten pristop k načrtovanju notranjega revidiranja ter način njegovega zagotavljanja. To pomeni, da mora vsebovati začrtano vizijo nadaljnjega dela in razvoja revizijske funkcije. Operativna izpeljanka strateškega načrta je letni načrt revizijskih pregledov in ostalih aktivnosti. V letnem načrtu se upoštevajo rezultati ocene tveganja in ocene potreb po revidiranju ter prednostne naloge, ki so bile pri tem določene, viri, ki so na razpolago notranjemu revidiranju, potrebe po stalnem strokovnem usposabljanju in razvoju, splošna

administrativna podpora in primerne rezerve za izvedbo posameznih nalog. Za vsako izvajanje revizije pa je treba pripraviti načrt izvajanja revizije in v njem določiti področje in revizijske cilje, dokumente, podatke in dostop, ki ga mora omogočiti poslovodstvo, časovni raspored, vire, vrsto poročila, ki ga je treba izdelati, in roke (Turk, 2008, 27-28).

Mednarodni standard številka 300 opredeljuje načrtovanje revizijskega dela kot razvijanje splošne strategije in podrobne izvedbe revizije s pričakovano vrsto, časom in obsegom. Ustrezno načrtovanje revizijskega dela pomaga zagotoviti dovolj pozornosti pomembnim področjem revizije, ugotoviti možne probleme in pravočasno dokončati delo. Načrtovanje pomaga tudi pri pravilnem usklajevanju dela in dodeljevanju dela revizorjem (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2006, 5).

Da lahko revizor učinkovito načrtuje, mora pridobiti osnovne informacije o (Lesjak, 2002a, 14):

- ciljih in načrtih javnega podjetja,
- usmeritvah, načrtih, postopkih ter zakonskih in drugih predpisih, ki lahko pomembno vplivajo na delovanje javnega podjetja,
- javnem podjetju (zaposlenci, organizacijska struktura),
- predračunih, poslovnih izidih in računovodskih podatkih o organizacijski enoti (v nadaljevanju OE) oziroma revidiranem področju,
- delovnem gradivu prejšnjih revizij,
- dokumentaciji dopisovanja med posameznimi organizacijskimi enotami,
- strokovni literaturi o obravnavani dejavnosti.

Načrtovanje se začne z globalno opredelitvijo vsebine revizijskega pregleda, ki je lahko usmerjena v celovit pregled poslovanja v revidirani OE, ali pa se vzame pod drobnogled le posamezen poslovni proces – v tem primeru gre za tako imenovani delni pregled poslovanja. Glede na obseg revizijske naloge vodja Notranje revizijske službe (NRS) opredeli skupino ali posameznega revizorja, ki bo izvedel revizijski pregled.

Proces načrtovanja posamezne revizijske naloge najpogosteje zajema (Lah, 2007, 37):

- postavljanje ciljev in področij dela notranjega revidiranja,
- pridobivanje informacij o revidiranem področju,
- opredeljevanje potrebnih sredstev (kadrovskih, finančnih in časovnih) za opravljanje notranjega revidiranja,
- sodelovanje posameznikov, ki se jih tiče notranje revidiranje,
- poizvedovanje na kraju samem z namenom spoznati dejavnost in vgrajene kontrole,
- opredelitev postopka notranjega revidiranja,
- opredelitev, kako, kdaj in komu poročati o izsledkih notranjega revidiranja,
- sprejetje odobrenega načrta notranjega revidiranja.

Zagotavljanje revizijskega načrtovanja je ena od osnovnih vodstvenih funkcij vodje NRS. Načrtovano vodja NRS zapiše v zabeležki o načrtovanju notranje revizije, izdelati pa mora tudi načrt obračuna delovnih dni. V zabeležko se zapiše predmet revizije, imena notranjih revizorjev, ki bodo revizijo izvedli in cilje notranje revizije (Lesjak, 2002b, 13). Revizor zapisuje v delovno gradivo: dokaze, da je opravil pregled, dokumentacijo, da je bila revizija načrtovana, nadzorovana in da je bilo opravljeno delo pregledano, ter dokaze o postopkih in opravljenih preiskavah, pripombe in dodatne razlage, ki se nanašajo na posamezne ugotovitve in priporočila (Vidovič, 2001, 15). Na stopnji načrtovanja lahko sodeluje tudi predstojnik, in sicer tako, da npr. predlaga ali zahteva katere revizije in v kakšnem obsegu naj se izvedejo, v primeru, ko potrebuje konkretne neodvisne informacije. Notranji revizorji morajo to seveda upoštevati.

2.6.1.1 Revizijski program

Za vsako posamezno revizijo se za izvajanje revizije izdelata podrobni revizijski program, ki zajema (Vidovič, 2001, 27):

- cilje in obseg revizije,
- predmet revizije,
- povzetek ugotovitev iz prejšnjih revizij (tudi revizij zunanjih revizorjev in računskega sodišča),
- dejavnike, ki vplivajo na revizijo,
- osnovne informacije o revidirani enoti, področju in predmetu revidiranja,
- oceno tveganj,
- postopke, metode in tehnike revidiranja, ki jih bo uporabil revizor pri revidiranju,
- potrebna sredstva (kadri in finančna sredstva),
- obliko in vsebino poročanja,
- čas izvedbe revizije in rok za predložitev poročila.

Učinkovit revizijski program omogoča preverjanje, ali notranje upravljske, izvajalske in kontrolne ureditve delujejo tako, da je nevarnost izgub zaradi neučinkovitosti ter nepravilnih in zlonamernih postopkov zmanjšana na najnižjo raven (Lesjak, 2002b, 30). Revizijsko delovno gradivo mora biti navzkrižno povezano z revizijskim programom.

2.6.1.2 Določitev ciljev in obsega revidiranja

Notranji revizor načrtuje delo tako, da doseže cilje zastavljene notranje revizije, to je presoja kontrol, ki jih je postavilo poslovodstvo, da bi (Lesjak, 2002b, 30):

- doseglo cilje javnega podjetja,
- zagotovilo smotrno uporabo virov,
- zagotovilo skladnost z državno in evropsko zakonodajo,

- zagotovilo varovanje premoženja javnega podjetja in preprečilo izgube vseh vrst, tudi tiste, ki so nastale zaradi goljufij, nepravilnosti ali podkupovanja,
- zagotovilo zanesljivost informacij in podatkov.

Prvotni namen notranjega revidiranja je preprečiti napake v delovanju in oceniti tveganje, ki izhaja iz notranjih kontrol v javnem podjetju. Revizijske cilje dosežemo z revizijskimi postopki. Revizijske cilje in postopke je treba že na stopnji načrtovanja usmerjati k tveganjem pri revidirani dejavnosti (Rošker, 2004, 26).

Ključni revizijski cilji na področju revizije javnega naročanja, ne glede na vrsto revizije, so:

- presoditi ustreznost obstoja notranjih kontrol,
- presoja ustreznosti delovanja notranjih kontrol, ki jih je postavilo poslovodstvo za zagotovitev skladnosti z zakoni, načrti, usmeritvami in drugimi predpisi,
- presoja zakonitosti z vidika izvedbe javnega razpisa, ter izvajanja nadzora v javnem podjetju nad načrtovanjem in realizacijo porabe sredstev,
- ugotovitev namembnosti in gospodarnosti porabe javnega denarja,
- preveriti pravilnost postopkov pri izvedbi javnega razpisa.

Poslovanje javnega podjetja lahko revidiramo po:

- organizacijskem ali
- funkcijskem pristopu.

Pri organizacijskem pristopu sta cilj in predmet revidiranja organizacijska enota (oddelek, sekcija, stroškovna enota, poslovna enota, projekt in drugo), pri funkcijskem pristopu je predmet revidiranja poslovna funkcija (nabavna, kadrovska, prodajna funkcija idr.). Prednosti organizacijskega pristopa so enostavnejše povezave med revidirancem in revizorjem, lažje ugotavljanje nepravilnosti, lažje odpravljanje nepravilnosti in ugotavljanje odgovornosti zanje. Slabost organizacijskega pristopa je, da je predmet revidiranja le del poslovne funkcije. Pri revidiranju po funkcijah poslovnega procesa je slabost ta, da je odpravljanje nepravilnosti počasnejše in težje ugotavljanje individualne odgovornosti zanje, kljub temu pri tem pristopu revizor dobi bolj popolni vpogled v celoten poslovni proces oziroma v vsa stanja in morebitne nepravilnosti ter s tem doseže večjo uspešnost pri delu (Koletnik, 2002, 120).

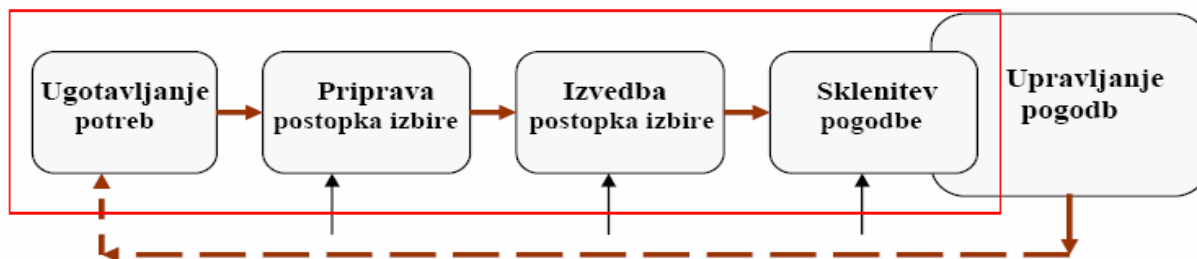
2.6.1.3 Seznanitev s področjem revidiranja

Na tej stopnji se notranji revizor oziroma revizijska skupina seznaja z nalogami OE oziroma poslovnega procesa. Dobro poznavanje predmeta revizije je pglavitni pogoj za doseg visoke kakovosti notranje revizije. Vodja revidirane OE oziroma revidiranega področja mora biti o izvedbi notranje revizije pisno obveščen. Notranji revizor mora revizijo napovedati vsaj dva tedna pred začetkom izvedbe in zaposlene v revidirani OE pozvati, naj mu predajo dokumentacijo, potrebno za začetno seznanjanje s predmetom notranjega revidiranja (Lesjak,

2002b, 20). Pravilnik o delovanju NRS v javnem podjetju določa, da morajo vodje OE notranjim revizorjem omogočiti vpogled v poslovne listine in drugo dokumentacijo, posredovanje zahtevanih podatkov in informacij ali vpogled vanje, dostop do vseh prostorov, uporabo strojne in programske opreme ter razgovor z zaposlenci, ki sodelujejo v procesih, ki so predmet revidiranja.

Javno naročanje je del procesa nabave in pomeni nabavo blaga oziroma storitev javnega sektorja, po vnaprej določenem sistemu določil. Vsa javna podjetja, ki so v večinski lasti države, so zavezana nabavljati blago, oddajati gradbena dela in naročati storitve, po postopku javnega naročanja, in upoštevati ZJN-2. Lupinc (2007, 31) pravi, da je za uspešno oblikovanje nabavne politike potrebno poznavanje tržnih razmer, nabavnih pogojev in potreb uporabnika. Vse to se odraža v ugodnejšem nabavljanju in zmanjšanju nabavnega tveganja. Proces javnega naročanja se začne pri naročniku z ugotavljanjem potreb, s pripravo postopka izbire najugodnejšega ponudnika, nadaljuje z izbiro najugodnejšega dobavitelja oziroma izvajalca in zaključi s sklenitvijo pogodbe z izbranim dobaviteljem ali izvajalcem. Za zagotavljanje učinkovitega nadzora nad izvajanjem pogodb in učinkovitejše vodenje celotnega procesa javnega naročanja, je potrebno dobro upravljanje pogodb, kot prikazuje Slika 1. Potek javnega naročanja je potrebno vseskozi nadzirati, kasneje oceniti uspešnost nabave in pridobljene izkušnje uporabiti pri naslednjem izvajanju procesa javnega naročanja.

Slika 1: Proces javnega naročanja



Vir: Šeligo, Notranja revizija javnih naročil, 2005, str. 36.

Pri vseh opredelitvah javnega naročanja je skupno to, da gre za proces od ugotavljanja potreb, izbire dobavitelja ali izvajalca, po zakonu točno določenem postopku, in končno sklenitev pogodbe in nabavo blaga ali izvedbo storitve ali gradnje.

Javornik (2006, 13) opredeljuje proces oddaje javnih naročil kot sklop naslednjih stopenj:

- ugotavljanje potreb,
- priprava podrobnega opisa projekta,
- načrtovanje in nadziranje procesa,
- tržne raziskave ter zbiranje ponudb in predlogov,
- dostop do informacij za zainteresirane osebe,
- načrtovanje,
- izvršljivost in oblikovanje pogodb,

- sklepanje pogodb,
- vrednotenje ponudb oziroma ocenjevanje predlogov,
- nadziranje izvajanja,
- zaključitev in končni obračun.

Revizorjeva naloga pri revidiranju procesa oddaje javnih naročil je pregled vseh dokumentov, ki morajo biti v originalu, delovodnikov, ki morajo biti podpisani s strani odgovorne osebe, pregled ustreznih kontov glavne knjige, vse spremembe glede na prvotne pogodbenne pogoje, cene, količine, pregled poročil o opravljenih revizijskih pregledih računskega sodišča, itd. Zaradi lažjega pristopa k reviziji NRS največkrat izbere organizacijski pristop revidiranja, kjer revidira delovanje določene OE, v našem primeru enote, zadolžene za proces javnega naročanja. NRS bi lahko z izbiro določenega reprezentativnega vzorca oddanih javnih naročil preizkusila dejanja po posameznih stopnjah oddaje javnega naročila.

2.6.1.4 Ocenitev revizijskega tveganja

Tveganje je potencialna nevarnost, da dogodek (vrsta dogodkov), ukrep (vrsta ukrepov) ali opustitev ukrepanja povzroči izgubo premoženja ali ugleda kateregakoli dela javnega podjetja. Tveganje je tudi, da se ne izkoristi možnosti izboljšav (Pustatičnik, 2007, 47). Funkcija notranjega revidiranja mora v javnem podjetju vrednotiti izpostavljanja tveganjem v zvezi s poslovođenjem, poslovanjem in informacijskimi sistemi glede:

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

Eden od ciljev notranjega revidiranja je oceniti ustreznost ukrepov, ki jih sprejme poslovodstvo za gospodarno in učinkovito obvladovanje tveganj, ki so prisotna na področju revidiranja. Revizor mora oceniti kolikšni sta tveganji pri delovanju in tveganje pri kontroliranju ter na podlagi teh ocen določiti ustrezne postopke preizkušanja podatkov, da zmanjša tveganje pri odkrivanju na tako stopnjo, da bo po njegovem mnenju stopnja celotnega tveganja sprejemljivo nizka (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, 22- 28). Ocena tveganj temelji na metodiki ocenjevanja in pomaga vodji NRS, da določi prednostne naloge revidiranja. Cilji revizijske naloge morajo odsevati rezultate ocene tveganja. Na podlagi rezultatov ocenjevanja tveganj mora notranje revidiranje oceniti primernost in uspešnost kontrol (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, 54).

Po INTOSAI standardih ločimo (INTOSAI standards, 1998, 26):

- *tveganje pri delovanju*: to je vgrajeno tveganje, da obstaja pomembna nepravilnost ali napačna navedba,

- *tveganje pri kontroliranju*: tveganje, da notranje kontrole v revidirani enoti ne bodo preprečile ali odkrile pomembne nepravilnosti ali napačne navedbe,
- *tveganje pri odkrivanju*: tveganje, da revizor ne bo odkril pomembne nepravilnosti ali napačne navedbe, ki je niso popravile notranje kontrole organizacije.

Z vsemi zgoraj navedenimi oblikami tveganja se srečujemo na področju javnega naročanja. Pojavlja pa se predvsem tveganje v zvezi z upoštevanjem predpisov, tveganje pritožb in revizij DRK, tveganje v zvezi z vodstvenimi delavci, tveganje prevar in korupcije idr.

Posledice tveganja so lahko:

- napačna odločitev zaradi uporabe netočnih, nepravočasnih in nepopolnih informacij,
- neustrezno varovanje premoženja,
- nezadovoljstvo zunanjih uporabnikov,
- nespoštovanje usmeritev, načrtov in postopkov javnega podjetja ter neskladnost z zakonskimi in drugimi predpisi,
- negospodarna in neučinkovita poraba javnega denarja,
- nedoseganje zastavljenih ciljev.

Posledice tveganja pri postopku javnega naročanja so lahko: uporaba napačnega postopka javnega naročanja, oddaja javnega naročila brez javnega razpisa, pritožbe in revizije DRK, nakup po manj ugodnih pogojih zaradi neupoštevanja določil ZJN-2, izbira ponudnika, ki ni najugodnejši idr.

Na podlagi načrtovanja revidiranja in ocenitve tveganj mora vodja NRS prepoznati potrebe in prednosti pri revidiranju ter pripraviti urnik notranjerevizijskih pregledov oziroma revizijski načrt (Lesjak, 2002a, 17). Tveganja ni mogoče popolnoma odpraviti, zato mora NRS stalno spremljati stopnjo tveganja na različnih področjih, ocenjevati preostalo tveganje in pripravljati priporočila za poslovodstvo javnega podjetja o sprejemljivih tveganjih in stopnji tveganja (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, 21). Notranje kontrole v javnem podjetju lahko dajejo sprejemljivo, vendar ne popolno zagotovilo za uspešnost pri obvladovanju tveganj. Na delovanje notranjih kontrol lahko vplivajo človeške napake, slaba presoja ali povezanost več oseb z namenom, da se izognejo kontrolam, ter neupoštevanje postopkov s strani poslovodstva ipd. (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, 11). Ovrednotenje revizijskega tveganja temelji na matriki spremenljivega tveganja pri odkrivanju. Matrika tveganja je zbirna listina, ki kaže revizijsko sled od prepoznavanja tveganj do zaključkov po uporabi enega izmed revizijskih postopkov.

2.6.1.5 Seznanitev z delovanjem notranjih kontrol

Notranje kontrole so temeljno področje notranjega revidiranja, zato je notranje revidiranje opredeljeno kot pomoč organizaciji pri doseganju njenih ciljev s prinašanjem sistematičnega,

urejenega pristopa vrednotenja in izboljševanja učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in upravljanja procesa.

Navodila za postopke (Practice Advisory – PA) v Standardih notranjega revidiranja – SPPIA opredeljujejo kontrole kot: »Kontrola je katerakoli aktivnost posloводства, ki poudarja verjetnost doseganja postavljenih ciljev. Kontrole so lahko preprečevalne (preventivne) – preprečujejo nastop neželenega dogodka, popravljalne (detective) – odkrivajo in popravljajo neželen dogodek, ki se je zgodil, in usmerjevalne (directive) – usmerjajo, da bi se želen dogodek zgodil. Pojem ustroja notranjih kontrol predstavlja celovito zbirko kontrolnih elementov in aktivnosti, ki jih uporablja organizacija, da bi omogočila doseganje svojih ciljev.«

Mednarodni standardi revidiranja pa opredeljujejo notranje kontrole kot: »Organiziranost oz. organizacijske ukrepe in usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebne v vsakdanjem delovanju oz. poslovanju podjetja, da je zagotovljena čim boljša točnost, urejenost in tudi učinkovitost v delovanju vseh struktur v podjetju. Pod delovanje notranjih kontrol lahko razumemo v delovanje podjetja načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, ki zagotavljajo pravilno, pošteno in resnično izdelavo računovodskih izkazov; omogočajo varovanje premoženja; preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju podjetja ter zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje standardov, zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih podjetja v okviru dogovorjene poslovne politike podjetja, ki jo posredno ali neposredno določajo lastniki kapitala – v našem primeru država kot večinski lastnik podjetja.

Notranje kontrole so integralni del poslovoidenja, ki ga poslovoidstvo vzpostavi in uporablja za vodenje aktivnosti. Osnovni cilji notranjega nadzora so zagotavljanje spoštovanja zakonov, predpisov in postopkov, celovitosti dokumentacije in informacij, varovanja premoženja ter gospodarne, učinkovite, uspešne in namenske uporabe sredstev. Po opredelitvi ZJF notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti in gospodarnosti. Sistem notranjih kontrol ne sme biti vzpostavljen kot poseben sistem znotraj organizacije, ampak mora biti integrirani del celotnega sistema, ki ga poslovoidstvo uporablja pri vodenju organizacije. Ključ k uspešnemu izvajanju notranjih kontrol je odnos zaposlenih, ki so odgovorni za njihovo izvajanje (Jagrič, 2008, 3).

Okvir notranjih kontrol bi moral vključevati naslednje kontrolne aktivnosti:

- jasna navodila in primerno izobraževanje zaposlenih glede ciljev, strategij in poslovnika proračunskega uporabnika,
- nedvoumno opredelitev odgovornosti zaposlenih,
- jasno ločitev funkcij odgovornosti za finančne transakcije in upravljanje s sredstvi,
- vztrajanje, da so zaposleni na vseh nivojih seznanjeni z enotnimi navodili in, da jih uporabljajo,

- razvoj odprte kulture, z namenom vzpodbuditi zaposlene, da sami opozarjajo na neskladnosti ali nepravilnosti.

Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI (1998, 39-40) opredeljujejo naslednje vrste notranjih kontrol:

- *organizacijske kontrole*; revidirane enote morajo imeti načrt svoje organizacije, v katerem so opredeljene in razporejene odgovornosti ter določene oblike poročanja. Jasno mora biti določeno prenašanje pooblastil in odgovornosti;
- *porazdelitev pristojnosti in odgovornosti*; funkcije, ki morajo biti ločene, so pooblaščenje, izvajanje, skrbništvo, evidentiranje in dnevno poslovanje;
- *fizične kontrole*; skrbijo za sredstva ter zajemajo postopke in varnostne ukrepe, da je dostop do sredstev zagotovljen samo pooblaščenim osebam;
- *pooblastilo in odobritev*; za vse izvedene transakcije je potrebno pridobiti ustrezno potrdilo odgovorne osebe;
- *preštevane in računovodske kontrole*; da so vse transakcije evidentirane, obdelane, odobrene, popolne ter pravilno evidentirane;
- *zaposleni*; kontrole usposobljenosti, izbiranja in usposabljanja, tudi osebnih lastnosti. Postopki morajo zagotoviti, da so zaposleni kos svojim odgovornostim;
- *nadziranje*;
- *vodenje*; kontrole, ki jih izvaja poslovodstvo zunaj vsakodnevne rutine kontroliranja. Zajemajo celoten nadzor, pregledovanje računov poslovodstva in njih primerjavo s proračunom (odobrenimi in načrtovanimi sredstvi), funkcijo notranjega revidiranja in vse druge posebne postopke pregledovanja;
- *finančni kontrolor*; samostojna oblika kontrole.

Glede na čas izvajanja kontroliranja ločimo (Jagrič, 2008, 10): *predhodne kontrole*, pri katerih mora posel poleg nadzornika ali vodje potrditi tudi eden od nadrejenih uslužbencev, *sprotne revizijske kontrole*, kjer se sproti preverjajo ocene in izvajanje za določeno časovno obdobje, ter *naknadne kontrole*, ki spremljajo in vrednotijo izid in uspešnost dejavnosti, porabe ali strategij.

Notranje kontrole morajo biti dokumentirane. Učinkovitost notranjih kontrol se bistveno poveča z uporabo standardne dokumentacije in obrazcev. Na ta način se tudi lažje doseže skladnost postopkov z zahtevami zakonodaje in zagotovi revizijska sled. Revizijska sled predstavlja pripomoček za načrtovanje in izvajanje notranjih kontrol ter revidiranje porabe sredstev (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, 18).

Obstoj notranjih kontrol revizorji preverijo s pomočjo pripomočkov, ki zagotavljajo vpogled v delovanje na revidiranem področju in razkrivajo prisotnost in morebitno odsotnost potrebnih kontrol. Revizor se odloči za tiste pripomočke, ki na racionalen in dovolj zanesljiv način omogočajo vpogled v notranje kontrole. Najpogostejše so v uporabi vprašalniki in diagrami poteka. Vprašalniki dokaj natančno in neposredno razkrivajo potrebo in prisotnost notranjih

kontrol na revidiranem področju. Odgovore na vprašanja dobiva notranji revizor od zaposlencev revidiranja, z opazovanjem notranjih kontrol, iz navodil za delovanje ali s pregledom obstoječih diagramov poteka procesov pri revidiranju (Koletnik, 2002, 90). Temeljni namen spoznavanja delovanja notranjih kontrol v procesu javnega naročanja je oceniti učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol ter testirati delovanje notranjih kontrol glede na vrsto, obseg in čas opravi v procesu javnega naročanja. Proces oddaje posameznega javnega naročila od ugotovitve potrebe do oddaje naročila lahko razdelimo na posamezne podprocese ali stopnje. V vsakem izmed teh podprocesov lahko revizor preverja delovanje notranjih kontrol. Notranje kontrole morajo preverjati proces javnega naročanja in s svojimi ugotovitvami vplivati na postopke, ki odpravljajo ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti (Vidovič, 2000, 89). Metodika preiskovanja podatkov in procesov v javnem sektorju je enaka tisti, ki jo uporabljajo revizorji gospodarskih družb. Vsi postopki vodijo revizorja od informacije k posameznim podrobnostim.

2.6.1.6 Preizkušanje delovanja notranjih kontrol

Med obsežnejšimi in osrednjimi nalogami notranjega revidiranja je pregledovanje in ocenjevanje notranjega kontroliranja, za katerega je odgovorno poslovodstvo. Tovrsten pregled obsega (Koletnik, 2002, 37):

- pregled notranjih kontrol, z vidika tveganj in zaščite pred pretečimi poslovnimi nevarnostmi,
- ocena tveganega področja in predlaganje morebitnih izboljšav oziroma razširitev notranjih kontrol za doseg večje varnosti.

Pri vseh revizijah je pravilnost in zanesljivost podatkov, poročil ter postopkov odvisna od vgrajenih notranjih kontrol, zato se revizor najprej ukvarja s presojanjem njihove prisotnosti in kakovosti (Koletnik, 2002, 29). Revizor mora notranje kontrole, ki so za revizijo pomembne, najprej ovrednotiti in nato še v praksi preizkusiti njihovo delovanje. Za preizkus in oceno delovanja notranjih kontrol revizor potrebuje merila za ovrednotenje notranjih kontrol, ki jih določi glede na področje revizije in njene cilje. Merila za vrednotenje notranjih kontrol so lahko določena na osnovi zakonske ureditve področja, standardov, ciljev organizacije in drugih primerljivih virov, ki veljajo za revidirano področje (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, 117-120). Ovrednotenje notranjih kontrol omogoča pripravo ocene tveganja pri delovanju in kontroliranju na revidiranem področju. Po mnenju Jagriča (2008, 8) je potrebno pri ugotavljanju slabosti oziroma napak delovanja notranjih kontrol veliko skrbnosti posvetiti tudi presoji posledic nevzpostavljenih, nedelujočih oziroma nepravilno delujočih notranjih kontrol.

Preizkušanje notranjih kontrol mora biti skrbno načrtovano in izvedeno. Revizorjeve ugotovitve morajo biti podprte z dokazi, pridobljenimi s preizkusi. Preizkuse lahko revizor opravi na več načinov: z razgovori z zaposlenci revidiranja, s preiskovanjem poslovnih listin in evidenc, z opazovanjem kontrolnih postopkov ali s ponovno izvedbo delovnih nalog

(Koletnik, 2002, 91). Notranji revizor se osredotoči na ugotavljanje obstoja notranjih kontrol v delovnih procesih in ocenjuje učinkovitost in zanesljivost njihovega delovanja (Jagrič, 2008, 5). Pred testiranjem delovanja notranjih kontrol mora revizor pripraviti celovit pregled podprocesov v procesu javnega naročanja in preveriti obstoj kontrol na posameznih stopnjah procesa. Končna ocena delovanja notranjih kontrol se poda na stopnji izvajanja. Namen končne ocene je potrditev njihovega zanesljivega in stalnega delovanja. Če revizor oceni kontrole kot zanesljive, lahko pomembno zmanjša obseg preveritve podatkov. Revizorji pridobijo revizijske dokaze z ustrezno kombinacijo preizkusov kontrol in postopkov preizkušanja podatkov (Rošker, 1999, 27). Revizijske postopke, ki jih revizor izbere za preiskovanje obstoja in presojanje delovanja ureditve notranjega kontroliranja, bomo podrobneje proučili v naslednji točki.

2.6.2 Izvajanje revizije

Pri samem izvajanju revizije gre za pridobivanje in zagotavljanje ustrezne dokumentacije, analiziranje, vrednotenje, preizkušanje in zapisovanje pridobljenih podatkov in informacij. Pridobljeni podatki in informacije morajo biti zanesljivi, zadostni, primerni in koristni, glede na cilje revizije. Sklepne ugotovitve morajo revizorji utemeljiti na primernih analizah in vrednotenju. Revizorjem je potrebno zagotoviti ustrezne pogoje za delo ter pomoč in sodelovanje odgovornih oseb. Imeti morajo dostop do vseh podatkov, za katere menijo, da so potrebni za ustrezno izvedbo revizije, ter pravico dostopa do vseh prostorov, dokumentov, zaposlenih in sredstev, seveda samo v povezavi s svojim delom (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002). Primerne revizijske dokaze najlažje pridobimo z revizijskimi postopki.

Revizijski dokazi so informacije o dejstvih. Biti morajo zadostni (da tudi druga oseba pride na njihovi podlagi do enakih sklepov), ustrezni, zanesljivi, točni ter skladni z drugimi dokazi. Revizijski dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno, so zanesljivejši. Tudi revizijski dokazi, v obliki listin in pisnih predstavitev, so zanesljivejši kot ustne predstavitve (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, 29). Zbiranje dokazov je nepretrgan proces, ki poteka od predhodnega proučevanja do izdelave poročila o opravljeni reviziji.

Postopki za pridobivanje revizijskih dokazov so⁵:

- **proučevanje** dokumentacije ali preiskovanje ter poizvedovanje in potrjevanje, ki je lahko pisno ali ustno;
- **opazovanje** procesov, objektov, prostorov in določenih dogodkov;
- **razprava z vodjo** revidiranega področja ali enote. Na njeni podlagi se oceni kako zaposleni izpolnjujejo svoje naloge. Primerna je za ugotavljanje napak oziroma škod, ki bi pri proračunskem uporabniku lahko nastale zaradi rutinskega dela;

⁵ Revizijske postopke sem povzel po Evropskih smernicah za izvajanje standardov INTOSAI (1998, 122-123) in Priročniku za notranje revidiranje (2004, 54).

- **intervju**, ki lahko poteka ustno ali pisno, vprašanja so lahko strukturirana (z zaprtimi vprašanji) ali nestrukturirana (z odprtimi vprašanji) in lahko služijo začetnemu spoznavanju poslovanja revidiranca ali potrjevanju že zbranih informacij in podatkov;
- **ankete**, ki predstavljajo sistematično pridobivanje informacij s pomočjo ustrezno strukturiranih vprašanj. Z anketami se zbirajo informacije pri skupinah ljudi ali organizacij;
- **izračunavanje**, ki obsega preverjanje računske točnosti različnih zapisov;
- **vzorčenje**, ki predstavlja postopek izbire dela populacije, na podlagi katerega se z izbranimi tehnikami za pridobivanje revizijskih dokazov lahko sklepa o celotni populaciji;
- **analiziranje**, ki zajema proučevanje pomembnih kazalnikov, razmerij in trendov ter raziskovanje nenavadnih nihanj;
- **primerjalna analiza (benchmarking)**, s katero revizor primerja metode, procese ali rezultate revidiranca s tistimi, ki jih dosegajo drugi, ki opravljajo podobne naloge in jih prepozna kot primer dobre prakse;
- **narisi poteka (diagrami poteka)**, ki dajejo jasnejši vpogled v celoten poslovni proces, v revidirani del tega procesa in v tej zvezi v delovne naloge in odgovornosti posameznikov, ki sodelujejo v njem. Diagrami poteka na najbolj razumljiv, preprost in nazoren način prikažejo delovanje sistema in kontrolnih postopkov (Koletnik, 2002, 90);
- **vprašalniki**, predvsem kadar imajo informacije podobne značilnosti;
- **matematični modeli** - presojanje finančnega sistema notranjih kontrol, v primeru bolj obsežne revizije;
- **študije primerov**, ki zajemajo podrobnejše preverjanje in predstavitev posameznih primerov iz populacije, v katerih bi se lahko kazali problemi revidirane enote ali področja;
- **sprehod skozi področja nalog** – preizkus postopkov od začetka do konca.

Revizor mora vse izide revizijskih postopkov označiti v delovnem gradivu posamezne notranje revizije. Izidi poteka pridobivanja dokazov in analiziranja, pa tudi dokumentacija načrtovanja morajo biti dokumentirani, shranjeni in opremljeni z navzkrižnimi povezavami (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, 120). Posamezen revizijski postopek revizor izbere glede na cilj, ki ga želi doseči. Najpogosteje se uporabljajo postopki potrjevanja in preizkušanja na podlagi listin ter diagram poteka in vprašalnik.

Na osnovi zbranih revizijskih dokazov revizor oblikuje revizijska razkritja in jih ovrednoti. Revizijska razkritja opredeljujejo obstoječo situacijo, kriterije za presojo ter učinke te situacije. Kriteriji oziroma merila za presojo omogočajo razumevanje izidov revizijskih postopkov, saj predstavljajo normativne standarde, na podlagi katerih revizor ugotavlja, ali revidiranec dosega pričakovanja glede določenega ravnanja.

Za doseganje namena notranjega revidiranja je potrebna dobra komunikacija z vodji in ostalimi zaposlenci revidiranja. Obvezen je razgovor z vodji o vseh opažanjih, ugotovitvah, mnenjih, nepravilnostih ter o možnih priložnostih za izboljšave, vključno s priporočili in načrti ukrepov. Če se pri izvajanju revizije pojavi posebej zapleten problem, sme notranji revizor k njegovemu reševanju pritegniti zunanje strokovnjake – izvedenca ali veščaka. Predhodno pa mora pridobiti soglasje predstojnika (Vidovič, 2001, 20-23).

2.6.3 Poročanje o izsledkih

Notranji revizor mora poročati o izsledkih svojega dela. Poročilo o izvršenem revizijskem pregledu vsebuje ugotovitve revizijskega pregleda ter predloge in priporočila za odpravo nepravilnosti in izboljšanje poslovanja. Poročilo mora biti objektivno, jasno, natančno, konstruktivno in pravočasno. Predstaviti mora vzroke, obseg in priporočila za možne izboljšave z ustreznimi obrazložitvami in predstavitev ustreznih popravilnih postopkov.

Če notranji revizor med pregledom opazi vrsto neučinkovitosti, jih je treba raziskati, ovrednotiti in o njih takoj poročati. Korist sprotnega poročanja je manj presenečenj za revidiranja, več časa za reševanje nesoglasij in zgodnje uvajanje priporočil (Turk, 2008, 7). V poročilu so določeni tudi roki za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti in nepravilnosti. Ugotovitve morajo temeljiti na preverjenih dejstvih in dokumentiranih dokazih. Priporočila in predlogi za izboljšanje pa morajo temeljiti neposredno na ugotovitvah revizije ali na strokovnosti in izkušnjah notranjih revizorjev. Sestavni del poročila je tudi opredelitev potrebe po ponovnem pregledu in določitev roka za njegovo izvedbo. Od predstojnika proračunskega uporabnika in vodje revidiranega področja se pričakuje, da se na poročilo notranjega revizorja odzove z ukrepi, ki prispevajo k odpravi razkritih nepravilnosti in pomanjkljivosti pri delovanju notranjih kontrol. Sam notranji revizor namreč nima nobene pravne podlage za izdajo odločbe kršiteljem ali sankcioniranje odgovornih oseb. Na koncu leta pripravi NRS letno poročilo, ki vsebuje povzetek pomembnejših ugotovitev in sklepov opravljenih revizij, ter ga predloži predstojniku proračunskega uporabnika.

2.6.4 Spremljanje ukrepanja in uresničevanje priporočil

Spremljanje v prihodnje je postopek, ki ga izvajajo notranji revizorji, da bi ugotovili, ali so bili upoštevani predlogi in priporočila za odpravo pomanjkljivosti oziroma izboljšave, ki izhajajo iz zaključnega poročila o opravljeni notranji reviziji (Vidovič, 2001, 31). Če notranji revizor na podlagi ugotovitev revizije priporoči ukrepe za odpravo nepravilnosti ali izboljšanja stanja, je predstojnik proračunskega uporabnika odgovoren za njihovo izvedbo. Cilj revizije je dejansko dosežen šele takrat, ko proračunski uporabnik izboljša svoje poslovanje, na katero ga je revizor opozoril. Če revizor po zaključku spremljanja v prihodnje ugotovi, da izvedba priporočil iz revizijskega poročila ni bila popolna oziroma zadovoljiva, se

revizijsko poročilo spremljanja v prihodnje, ki ga je potrebno po končanem pregledu izdelati, ponovno izroči predstojniku in vodi revidiranega področja (Lesjak, 2002a, 24-25).

2.7 Sklepne ugotovitve o notranji reviziji

Pobuda za začetek izvajanja notranjega revidiranja v javnem sektorju je bila s strani EU. Slovenska zakonodaja se je v delu, ki se nanaša na notranji nadzor uporabnikov proračunskih sredstev morala uskladiti z zahtevami EU. Vsi neposredni in posredni proračunski uporabniki so morali zagotoviti dejavnost notranjega revidiranja. Večina proračunskih uporabnikov in javnih podjetji je ustanovila svoje lastne službe za notranjo revizijo, za nekatere opravlja storitve notranjega revidiranja skupna notranjerevizijska služba, drugi uporabniki pa so to obliko nadzora zagotovili s sistematizacijo delovnega mesta notranjega revizorja. Notranja revizija predstavlja neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja. Notranji revizorji največ opravljajo naloge revidiranja delovanja sistema notranjih kontrol, revidiranja skladnosti postopkov s predpisi in naloge svetovanja poslovodstvu. Poslovodstva v javnem sektorju se vloge notranjega revidiranja v večini dobro zavedajo, pomen dajejo pa predvsem svetovalni vlogi notranje revizije. Notranja revizija je koristna le takrat, ko se njegovo poslovodstvo zaveda pomena notranje revizije in nasvete notranjega revizorja tudi dejansko upošteva. Tudi v EU notranja revizija deluje kot storitev za poslovodstvo, z merjenjem in ocenjevanjem uspešnosti sistema notranjih kontrol. Postopki revidiranja se nanašajo tako na delovanje sistemov, kakor tudi na preizkušanje pravilnosti na izbranih primerih, ki temeljijo na vzorčenju. Namen in vloga notranje revizije se spreminja in teži k temu, da postaja notranje revidiranje dajanje zagotovil, da notranje kontrole, ki jih je postavilo poslovodstvo, delujejo tako, da zagotavljajo najbolj učinkovito in gospodarno pot za doseganje ciljev javnega podjetja.

Notranje revidiranje javnih naročil kot posebna oblika revizije ni v RS nikjer posebej obravnavano, torej jasnih določil in posebnosti same izvedbe te vrste revizije ni. Spada pod okvir revizij, ki jih notranjerevizijske službe opravijo v okviru revidiranja organizacijske enote, v tem primeru nabavne službe. Po tem lahko sklepamo, da notranjerevizijske službe na tem področju ne vidijo velikega tveganja, verjetno zato, ker je področje javnega naročanja zelo natančno zakonsko predpisano. Vendar naj bi se notranji nadzor javnih financ ne omejeval več zgolj na preverjanje zakonitosti in pravilnosti porabe javnih sredstev, ampak se bolj usmerjal v ugotavljanje, ali so sredstva, ki so namensko dodeljena, tudi zares gospodarno, učinkovito in uspešno porabljena.

Metodika in postopki revidiranja se med posameznimi uporabniki proračuna ter javnimi podjetji kljub temu, da so izdane ustrezne zakonske in strokovne podlage za izvajanje notranjega revidiranja, razlikujejo. V večini primerov so vodje notranjerevizijskih služb ali posamezni notranji revizorji prepuščeni lastni iniciativi in sodelovanju z notranjimi revizorji drugih proračunskih uporabnikov in javnih podjetij.

Med proučevanjem delovanja notranjerevizijske službe v javnem podjetju smo prišli do ugotovitev, da sodelovanja med Računskim sodiščem RS, ki predstavlja najvišji organ nadzora javnih financ, in notranjerevizijsko službo ni. Sodelovanje med Računskim sodiščem RS in notranjerevizijsko službo bi lahko ugodno vplivalo na delovanje obeh organov nadzora. Računsko sodišče RS bi lahko s svojimi informacijami, predlogi, izkušnjami pomembno pripomoglo k razvoju učinkovitega notranjega revidiranja v javnih podjetjih. Vzajemno sodelovanje in skupni projekti bi pomenili prihranek časa zaradi podvajanja del in večanje kakovosti opravljenih storitev revidiranja.

Ugotavljamo, da vedno hitrejši gospodarski in tehnološki razvoj od notranjih revizorjev zahteva vedno več znanja, saj mora revizor vedeti več od revidiranja, da mu lahko svetuje. Revizor bo moral, če bo želel poslovodstvu posredovati kvalitetne informacije, pridobiti znanje in sposobnost revidiranja vseh področij poslovanja. Ker pa je teh področij v velikih javnih podjetjih preveč, se bodo morali notranji revizorji kmalu specializirati za posamezna področja revidiranja. Takšni poznavalci določenega področja bodo lahko poslovodstvu z medsebojnim sodelovanjem in skupinskim delom posredovali kakovostne informacije za sprejemanje odločitev. Torej je potrebno v tistih notranjerevizijskih službah, kjer je zaposlenih več notranjih revizorjev, le-tem omogočiti pridobivanje specialnih znanj (npr. za revidiranje informacijskih sistemov) in njihovo uporabo v praksi.

3 PONAŽORITEV PRIMERA IZVEDBE NOTRANJE REVIZIJE JAVNIH NAROČIL V IZBRANEM JAVNEM PODJETJU

V prejšnjih poglavjih smo predstavili pravna in ekonomska pravila, ki veljajo na področju javnega naročanja ter organiziranost in izvedbo notranjega revidiranja v javnem sektorju. V tem poglavju se bomo seznanili s procesom oddaje javnih naročil pri konkretnem javnem podjetju. Proučili bomo, katere vrste notranjih revizij se v izbranem javnem podjetju izvajajo na področju javnih naročil. Naš temeljni namen spoznavanja procesov javnega naročanja in notranjega revidiranja v izbranem javnem podjetju je, da proučimo, kako notranjerevizijska služba izvaja notranjo revizijo javnih naročil in kako izvaja notranjo revizijo, da lahko prispeva k izboljšanju procesa javnega naročanja.

3.1 Služba notranje revizije v izbranem javnem podjetju

Formalna podlaga oblikovanja notranje revizijske službe v izbranem javnem podjetju je Akt o ustanovitvi družbe, ki ga je sprejelo poslovodstvo družbe s soglasjem nadzornega sveta. V njem je opredeljena Služba za interno revizijo kot štabna služba, za katero je značilno, da je funkcionalno neodvisna služba, podrejena neposredno poslovodstvu. O svojem delu mora poročati tako poslovodstvu, kakor nadzornemu svetu najmanj enkrat v četrtletju. V Aktu o ustanovitvi Službe za interno revizijo je še opredeljeno, da je služba pristojna za pregledovanje in nadzor poslovanja podjetja in vseh pravnih oseb, kjer je to podjetje edini

lastnik, da vodjo službe imenuje in razrešuje nadzorni svet na predlog posloводства in da lahko nadzorni svet ali posloводство službi naloži izvedbo določenih nalog.

Notranjo revizijo izvaja Služba za interno revizijo s ciljem stalnega in celovitega preverjanja pravilnosti, gospodarnosti in urejenosti poslovanja podjetja s kontrolnimi in revizijskimi postopki. Služba deluje po določbah Pravilnika o delu Službe interne revizije in stroke ter izvaja naloge po odobrenem letnem načrtu dela in po nalogah posloводства ter nadzornega sveta. O izvršenem načrtu dela, o ugotovitvah iz pregledov ter uresničevanju priporočil za odpravo nepravilnosti pri poslovanju poroča poslovodu in nadzornemu svetu, ki zagotavljata neodvisnost službe in nadzirata njeno delovanje. Pravilnik o delu Službe interne revizije je temeljni predpis, ki ureja operativno delovanje službe, opredeljuje vse stopnje revizijskega dela in postopke, ki se pri tem uporabljajo.

Prvenstvena naloga Službe za interno revizijo ni iskanje napak z namenom poiskati krivca ter sankcioniranje le-tega, temveč odkrivanje napak z namenom njihovega odpravljanja in s svetovanjem izboljšanja funkcioniranja sistema, da do napak ne bi več prihajalo. Notranji revizorji morajo pri svojem delu upoštevati pravna, strokovna in poklicno-etična pravila, ki sem jih podrobneje opisal pod točko 3.5 tega specialističnega dela. Svoje delo morajo opravljati neodvisno in nepristransko, biti morajo tudi dovolj strokovni ter svoja znanja in presoje uporabljati na podlagi ustreznih izkušenj, usposabljanja in sposobnosti. Notranji revizorji ne smejo opravljati nobenih drugih operativnih nalog razen nalog revidiranja.

Področje in vsebina dela Službe interne revizije je revidiranje temeljnih poslovnih funkcij v vseh poslovno organizacijskih enotah podjetja (v nadaljnjem besedilu: OE) in v odvisnih družbah z vidika:

- delovanja notranjih kontrol v procesih izvajanja poslovanja,
- varovanja sredstev in premoženja javnega podjetja,
- zakonitosti, racionalnosti, pravilnosti, urejenosti in ažurnosti poslovanja,
- vodenja računovodskih evidenc v skladu z računovodskimi usmeritvami, kodeksom računovodskih načel in v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi,
- racionalnosti in učinkovitosti procesov ter informacijskih sistemov in uporabe informacijske tehnologije ter uporabe informacijskih sistemov in drugih rešitev za razvoj in izboljšanje poslovanja,
- ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev ter izvajanja sprejetih ciljev razvoja, poslovne politike, planiranja ter drugih poslovnih odločitev,
- izvajanja investicij in porabe proračunskih sredstev,
- zanesljivosti, popolnosti in točnosti računovodskih in drugih podatkov ter informacij,
- izvajanja pooblastil za odločanje in razpolaganje s sredstvi.

Služba interne revizije ne opravlja nobenih operativnih nalog za področja, katera revidira in nadzoruje.

Izbrano javno podjetje je organizirano tako, da so osnovne ravni pristojnosti razporejene po notranjih OE. Zato se posamezna poslovna funkcija pojavlja znotraj več OE. Področje revidiranja z opisom vsebine načrtovane notranje revizije Služba interne revizije okvirno opredeli v letnem načrtu revizij. Služba interne revizije v izbranem javnem podjetju izvaja revizijo javnih naročil v okviru revidiranja OE, zadolžene za javno naročanje.

Za oddajo javnih naročil je v izbranem javnem podjetju zadolžena Služba za nabavo (v nadaljevanju SN). SN zbere podatke o potrebah tako, da pozove vse uporabnike OE, da ji posredujejo podatke o potrebni količini. SN nato predloge združi in oblikuje predmet javnega naročila, izdela razpisno dokumentacijo, pripravi javni razpis in izvede postopek izbire. Vsi ključni elementi javnega razpisa se oblikujejo za vsako javno naročilo posebej. Z izbranim ponudnikom sklene pogodbo in kasneje skrbi za njeno izvedbo. Organizacijski predpis o naročanju blaga in storitev (OP 650), Organizacijski predpis o nabavi in vzdrževanju osnovnih sredstev (OP 965), Organizacijski predpis o poslovanju SN (OP 999.57) ter Navodilo za oddajo javnih naročil po postopku zbiranja ponudb (624) so temeljni predpisi o delu SN, ki urejajo operativno delovanje službe in opredeljujejo vse postopke, ki se pri tem uporabljajo.

SN sestavljata dva oddelka, in sicer: oddelek za nabavo, storitve in prodajo ter oddelek za materialno poslovanje. Ključno vlogo v postopku nabave ima oddelek za nabavo, storitve in prodajo. Zaposleni v tem oddelku opravljajo naloge, od združevanja potreb vseh OE uporabnika do sklenitve pogodb. Zaposleni pri tem opravljajo naloge v zvezi z razdeljevanjem razpisne dokumentacije, pripravljajo in sodelujejo pri pripravi razpisne dokumentacije, vodijo javna odpiranja ponudb, opravljajo administrativne posle pri javnih razpisih in skrbijo za arhiviranje dokumentov. Skrbijo tudi za upravljanje pogodb, vodijo postopke oddaje javnih naročil po postopku zbiranja ponudb, vodijo postopke reklamacij, opravljajo raziskave trga idr. Oddelek za nabavo, storitve in prodajo vodi evidenco odprtih javnih naročil in evidenco sklenjenih pogodb v tekočem letu. Izbrano javno podjetje ima za oddajo javnih naročil po postopku zbiranja ponudb izdelano Navodilo za oddajo javnih naročil po postopku zbiranja ponudb. Ravno tako ima v okviru Organizacijskega prepisa o naročanju blaga in storitev predpisane nakupe v organizacijski enoti (OE), ki morajo biti usklajeni s politiko nabave javnega podjetja, ki jo izvaja SN. Ročni nakup imenujemo nakup, ki ga opravi organizacijska enota sama. Praviloma gre za manjše količine materiala, rezervnih delov, ki se takoj porabijo ali vgradijo in se ne evidentirajo preko zaloge. Mesečni vrednostni obseg "ročnih nakupov" je določen. Skupna vrednost ročnih nakupov posamezne OE ne sme preseči vrednost 1000 EUR na mesec.

Služba za interno revizijo v izbranem javnem podjetju izvaja na področju javnih naročil revizijo pravilnosti poslovanja, kjer preverja skladnost postopkov javnega naročanja z zakoni, drugimi pravnimi določili ter internimi predpisi, ki veljajo za to področje.

Služba interne revizije, revizije uspešnosti poslovanja oziroma gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja, do sedaj še ni izvajala (vsaj ne v takšni obliki, kjer bi preverjala, ali so notranje

kontrole vzpostavljene in ali te kontrole resnično delujejo). Ker menimo, da lahko s skrbnim notranjerevizijskim pregledom, ki ga izvede Služba interne revizije javnega podjetja, pozitivno vpliva na uspešnejše izvajanje procesov javnega naročanja, bomo v nadaljevanju ponazorili možno izvedbo revizije javnega naročanja. Izvedba revizije lahko poslovodstvu izbranega javnega podjetja in vodji SN daje pomembne napotke za izboljšanje procesov javnega naročanja.

V nadaljevanju predstavljamo postopek podrobnega načrtovanja in izvedbe notranje revizije, ki je uporaben za vsa javna podjetja, kjer ima država odločujoč vpliv. Ta skupina uporabnikov je v precej pogledih homogena (zanjo veljajo enaki zakoni in drugi predpisi), zato se posamezni postopki, na področju javnih naročil pri izbranem javnem podjetju, v maločem razlikujejo od postopkov javnega naročanja drugih organov te skupine. Ne glede na zastavljene cilje se revizija praviloma izvaja po stopnjah načrtovanja, izvajanja revizije in poročanja.

Naš poudarek bo na zastavljenih vprašanjih, na katera mora revizor dobiti odgovore od vodje in zaposlenih v SN.

3.2 Načrtovanje revizije

Podrobni načrt revizije je osnova za učinkovito izvedbo revizije. Namen revizije je na podlagi obravnavanja preteklih dogodkov odpraviti ali zmanjšati sedanje probleme in oblikovati učinkovita priporočila za prihodnost. Do uresničitve vsakega posameznega revizijskega cilja vodijo aktivnosti, ki obsegajo ponavljajoče zbiranje, ocenjevanje, odločanje in presojanje. Revizor se stalno odloča, ali narediti naslednji korak in zbrati še dodatne dokumente, dokaze in pojasnila. S proučevanjem dokazov revizor opisuje in potrjuje obravnavana vprašanja ter ugotavlja posledice. Na podlagi ovrednotenja ugotovitev poda oceno stanja in oblikuje priporočila za izboljšanje delovanja.

Revizor v okviru načrtovanja opredeli revizijske naloge, pridobi potrebna znanja, opravi začetno komuniciranje z odgovornimi v SN in izdela revizijski program notranje revizije. Program revizije vključuje podatke o predmetu revizije, ciljih in obsegu revizije, osnovne informacije o področju revidiranja, notranjih kontrolah in tveganjih, poročila prejšnjih revizij ter določitev postopkov za izvedbo revizije, potrebna sredstva in rok izvedbe revizije.

Program revizije

Predmet revizije; v našem primeru je področje dela proces javnega naročanja, z vidika sprejemanja odločitev, priprav spoznavnih podlag ter izvedbe postopka naročanja.

Cilji in obseg revidiranja; revizija obsega pregled postopka javnega naročanja, z ocenitvijo notranjih kontrol, ki jih je postavilo vodstvo SN. Cilji revizije so preizkusiti pravilnost,

gospodarnost in učinkovitost postopkov javnega naročanja. Revizor bo preizkus izvedel s pregledom organizacijskih predpisov v SN (vzpostavitev notranjih kontrol) in pregledom na izbranem vzorcu oddanih javnih naročil (delovanje notranjih kontrol). Pri izbiri vzorca oddanih javnih naročil mora upoštevati reprezentativnost vzorca. Za izpolnitev zahtev po reprezentativnosti vzorca mora revizor analizirati vrste in obseg javnih naročil ter jih razvrstiti v določene skupine. Vzorčenje se izvede na podlagi ocenjene ravni tveganja. Pri tem se upošteva zahteva, da je vsaka skupina javnih naročil ustrezno zastopana v vzorcu.

Postopki revidiranja; za doseg cilja revizije bo revizor uporabil naslednje postopke: preiskovanje in preverjanje listin, razprava z vodjem in zaposlenci SN, izdelovanje narisov poteka, beleženje ključnih kontrolnih dejavnosti, opazovanje (ogledovanje procesa ali postopka), sprehod skozi funkcije (preizkus dejavnosti od začetka do konca), analitične revizijske postopke, vzorčenje in vprašalnike. Revizija se izvede s pregledom delovanja SN in s pregledom vzorca javnih naročil, ki jih je SN izvedla v določenem obdobju, in s preizkusom procesa javnega naročanja od odločitve za naročilo do izvedbe del.

Povzetek ugotovitev iz prejšnjih revizij; revizor pregleda poročila o opravljenih revizijskih pregledih Računskega sodišča RS in ostalih organov nadzora.

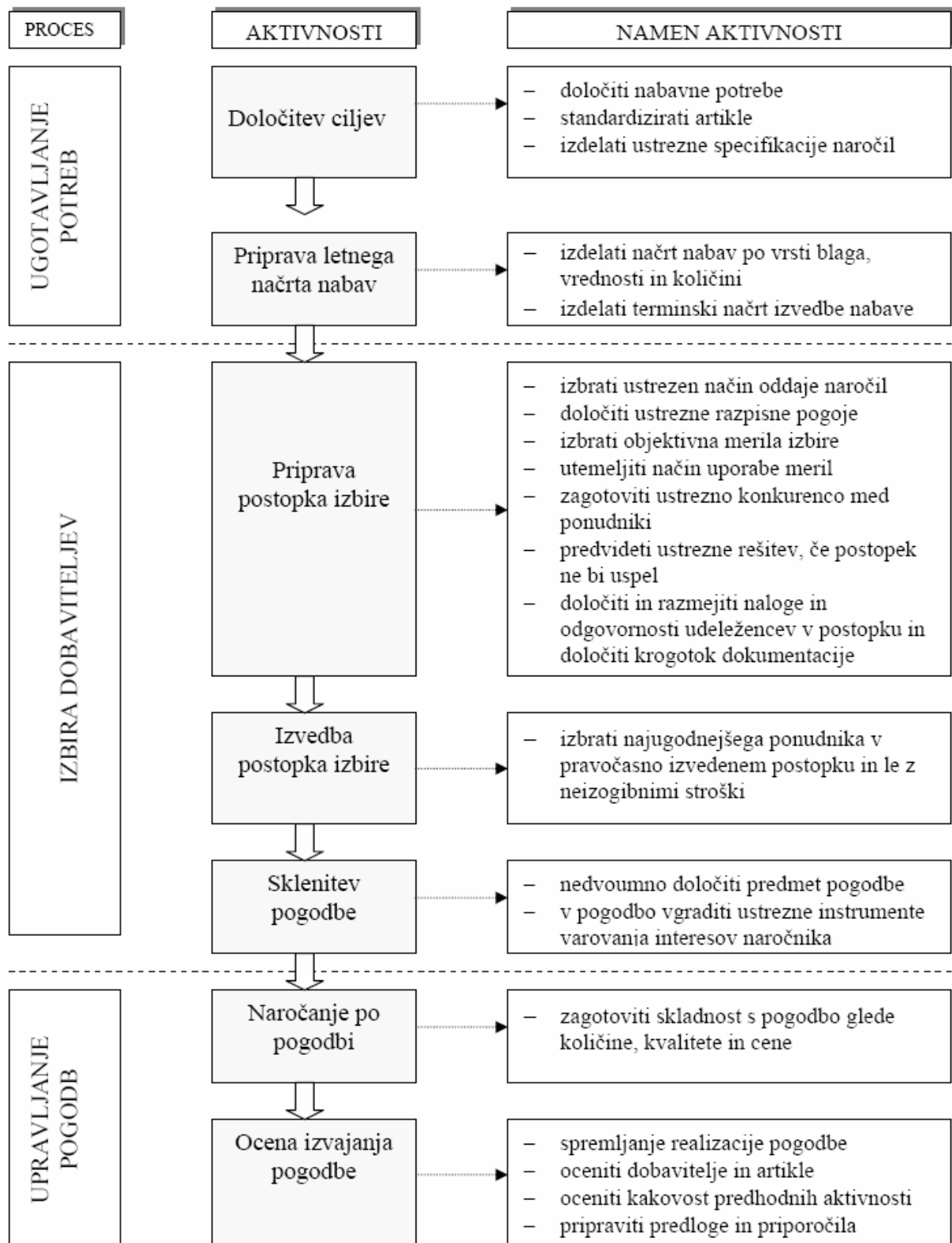
Osnovne informacije o področju revidiranja; revizor se seznani z zakoni in drugimi podzakonskimi akti, ki urejajo področje javnih naročil.

Ocena tveganj in notranjih kontrol; postopek se začne z ocenitvijo trenutnega stanja in ustroja notranjih kontrol v postopku javnega naročanja ter ugotovitvijo tveganj. Ključna tveganja na področju javnih naročil so pri ugotavljanju potreb, upoštevanju predpisov, upravljanju pogodb, pri vodstvu SN in zaposlenih idr.

Poročilo; mora vsebovati cilje, področje in rezultate revidiranja. Vsebovati mora mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter dati zagotovilo, da kontrole v postopku javnega naročanja delujejo tako, da do nepravilnosti v postopku ne bo prišlo. Če so bile pri pregledu ugotovljene slabosti, notranji revizor poda priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti.

Po opredelitvi programa revizije revizor podrobneje prouči in oceni delovanje notranjih kontrol v procesu javnega naročanja. Pred ocenitvijo delovanja notranjih kontrol revizor pripraviti celovit pregled procesov, ki potekajo v okviru javnega naročanja. Pregled procesov in aktivnosti pri javnem naročanju prikazuje Slika 2.

Slika 2: Sistem javnega naročanja



Vir: Lupinc, Novi zakon o javnem naročanju ZJN – 2 in javna naročila v zdravstvenem sektorju, 2007, str. 22.

3.3 Izvedba revizije

Glede na posamezen cilj revizije bomo v naslednjih točkah pripravili podlage za izvedbo notranje revizije; pridobivanje in analiziranje podatkov. Cilji revizije se navadno izražajo z vprašanji, na katere želimo dobiti odgovore. Iskanje odgovorov na zastavljena vprašanja predstavlja preizkušanje domnev, primerjanje ugotovljenega dejanskega stanja s pričakovanim ter ugotavljanje in ocenjevanje dosežkov in učinkov.

Z revizijo bo revizor preizkusil usklajenost procesa javnega naročanja s pravnimi pravili in notranjimi usmeritvami izbranega javnega podjetja in presodil gospodarnost in učinkovitost procesa javnega naročanja. Posebej bo dodal elemente revizije korupcije, čeprav ločnica med standardnim revizijskim preiskovanjem in preiskovanjem korupcije ni jasna. Tudi, če revizor ne izvaja svojih nalog z namenom razkrivanja prevar in korupcij, mora revizijo načrtovati tako, da je sposoben pokriti vsa večja tveganja na tem področju in razkriti morebitna dejanja prevar ali korupcije (Nemec, 2006, str. 50).

1) Cilj revizije: oceniti pravilnost poslovanja (zakonitost procesa javnega naročanja)

Preden oceni pravilnost poslovanja mora revizor določiti kriterije za pravilno oziroma zakonito izvedbo javnih naročil. Pravilnost oziroma zakonitost procesov revizor preverja glede na veljavno zakonodajo, ki ureja področje javnih naročil. Revizor na izbranem vzorcu javnih naročil preverja skladnost izvedbe oddaje javnega naročila z zakoni tega področja. Ključni zakon, ki ureja to področje je Zakon o javnih naročilih, upoštevati pa je potrebno še druge zakone. Pri oddaji javnih naročil so pomembne tiste nepravilnosti, ki vplivajo na izbiro ponudnika ter s tem na ceno in ostale pogoje javnega naročila.

Kot nepravilnosti v postopku javnega naročanja lahko opredelimo naslednje primere: neupoštevanje ZJN-2, izbira neustreznega postopka izbire najugodnejšega dobavitelja, razpis brez objave na informacijskem portalu, neupoštevanje zakonsko določenih rokov, naprej neopredeljena merila izbire in način uporabe meril, neupoštevanje opredeljenih meril, neskladje med ponudbo, pogodbo, dobave niso v skladu s pogodbo idr.

Oceno pravilnosti poslovanja notranji revizor poda na podlagi predložene listinske dokumentacije in izvedbe postopka javnega razpisa, glede na obvezujoče predpise. V nabavnem procesu in podprocesu naročanja izmenjujejo izbrano javno podjetje in zunanji partnerji naslednje dokumente: objavo javnega razpisa, razpisno dokumentacijo, ponudbo, sklep o izboru najprimernejšega dobavitelja, poziv k podpisu pogodbe, podpisano pogodbo, prodajni katalog s cenami, naročilo, potrditev naročila, dobavnico, račun, nalog za plačilo javnega podjetja in obvestilo o plačilu.

Pravilnost oziroma zakonitost procesa bomo ocenili skozi proces oddaje javnih naročil, od ugotavljanja potreb do upravljanja pogodb, ter oceno delovanja SN.

• **Delovanje Službe za nabavo**

V postopku revizije revizor pregleda organizacijski načrt, v katerem so opredeljene in razporejene odgovornosti ter določene oblike poročanja. Da bi bili zaposleni sposobni ustrezno izvajati postopke javnega naročanja, morajo imeti pogoje: seznaniti se z veljavno zakonodajo, s posebnostmi, ki veljajo za naročnika, in ustrezno oblikovane in dostopne notranje akte ter vprašanja, na katera dobiva revizor odgovore neposredno od zaposlencev in z vpogledom v dokumentacijo. Pridobiti mora odgovore na vprašanja, kot so:

- Ali ima SN izdelan Pravilnik o oddaji javnih naročil, ki je v skladu z ZJN-2?
- Ali ima SN izdelano organizacijsko shemo, ki opredeljuje naloge posameznika znotraj nje? Če le-ta obstaja, je potrebno preveriti razmejenost dolžnosti posameznikov v njej.
- Ali ima SJN izdelan Pravilnik o oddaji javnih naročil po postopku zbiranja ponudb?
- Ali so na voljo ažurirani organizacijski predpisi postopkov javnega naročanja do objave javnega razpisa?
- Ali je s postopki javnega naročanja seznanjeno osebje, pristojno za nabavo?
- Ali je postopek nabave dokumentiran v skladu z ZJN-2?
- Ali so v postopku nabave določeni mehanizmi, ki preprečujejo predolgo zadrževanje dokumentov pri podpisniku?

• **Ugotovitev potrebe po javnem naročilu**

Ta stopnja preizkusa dejanj, ki morajo biti opravljena pred objavo javnega razpisa, je ključnega pomena. Gre za ugotavljanje potrebe po javnem naročilu. SN mora odgovoriti na vprašanja;

- Ali je potreba po javnem naročilu sploh obstajala, v kakšnem obsegu in kolikšna je ocenjena vrednost naročila?
- Ali je naročilo določeno v finančnem načrtu javnega podjetja ter ali je za naročilo investicijskega značaja izdelan investicijski program in ali so pridobljena vsa potrebna soglasja?

Njihov odgovor mora temeljiti na strokovnih podlagah. Na tej stopnji največkrat prihaja do nasprotij med željami naročnika in zmožnostmi finančnega stanja. Zato je analiza stanja in študija o predmetu naročila zelo pomembna, ker mora jasno definirati potrebo po naročilu in njeno vrednost. Na podlagi ugotovitev SN sprejme sklep o predmetu javnega naročila. Kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, je odvisno od predmeta javnega naročila. Pri določenih naročilih je potrebno prej pridobiti razna soglasja in dovoljenja. Ko so določeni pogoji izpolnjeni, šele potem naročnik lahko prične s postopkom javnega razpisa.

• **Izvedba javnega razpisa**

V okviru te stopnje revizor preverja razpisne pogoje;

- Ali so bili pogoji dovolj natančno določeni v javnem razpisu?

Revizor preverja tudi razpisno dokumentacijo.

- Ali je bila razpisna dokumentacija dana ponudnikom na vpogled?
- Ali je bila popolna?

Če je bila za vodenje javnega razpisa izbrana komisija, revizor ugotavlja, če je bila pravilno imenovana. Javni razpis mora biti objavljen na spletnih straneh informacijskega portala oziroma v uradnem listu Evropske unije. Objava javnega razpisa mora določati predmet javnega naročila, vrednost, količino, kakovost, roke dobav, merila za izbor, naslov (kraj, osebo, čas), kjer ponudniki lahko vpogledajo in dvignejo dokumentacijo ali dobijo informacije, kraj in čas za predložitev ponudb in odpiranja ponudb, rok, v katerem bodo ponudniki obveščeni o izidu idr. Revizor preveri, če je SN to zahtevo dosledno upoštevala.

Revizor pregleda zapisnik javnega odpiranja ponudb, kjer so navedeni naziv ponudnika ter njegova ponudbena cena in morebitni popusti, ter tudi drugi kriteriji, po katerih naročnik vrednoti ponudbe. Za preveritev pravilnosti odpiranja ponudb je potrebno zajeti ugotovitve o tem:

- Kdo je bil navzoč pri odpiranju ponudb?
- Ali so bile ponudbe pravočasne in ali so pravilno opremljene?
- Ali zapisnik vsebuje bistvene sestavine, podpise članov komisije in ostalih navzočih in če je bil poslan vsem ponudnikom?

• Izbira najugodnejšega ponudnika

Na osnovi razpisnih pogojev, ki morajo biti individualizirani, mora naročnik opraviti izbiro najugodnejše ponudbe. To lahko opravi na podlagi določenih in jasnih meril, ki morajo biti določena v razpisu. Torej javnih, znanih vsem ponudnikom, s čimer je onemogočena manipulacija konkurenčnosti. Ta revizorjeva ocena izbire najugodnejšega ponudnika zahteva interdisciplinarna znanja, poleg pravnih, ekonomskih, tudi znanja iz gradbeništva, matematike, fizike idr. Zaradi tega lahko NRS javnega podjetja za posamezne strokovne preveritve zaprosi za pomoč neodvisne strokovnjake ali izvedence - veščake. Postopek primerjanja, ocenjevanja in vrednotenja ponudb ter sama izbira najugodnejšega ponudnika morata biti transparentna in objektivizirana.

Naročnik mora v dokumentih, ki jih sprejema na tej stopnji oddaje javnih naročil (poročilo oziroma obvestilo o oddaji naročila), vsem ponudnikom predstaviti vse okoliščine, zaradi katerih posamezne ponudbe v postopku pridobijo določene attribute (nepravočasna, nepravilna, nesprejemljiva, neprimerna, najugodnejša). Ob tem mora naročnik preveriti in obdelati številne podatke in dokumente, ki jih v ponudbi predstavi posamezen ponudnik in od katerih je odvisna pravilnost oziroma ugodnost njegove ponudbe. Ti dokumenti morajo biti dostopni revizorju.

Na tej stopnji revizor analizira in primerja ponudbe, prouči naročnikovo odločitev o izbiri dobavitelja ali izvajalca. Revizor preveri tudi:

- Ali so bili ponudniki obveščeni o izbiri dobavitelja ali izvajalca?
- Ali je bil vložen zahtevek za revizijo postopka javnega razpisa?
- Ali je bila z izbranim ponudnikom pravočasno sklenjena pogodba?

• Dejanja od sklenitve pogodbe do dokončanja del

V okviru tega podprocesa procesa oddaje javnih naročil revizor preverja skladnost pogodbe s ponudbo, zagotovitev strokovnega nadzora za izvajanje del, če gre za gradnje, poravnavanje obveznosti iz javnega naročila in ali so bile potrjene od nadzornega organa.

2) Cilj revizije: Revizija gospodarnosti in učinkovitosti javnega naročanja

Preizkus gospodarnosti zajema preveritev razmerja med ciljem (predmetom naročila) in vloženimi sredstvi. Gospodarnost postopka javnega naročanja se ocenjuje, ali je bilo javno naročilo realizirano s čim manjšimi sredstvi, učinkovitost pa, ali je bilo javno naročilo izvedeno tako, da je bil dosežen najboljši rezultat oziroma izbran najboljši in najugodnejši dobavitelj ali izvajalec. Za revizijo gospodarnosti postopkov javnega naročanja revizor prouči koliko sredstev in časa naročnik porabi za izvedbe posameznega javnega naročila ali za posamezne vrste javnih naročil javnega naročila. To prouči s pregledom terminskega plana službe za nabavo, sestavi preglednico porabljenih delovnih ur zaposlenih po posameznih stopnjah postopka javnega naročanja. Opravi tudi stroškovni pregled po posameznih stopnjah postopka. Ugotovljeno stanje primerja z normativi za določno opravljeno delo.

Revizijo učinkovitosti javnega naročanja revizor opravi s proučitvijo postopka ugotavljanja potrebe po naročilu, proučitvijo postopka določanja meril in pogojev za posamezna javna naročila in proučitvijo izbire dobavitelja ali izvajalca. Revizor mora pripraviti vprašalnik za zaposlene in skrbno proučiti odgovore ter z zaposlenimi sproti razčiščevati nejasnosti. Revizor preveri kako naročnik izvede analizo potreb in analizo trga. Preveri kakšna merila uporablja naročnik za ugotavljanje potrebe in da oceno o njihovi ustreznosti. Naročnik naj bi se za vsako posamezno javno naročilo posebej odločil kakšna merila in pogoji so najustreznejši pri izbiri dobavitelja ali izvajalca. Revizor prouči merila in pogoje, ki jih je postavil naročnik za vsako posamezno javno naročilo in preveri, na podlagi česa se naročnik odloča za določitev posameznega merila in pogojev. Presoja učinkovitosti ni mogoča brez predhodno določenih kriterijev, zato bomo predhodno določili značilnosti učinkovitega sistema (Slika št. 3). Primerjava dejanskega stanja s tako opredeljenim idealnim stanjem pomaga pri iskanju odgovora ali SN posamezne aktivnosti izvaja učinkovito.

Slika 3: Značilnosti učinkovitega procesa javnega naročanja

Proces	Značilnosti učinkovitega procesa
Ugotavljanje potreb	– Ugotavljanje potreb na podlagi načrtovanih nalog – Zagotavljanje prepoznavanja potreb posameznih oddelkov – Sprejemanje odločitev na podlagi analiz stroškov in koristi – Zagotavljanje skladnosti nabav s kriteriji – Združevanje potreb po istovrstnih izdelkih v enovita naročila – Zagotavljanje jasnih in natančnih specifikacij – Preprečevanje specifikacij po meri določenega dobavitelja
Določanje meril in pogojev izbire	– Izbira ustreznih razpisnih pogojev in objektivnih meril izbire
Izbira dobaviteljev	– Določitev ustreznega načina oddaje naročila – Zagotavljanje ustreznega obsega konkurence med dobavitelji – Sklenitev kakovostne pogodbe
Upravljanje pogodb	– Učinkovit nadzor nad upoštevanjem pogodbenih določil – Analiza izvajanja sklenjenih pogodb – Spremljanje izkušenj uporabnikov z dobavitelji in izdelki – Upoštevanje izkušenj pri pripravi naslednjih postopkov

Vir: Šeligo, Notranja revizija javnih naročil, 2005, str. 55.

• Ugotavljanje potreb

Presoja se sprejema predvsem na prvi stopnji dejanj, ki morajo biti opravljena pred objavo javnega razpisa. SN v izbranem javnem podjetju mora analizirati ničelno stanje in se na tej osnovi in potrebah odločati, ali bo sploh sprejela odločitev, da pristopi k javnemu naročilu. Če se bo zanjo odločila, mora na strokovnih podlagah upoštevati želje in dejanske zmožnosti. SN na tej stopnji sprejme temeljne odločitve, ki so: ali pristopa k javnemu naročilu, kakšno bo to naročilo glede na funkcionalne, konstruktivne, ekonomske, estetske in druge pogoje in kolikšna bo vrednost naročila. Pri omenjenih presojah sprejema pretežni del odločitve o varčnem in učinkovitem javnem naročanju. Revizor mora na stopnji ugotavljanja potreb pridobiti odgovore na vprašanja, kot so:

1. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja, da so nabavne potrebe upravičene?
 - Ali obstaja strategija nabave za ključne vrste izdelkov, ki se stalno nabavljajo?
 - Ali strategija vsebuje ključne elemente (cilje za izboljšavo, merljive cilje, dolgoročne načrte, analize preteklih obdobj)?
 - Ali obstajajo standardi porabe blaga in storitev ali kateri drugi notranji predpisi?
 - Ali je z notranjimi predpisi določena obveznost predložitve utemeljitve upravičenosti nabavnih potreb?
 - Ali obstajajo navodila o načinu utemeljevanja potrebe po posamezni vrsti blaga?

2. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja, da so nabave pravočasne z vidika zahtev uporabnikov in z vidika skladnosti z načrtovanim rokom za dobavo?
 - Ali je z notranjim predpisom določena obveznost izdelave terminskega načrta dobav?
 - Ali se izvaja nadzor nad spremljanjem izvajanja načrta nabav?
 - Ali je predpisana obveznost spremljanja časovnega poteka postopkov?

3. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja ustrezne specifikacije naročil z vidika skladnosti s potrebami uporabnikov?
 - Ali obstajajo poročila o preteklih nabavah?
 - Ali ta poročila vsebujejo predloge za izboljšave?
 - Ali je zagotovljeno sodelovanje strokovnih delavcev?
 - Ali obstaja zahteva po ustrezni raziskavi trga (poznavanje predmeta nabave, razvoj izdelkov, število ponudnikov ipd.)?
 - Ali SN prične s pripravami na izvedbo novega javnega razpisa pred potekom stare pogodbe?

4. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja združevanje potreb po istovrstnem blagu, storitvi, gradnji v enovito javno naročilo?
 - Ali se spremlja poraba istovrstnih izdelkov po različnih uporabnikih znotraj javnega podjetja?
 - Ali se spremlja dobava istovrstnih izdelkov po dobaviteljih?
 - Ali se spremlja poraba po vrstah stroškov?
 - Ali SN obvešča uporabnika o sklenjenih pogodbah za posamezne skupine blaga?
 - Ali SN pravočasno pripravi načrt javnih naročil za prihodnje leto?

Temelj za dobro načrtovanje potreb je ustrezno pripravljen finančni načrt uporabnika. Za nekatera področja porabe bi bilo potrebno sprejeti normative porabe. OE, ki načrtujejo svoje potrebe, in SN bi morale vedeti, kakšna je bila realizacija dosedanjih pogodb. Pri načrtovanju bi morale OE upoštevati višino zalog blaga in opreme uporabnika.

• Postavljanje meril in pogojev za izbiro dobavitelja

Naslednji element učinkovitosti in uspešnosti oddaje javnih naročil predstavljajo postavljena merila in pogoji za izbiro najugodnejšega dobavitelja. Merila za izbor najugodnejše ponudbe predstavljajo obvezni razpisni pogoj in razpisna dokumentacija, ki je obvezni sestavni del razpisa. Če je ta nepopolna, je taka pomanjkljivost bistvena, ker dopušča možnost izbire ponudnika na podlagi subjektivne ocene in ne omogoča primerljivosti ponudb. Glede meril in pogojev revizor postavi naslednja vprašanja:

- Ali obstajajo za določene skupine izdelkov vnaprej določeni pogoji, merila izbire in način oddaje naročil?
- Ali obstaja nadzor nad upravičenostjo uporabe določenih meril za izbiro dobavitelja pri določenem javnem naročilu?

- Ali obstaja zahteva po utemeljitvi uporabe določenega merila ali pogoja pri določenem javnem naročilu?

Javni razpis se zaključi z odločitvijo o oddaji javnega naročila najugodnejšemu ponudniku in s sklenitvijo pogodbe.

- Ali obstoječi proces obvladovanja pogodb zagotavlja izvedbo skladno s pogodbo?
- Ali je za spremljanje izvajanja pogodbe zadolžen skrbnik pogodbe?
- Ali je natančno določena odgovornost za izvajanje posameznega določila pogodbe?
- Ali obstoječi proces obvladovanja pogodb zagotavlja poročanje o izvedbi in predloge za izboljšave?
 - Ali obstajajo navodila ali notranji predpisi za pripravo poročila o izvajanju pogodb?
 - Ali je zagotovljena kontrola nad pripravljenimi poročili?
 - Ali obstajajo dokazi o dejanskem spremljanju izvajanja konkretne pogodbe (npr. zavrnitve računov, ki niso skladni s pogodbo)?
 - Ali je zagotovljeno, da se ugotovitve iz priporočil upoštevajo pri nadaljnjih nabavah?

• **Izbira najugodnejšega dobavitelja**

Nadalje je gospodarno ravnanje naročnika razvidno pri izbiri najugodnejšega ponudnika. Ocena najboljšega ponudnika je skupek lastnosti, pojavov ipd., ki jih je potrebno povezati v celoto, ki vplivajo na to, da določeni ponudnik postane dobavitelj ali izvajalec del. Ker gre za ocenjevanje niza elementov, ki sestavljajo celoto, je predvsem pomembno, da je zagotovljena enaka konkurenčnost ponudnikov.

Konkurenčnost ne bo zmanipulirana, če so določeni natančni razpisni pogoji in merila za izbor najboljšega ponudnika. Razpisni pogoji niso dovolj natančno določeni, če so presplošni. Presplošni so tedaj, če ne vsebujejo vseh bistvenih sestavin javnega razpisa, na podlagi katerega se lahko sklene pogodba. Že sama cena je lahko določljiva le kot orientacijska vrednost naročila. Zato je naročnik dolžan vnaprej določiti in objaviti v javnem razpisu merila, po katerih bo presojal katera ponudba je najugodnejša. Ta merila morajo biti posebej določena. Ne zadostuje, če so razvidna iz celotnih razpisnih pogojev.

Revizor mora proučiti, ali je proces izbire najugodnejšega dobavitelja pri izbranem javnem podjetju učinkovit. Zastavi vprašanja, kot so:

1. Ali obstoječi proces izbire dobaviteljev zagotavlja pogoje za izbiro najugodnejšega dobavitelja?
 - Ali je za določene skupine izdelkov vnaprej oblikovan profil dobavitelja?
 - Ali se zbirajo pripombe dobaviteljev glede kakovosti razpisne dokumentacije?
2. Ali obstoječi sistem izbire dobaviteljev zagotavlja sklenitev kakovostne pogodbe?
 - Ali obstaja analiza izvajanja preteklih pogodb?

- Ali se ugotovitve te analize upoštevajo pri pripravi novih pogodb?
- Ali so v pogodbe vgrajeni ustrezni instrumenti varovanja interesov naročnika?

3. Ali obstoječi proces izbire dobaviteljev zagotavlja izvedbo s čim manjšimi stroški in v čim krajšem času?

- Ali je z notranjimi predpisi in navodili določeno kroženje dokumentacije?
- Ali so jasno določene naloge in odgovornosti udeležencev v procesu?
- Ali so določeni roki za izvedbo posameznih aktivnosti?
- Ali obstajajo analize predolgotrajnih ali razveljavljenih postopkov iz preteklosti?

• Upravljanje pogodb

Če je SN pristojna tudi za upravljanje pogodb, je potrebno preveriti obstoj kontrol tudi pri upravljanju pogodb. Revizor postavi vprašanja, kot so:

- Ali obstaja interni akt, ki določa odgovornost in pooblastila skrbnikov pogodb pri upravljanju pogodb?
- Ali obstaja interni akt, ki bi vseboval navodila za upravljanje pogodb?
- Ali skrbniki pogodb spremljajo vrednostno in količinsko realizacijo pogodb?
- Ali SN na osnovi analize in ocene poteka pogodb oblikuje seznam dobaviteljev, s katerimi želi sodelovati v prihodnje?

Revizija pomeni presojo učinkovitosti sistema javnega naročanja od ugotavljanja potreb, določanja meril in pogojev, izbire dobaviteljev ali izvajalcev do upravljanja pogodb. Postopek javnega naročanja je učinkovit takrat, ko naročniku omogoča izbiro tistega dobavitelja ali izvajalca, ki ponuja najkvalitetnejše blago ali storitev po najbolj ugodni ceni. V vsak revizijski pregled postopkov javnega naročanja revizor vključi pregled korupcije.

3) Cilj revizije: Revizija korupcije

Kot smo že omenili v poglavju o nadzoru nad javnimi naročili, področje javnih naročil vključuje relativno visoko tveganje za korupcije. Obseg denarja je v teh primerih velik in pomemben za drugo stran, saj je v veliko primerov od teh poslov odvisen njihov finančni uspeh ali neuspeh. Zaradi tega je pritisk na državne uslužbence toliko večji, tudi s strani njihovih političnih gospodarjev (Nemec, 2006, 45).

Revizor bo identificiral postopke, kjer je dano preveliko zaupanje, namenoma ali slučajno, ter osebe in poslovne dogodke, kjer obstaja visoko tveganje pri delovanju. Skrbna ocena bo opozorila revizorja na takšna občutljiva področja in razkrila možnosti pojava nepravilnosti in prevar. Osnovno informacijo o možnih pojavih korupcij bo dal revizorju rezultat preiskovanja in delovanja notranjih kontrol. Revizor bo poskušal pridobiti zagotovilo:

- Ali ima organizacija zadovoljivo oblikovane notranje predpise pri preprečevanju prevar in korupcij, ki so jasni in jedrnat?
- Ali so pristojnosti posameznih oseb jasno ločene?

Naloga revizorjev je, da ugotovijo:

- Kako pogosto izvajajo posamezni subjekti javnega podjetja javna naročila?

Revizor prouči postopke izvedbe in razkrije:

- Kako vplivajo posamezni interesi na javno porabo ter na politične in zakonske odločitve?

Revizor naj bi ugotovil:

- Ali obstaja možnost oziroma interes za odločanje v korist posameznika ali določene skupine?

Zakon določa, da mora naročnik izločiti iz postopka izbire ponudnika, če obstaja utemeljen sum, da je ponudnik ali kdo drug v njegovem imenu, delavcu naročnika ali drugi osebi, ki lahko vpliva na izbiro ponudnika, obljubil, ponudil ali dal kakršnokoli korist z namenom, da bi tako vplival na dejanje ali odločitev naročnika. Šteje se, da je sum utemeljen, če ga lahko naročnik podkrepi z listinami oziroma izjavami oseb. Kot ukrep, ki bi naj zagotavljal odgovornost javnih uslužbencev, je vsekakor dobra transparentnost procesov, varovanja javnih sredstev in pravično izvajanje javnih naročil.

Revizor mora biti pozoren na pojav korupcije v vseh podprocesih procesa oddaje javnih naročil. Najpogosteje notranja revizija korupcije ne obravnava samostojno, temveč se elementi preizkusa korupcije upoštevajo v okviru revizije pravilnosti ali revizije gospodarnosti poslovanja. V javnih podjetjih morajo obstajati ustrezne ureditve za boj proti prevaram in korupciji. Tovrstna dejanja je mogoče obravnavati preko običajnih institucij, finančnih kontrol ali s strani posebnega organa.

3.4 Poročanje o ugotovitvah

Namen sistematičnega urejanja javnega naročanja je, da postopki javnega naročanja potekajo pravno pravilno, gospodarno in učinkovito. Cilj notranje revizije je, da preizkusi aktivnosti v procesu javnega naročanja, z vidika pravilnosti (zakonitosti), gospodarnosti in učinkovitosti. Notranjo revizijo revizor izvede s pregledom in preizkusom notranjih kontrol, ki jih je postavilo vodstvo Službe za nabavo, za zagotovitev pravno pravilnega, gospodarnega in učinkovitega javnega naročanja. Za doseg namena revidiranja je obvezen razgovor z vodstvom SN o vseh opažanjih, ugotovitvah, mnenjih, nepravilnostih ter o možnih priložnostih za izboljšave, vključno s priporočili in načrti ukrepov. Če revizor oceni, da so kontrole ustrezne, o tem poroča predstojniku in da zagotovi, da se postopki javnega naročanja izvajajo pravno pravilno, gospodarno in učinkovito. Če meni, da so za zagotovitev pravno pravilnih, gospodarnih in učinkovitih postopkov javnega naročanja potrebne še dodatne kontrole, pri vzpostavljanju le-teh daje pomembne napotke in priporočila vodstvu SN.

SKLEP

K nabavi s postopki javnega naročanja je zavezan celotni javni sektor. Kot naročnik se v postopkih javnega naročanja pojavlja država oziroma javni sektor. Ker bi na ravnanje naročnika v postopkih nabave utegnili vplivati osebni interesi posameznikov, nosilcev odločevalnih funkcij, je proces naročanja predpisan z zakonom. Temeljni zakon, ki ureja področje javnega naročanja, je Zakon o javnih naročilih. Pravna pravila na področju javnega naročanja so se v RS, kot tudi drugod po Evropi, pogosto spreminjala in dopolnjevala. Z zakonom so predpisani postopki oddaje javnega naročila, ki so različni glede na namen predmeta javnega naročila in vrednost naročila, predpisana je dokumentacija pri izvedbi postopka, roki, obveznost objavljajanja razpisov nad določeno vrednostjo, nadzor nad zakonitostjo postopkov idr. Kljub pravnim pravilom in nadzoru nad izvajanjem postopkov javnega naročanja lahko pri postopkih prihaja do namernega ali nenamernega neupoštevanja pravnih pravil. Če ponudnik meni, da postopek oddaje javnega naročila ni bil zakonit, lahko poda zahtevo za revizijo, če je ta upravičena, se postopek oddaje javnega naročila razveljavi in naročnik je lahko kaznovan z denarno kaznijo. Da do nezakonitosti v postopkih oddajanja javnih naročil ne bi prihajalo, mora naročnik vzpostaviti učinkovit sistem javnega naročanja, ki ga sestavljajo take notranje kontrole, ki onemogočajo nezakonito izvedbo procesov javnega naročanja. Prvotni cilj pravnega urejanja porabe javnih finančnih sredstev je bil zagotoviti finančno disciplino. Kasneje se je vloga poseganja s pravili razširila na uvajanje zahteve po racionalni rabi, ki jo omogoča ekonomsko smotno razmerje med vloženimi sredstvi in pridobljeno vrednostjo. Zato morajo biti postopki javnega naročanja tudi gospodarni (izvedeni z najmanjšimi sredstvi) in učinkoviti (da omogočajo izbiro najkakovostnejšega dobavitelja ali izvajalca po najugodnejši ceni).

Za dosego zakonitosti, gospodarnosti in učinkovitosti postopkov javnega naročanja mora naročnik spoštovati načela javnega naročanja. V ospredju sta načeli gospodarnosti in preglednosti postopkov ob enakopravnem obravnavanju ponudnikov in odprti konkurenci na trgu. Naročnik mora z vzpostavitvijo ustreznih notranjih kontrol zagotoviti, da so postopki javnega naročanja zakoniti, gospodarni in učinkoviti. Večji naročniki za postopke javnega naročanja oblikujejo posebno skupino, službo ali oddelek, zadolžen za oddajanje javnih naročil. Vodja skupine, službe ali oddelka je odgovoren za delovanje skupine, službe ali oddelka. Za vzpostavitev ustreznih notranjih kontrol za zakonito, gospodarno in učinkovito javno naročanje je odgovoren predstojnik ali vodja uporabnika javnih sredstev (naročnika) in vodje skupin, služb ali oddelkov.

Notranja revizija z neodvisnim in nepristranskim presojanjem poslovnih procesov in s priporočili za izboljšanje opaženih stanj pomembno pripomore k bolj gospodarnem, učinkovitem in zakonitem javnem naročanju. Notranjerevizijski pregled javnega naročanja se začne s pripravo na revizijo, revizor se seznani s področjem, pravnimi pravili za to področje, opredeli tveganja v sistemu javnega naročanja in oceni notranje kontrole, ki jih je postavilo vodstvo za dosego ciljev postopkov. Do ugotovitev o notranjih kontrolah revizor pride s

pogovori z vodjo in zaposlenimi v revidirani enoti, z izdelovanjem narisov poteka, opazovanjem (ogledovanje procesa ali postopka), in s sestavo vprašalnika. Odgovore, ki jih pridobi od vodje in zaposlenih, mora skrbno proučiti in podati mnenje o ustreznosti ukrepov, ki jih je postavilo vodstvo revidiranja za doseg zakonitosti, gospodarnosti in učinkovitosti javnega naročanja.

Če revizor ugotovi, da so postavljene kontrole ustrezne, da zagotovi, da so postopki javnega naročanja zakoniti, gospodarni in učinkoviti. Če z vzpostavljenimi kontrolami ni zadovoljen, o tem obvesti vodjo revidiranja in predstojnika. K vzpostavitvi ustreznih kontrol v postopkih javnega naročanja lahko revizorji pomembno pripomorejo s priporočili. Revizorji sistematično analizirajo možnosti in iščejo priložnosti za izboljšanje procesov, znižanje stroškov procesov itd. Da revizorji lahko odkrivajo nepotrebne ali pomanjkljive procese in aktivnosti, morajo imeti ekspertno znanje o sistemu. Revizorji notranjerevizijskih služb v javnih podjetjih bi morali imeti veliko možnosti za dodatna izobraževanja in pridobivanja specialnih znanj. Sicer pa so notranji revizorji v notranjerevizijskih službah sami zaposleni v javnih podjetjih in jim mora biti v interesu, da so dejanja njihovega podjetja zakonita, gospodarna in učinkovita.

Ob pregledu poročil o opravljenih revizijah na področju javnega naročanja s strani Računskega sodišča RS in notranjerevizijske službe izbranega javnega podjetja menim, da je pri revidiranju področja javnega naročanja še vedno poudarek na reviziji zakonitosti, manj pa na revidiranju učinkovitosti in uspešnosti javnega naročanja. Menim, da se revizija gospodarnosti in uspešnosti v javnih podjetjih še vedno manj izvaja, kajti nezakonito ravnanje javnega podjetja je v javnosti še vedno bolj odmevno kot neučinkovito in negospodarno, ki ga ponavadi, če se že razkrije, poslovodstvo, ki je politično nastavljeno, spretno prikroji.

Sicer pa je na področju notranjega revidiranja javnih naročil potrebno oblikovati enotna merila za presojo učinkovitosti. Ključna je presoja, kako naročnik ugotavlja oziroma določa potrebe po naročilu, izbira dobavitelja in postavlja merila ocenjevanja in pogoje izvedbe naročila.

Glede na naravo področja in izkušnje v RS v preteklosti s korupcijo na področju javnega naročanja je pri reviziji pravilnosti, gospodarnosti in učinkovitosti postopkov javnega naročanja potrebno predvideti tudi to tveganje pri odgovornih za javna naročila v organizaciji in vnesti v revizijski pregled tudi elemente preizkusa korupcije. Notranjerevizijske službe morajo pri načrtovanju revizijskih pregledov pripraviti in upoštevati analize tveganja korupcije, predvsem pri naročilih večjih vrednosti in gradenj.

Če strnem, so ključne ugotovitve o reviziji javnih naročil sledeče:

- sistem javnega naročanja je lahko še bolj učinkovit, procesi in aktivnosti pa se lahko izvajajo gospodarnejše;
- premalo pozornosti je namenjeno revidiranju gospodarnosti in učinkovitosti javnega naročanja;

- ni enotnih meril za presojo gospodarnosti in učinkovitosti sistema javnega naročanja;
- ni enotne metodike za revidiranje javnega naročanja;
- ni vzpostavljenih notranjih kontrol v internih organizacijskih predpisih;
- prispevek notranje revizije k izboljšanju sistema javnega naročanja je v dobronamernem svetovanju in predlaganju rešitev za izboljšanje sistema;
- revizorju je potrebnih vse več specialnih znanj;
- prednost lastnega notranjerevizijskega dela je v boljšem poznavanju procesov, stanj ter v stalni prisotnosti revizorja v organizaciji in v njegovi pripravljenosti na sodelovanje.

Predlogi za rešitev problematike:

- večji pomen dati reviziji gospodarnosti in učinkovitosti postopkov;
- oblikovanje enotnih meril za presojo učinkovitosti sistema javnega naročanja;
- vključiti oziroma vzpostaviti notranje kontrole v interne organizacijske predpise;
- oblikovanje enotne metodike revidiranja javnega naročanja;
- sodelovanje med Računskim sodiščem RS in notranjerevizijskimi službami;
- revizorjem omogočiti pridobivanje specialnih znanj;
- upoštevanje revizorjevih predlogov za izboljšanje sistema;
- povečanje odgovornosti zaposlenih do porabe sredstev javnega podjetja – proračunska sredstva;
- vzpodbuditi zaposlene, da sami opozarjajo na neskladnosti ali nepravilnosti;
- porabniki proračunskih sredstev, kakršno izbrano javno podjetje je, naj se obnašajo kot dober gospodar.

LITERATURA

1. Bukovec, Marovt, M., Primec, B. & Žvan, A. (2007). *Novosti v Zakonu o javnem naročanju (ZJN-2) in reviziji postopkov*. Ljubljana: Založba Forum Media.
2. Cigrovski, J. (2007). Navzkrižje interesov. *Pravna praksa*, (19), 20–29.
3. Čampa, M., Kodela, F., Matas, S. & Šoltes, I. (2007). *Zakon o javnem naročanju s komentarjem, ZJN-2*. Ljubljana: Uradni list RS.
4. Eržen, T. (2001). Možnost uporabe sekundarnih politik po ZJN-1 ter dopustnost in oblikovanje posebnih pogojev in meril v razpisni dokumentaciji. 2. *Posvet o javnih naročilih in koncesijah* (str. 12-19). Ljubljana: Odin.
5. Ferlinc, M. (2002, 8. marec). Javna naročila v Evropski uniji. *Gospodarska zbornica Slovenije*. Najdeno 10. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?ID=1166>
6. Guy, Dan, M., Alderman, C. W., Winters, A. J. (1996). *Auditing. 4 th edition*. Fort Worth: The Dryden Press.
7. Jagrič, M. (2008). Notranje kontrole. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor* (str. 55-69). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
8. Javornik, M., Železnik, M. & Čerič, D. (2006). *Priročnik za izvajanje javnih naročil*. Ljubljana: Odin.
9. Javornik, M. (2006). Izvajanje javnih naročil – faze v postopku. *Revija za javna naročila in javne finance*, (1), 5-10.
10. Jereb, S. (2000). Revizija v javnih podjetjih. *Zbornik referatov 34. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 263-284). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
11. Juhart, M. (2001). Razlogi za ugotavljanje ničnosti in izpodbojnosti pogodbe o oddaji javnega naročila. 2. *Posvet o javnih naročilih in koncesijah* (str. 42-46). Ljubljana: Odin.
12. Koletnik, F. (2000). *Problemi notranjega revidiranja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Koletnik, F. (2002). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
14. Korpič, Horvat, E. (2004). Računsko sodišče in enako obravnavanje uporabnikov javnih sredstev. *Revizor*, (12), 7-27.
15. Kovač, M. (2005). Udeleženci pri javnem naročanju in postopek oddaje javnih naročil po zakonu o javnih naročilih. *Revizor*, (2), 44-65.
16. Kranjc, V. (2004). *Zakon o javnih naročilih z novelo ZJN-1A. Uvodna pojasnila*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
17. Kranjc, V. (2007). *Zakon o javnem naročanju ZJN-2*. Ljubljana: GV Založba.
18. Ilnikar, J. (2003). *Državna revizija in prikaz sistema notranjih kontrol in notranje revizije na primeru neposrednega uporabnika proračuna RS*. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Lah, M. (2007). Načrtovanje notranje revizije javnih naročil v občini. *Revizor*, (7-8), 37-53.
20. Lesjak, M. (2002a). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, (4-5), 8-37.

21. Lesjak, M. (2002b). Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna republike Slovenije. *Revizor*, (7-8), 9-37.
22. Lesjak, M. (2004). Razvoj notranjega nadzora nad javnimi financami na stopnji približevanja RS Evropski uniji in vključitvi vanjo. *Revizor*, (11), 7-31.
23. Lupinc, U. (2007). *Novi zakon o javnem naročanju ZJN-2 in javna naročila v zdravstvenem sektorju*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Majič, M. (2008). Predstavitev notranjega revidiranja, ustanovna listina, neodvisnost, nepristranskost, standardi in stroka, moralna načela, prevare. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor* (str. 70-124). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Nemec, A. (2002). Vrednotenje prispevka notranje revizije k dodani vrednosti organizacije. *Revizor*, (9), 7-22.
26. Nemec, A. (2006). Vloga notranjega revizorja pri preprečevanju in odkrivanju prevar. *Revizor*, (6), 43-57.
27. Odar, M. (2006). Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor* (str. 6-22). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Pustatičnik, I. (2007). Obvladovanje tveganj v nefinančnih organizacijah. *Revizor*, (4), 47-64.
29. Rošker, M. (2004). Model notranjega revidiranja v malih notranjerevizijskih organizacijskih enotah. *Revizor*, (10), 7-31.
30. Šeligo, K. (2005). *Notranja revizija javnih naročil*. Diplomsko delo. Maribor: Ekonomsko – poslovna fakulteta.
31. Šoltes, I. (2006). Javna naročila po novem. *Gospodarski vestnik*, (8), 26-51.
32. Taylor, H. D., Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje, zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. Trope, S. (2003). Javna naročila z napako. *Gospodarski vestnik*, (49), 22-56.
34. Turk, M. (2008). Revizijsko načrtovanje, izvedba revizije in revizijsko poročanje. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor*, (str. 125-171). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Vesel, T. & Aleksij, M. (2004). *Zakon o javnih naročilih s komentarjem*. Ljubljana: Primarth.
36. Vesel, T. (2003). Pravno varstvo v postopkih oddaje javnega naročila in podelitev koncesije. *Podjetje in delo*, (6-7), 33-67.
37. Vidovič, Z., Milatovič, J. & Hren, M. (2001). *Nadzor nad porabo proračunskih sredstev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Vidovič, Z. (2000). Zahteve EU po vzpostavitvi in delovanju notranjega nadzora pri slovenskih uporabnikih proračunskih sredstev. *Zbornik referatov 3. konference notranjih revizorjev* (str. 65-94). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
39. Vidovič, Z. (2001). Strokovna pravila pri delovanju notranjega revizorja v javnem sektorju. *Zbornik referatov 4. konference notranjih revizorjev* (str. 13-49). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Žvan, A. (2004a). Upravno pravo Evropske skupnosti. *Pravna praksa*, (3), 18-35.

41. Žvan, A. (2004b). Varovane poslovnih skrivnosti – omejitev načela javnosti v postopkih oddaje javnih naročil. *Pravna praksa*, (27), 5-13.

VIRI

1. *Akt o ustanovitvi (izbranega javnega podjetja)*. Najdeno 27. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://intranet/>
2. *Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI*. Najdeno 28. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_sl.pdf
3. *Position paper, Internal Audit in Europe. (Institute of Internal auditors)*. Najdeno 5. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.theiia.org/download.cfm?file=80917>
4. *Interna navodila in ostala interna gradiva (izbranega javnega podjetja)*. Najdeno 27. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://intranet/>
5. *Kodeks notranjerevizijskih načel (Slovenski inštitut za revizijo)*. Najdeno 5. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/dokumenti/Kodeks_nr_nacel.doc
6. *Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (Slovenski inštitut za revizijo)*. Najdeno 5. maja na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/dokumenti/Kodeks_poklic_etike.doc
7. *Letno poročilo Urada za javna naročila*. (2006). Ljubljana: Vlada Republike Slovenije, Urad za javna naročila.
8. *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. *Podatki o evropskih direktivah o javnih naročilih*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.europaprofile.co.uk/bidguide.html>
11. *Podatki o javnih naročilih v EU*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu http://europa.eu.int/publicprocurement/index_en.htm
12. *Podatki o zakonodaji s področja JN v posamezni članici EU*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu http://simap.eu.int/EN/pub/docs/remedies_en.doc
13. *Portal javnih naročil (Ministrstvo za finance RS)*. Najdeno 4. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.enarocanje.si/?podrocje=portal>
14. *Pravilnik o delu Službe interne revizije (izbranega javnega podjetja)*. Najdeno 27. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://intranet/>
15. *Pravila organiziranosti službe notranje revizije (izbranega javnega podjetja)*. Najdeno 27. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://intranet/>
16. *Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ*. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 72/2002, 9. avgust 2002).
17. *Predstavitev Urada za nadzor proračuna (Ministrstva za finance RS)*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu http://gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/

18. *Priročnik za notranje revidiranje*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. *O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja, Položaj Računskega sodišča RS, Organizacija in sestava Računskega sodišča RS in drugo (Računsko sodišče Republike Slovenije)*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.gov.si/racs/htm>
20. *Revizijsko poročilo o pravilnosti in smotrnosti poslovanja izbranega javnega podjetja in njegovih odvisnih družb v letu 2004 (Računsko sodišče Republike Slovenije)*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K49AFC5D77919E949C125721F0021A03C/\\$file/HoldSZLjPSP04.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K49AFC5D77919E949C125721F0021A03C/$file/HoldSZLjPSP04.pdf)
21. *Seznam naročnikov, ki so zavezani nabavljati blago, storitve in gradnje po ZJN v RS (Ministrstvo za finance RS)*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.gov.si/mf/slov/javnar/seznam-naroc_zjn.pdf
22. *Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_sl.pdf
23. *Tenders Electronic Daily (Dopolnilo k Uradnemu listu Evropske Unije)*. Najdeno 7. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://ted.europ.eu.int/CD/application/pif/resources/shtml/common/home/home.html>
24. *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. (2003). Ljubljana: Služba za nadzor proračuna, Ministrstvo za finance RS.
25. *Usmeritve za notranje kontrole*. (2004). Ljubljana: Urad RS za nadzor proračuna, Ministrstvo za finance RS.
26. *Zakon o javnih financah*. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 30/2002, 5. april 2002).
27. *Zakon o javnem naročanju*. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 128/2006, 8. december 2006).
28. *Zakon o revidiranju*. (2001). *Uradni list RS*. (Št. 11/2001, 16. februar 2001).
29. *Zakon o reviziji postopkov javnega naročanja*. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 94/2007, 16. oktober 2007).