

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PRAVILNIK O NOTRANJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZDRAVSTVENEM  
ZAVODU- BOLNIŠNICI

Ljubljana, oktober 2008

SAŠA BAŠIN

## **IZJAVA**

Študentka **Saša Bašin** izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom **dr. Slavke Kavčič**, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_ Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

UVOD .....	1
1 NOTRANJE REVIDIRANJE POSLOVANJA .....	2
1.1 Opredelitev revidiranja.....	2
1.2 Vrste revidiranja.....	3
1.2.1 Revizijski organi.....	4
1.3 Opredelitev notranjega revidiranja poslovanja .....	5
1.3.1 Pravne podlage notranjega revidiranja.....	6
1.3.2 Organiziranost notranje revizije .....	8
1.3.3 Pravilnik o notranjem revidiranju.....	12
2 ZNAČILNOSTI DELOVANJA BOLNIŠNIC .....	13
2.1 Zakonska ureditev zdravstvene dejavnosti v Sloveniji .....	13
2.2 Dejavnost bolnišnic .....	15
2.3 Računovodstvo bolnišnice kot javnega zdravstvenega zavoda.....	15
2.4 Plačilo opravljenih zdravstvenih storitev .....	16
2.5 Uvedba in proces notranjega revidiranja v bolnišnici.....	17
2.6 Opredelitev področij notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici.....	18
3 PRAVILNIK O NOTRAJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU-BOLNIŠICI.....	22
3.1 Umestitev Pravilnika o notranjem revidiranju v bolnišnici .....	22
3.2 Pravne podlage Pravilnika o notranjem revidiranju.....	23
3.3 Vsebina in temeljne značilnosti Pravilnika o notranjem revidiranju .....	24
4 PRIMER PRAVILNIKA O DELOVANJU SLUŽBE ZA NOTRANJO REVIZIJO V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU - BOLNIŠNICI .....	31
SKLEP.....	42
LITERATURA IN VIRI .....	44



## UVOD

Poslovno okolje organizacij postaja čedalje bolj spremenljivo in nepredvidljivo, ter tako postavlja poslovodstva pred zahteve po vedno večji prilagodljivosti in fleksibilnosti. Tudi javni zdravstveni zavodi pri tem niso izjema.

Zaradi vedno večjega razkoraka med potrebami po javnih dobrinah in razpoložljivostjo prostih sredstev za njihovo zadovoljevanje, se pred poslovodstvo sodobnih javnih nepridobitnih organizacij postavlja vedno večje zahteve javnosti po povečanju učinkovitosti poslovanja ter racionalni rabi javnih sredstev, ob hkratnem zagotavljanju kakovostih storitev za uporabnike.

Tudi zdravstvene organizacije so kot del javnega sektorja vedno bolj izpostavljene spremembam. Hiter razvoj na medicinskem področju in zahteve uporabnikov po večji kakovosti storitev, postavlja poslovodstvo organizacij (predvsem bolnišnic, kot izvajalk procesov zdravljenja) pred zelo zahtevne razvojne cilje, med drugim tudi zahteve po oblikovanju učinkovitega sistema vodenja, ki bo zagotavljal nenehno dvigovanje kakovosti izvajanja storitev ob hkratni racionalni uporabi razpoložljivih virov.

Vse večje zahteve po učinkovitem trošenju javnega denarja postavlja funkcijo notranjega revidiranja na čedalje pomembnejše mesto v poslovanju organizacije. Notranjerevizijska služba namreč predstavlja podporo vodstvu pri vodenju javne organizacije ter pri sprejemanju odločitev, saj mu daje strokovna in nepristranska zagotovila o delovanju notranjih kontrol in o finančnem poslovanju organizacije ter priporočila o morebitnih izboljšavah.

Osnovni namen mojega diplomskega dela je predstaviti, na kakšen način lahko notranjerevizijska dejavnost (kot najpomembnejša funkcija notranjega nadzora), prispeva k nadzoru nad trošenjem javnih financ v bolnišnici kot javnem zdravstvenem zavodu, s poudarkom na konkretizaciji Pravilnika o notranjem revidiranju, kot najpomembnejšem internem dokumentu, v katerem so določeni temelji za delovanje vsake notranjerevizijske službe.

Cilj diplomskega dela je preučiti temeljne značilnosti notranje revizije v bolnišnici, ugotoviti koristi, ki jih prinaša uvedba notranje revizije ter podrobno predstaviti konkreten primer Pravilnika o notranjem revidiranju za bolnišnico kot javni zavod.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri poglavja, ki se med seboj vsebinsko povezujejo. Po začetnem uvodu, v katerem opredeljujem namen in cilj diplomskega dela, sledi prvo poglavje, v katerem so predstavljene vrste revidiranja, osnovne značilnosti notranjega revidiranja, ter podrobnejši opis notranjega revidiranja poslovanja in sicer njegove pravne podlage, ter možnosti organiziranja notranje revizije v javnem zdravstvenem zavodu.

V drugem poglavju sem predstavila značilnosti delovanja bolnišnic in sicer zakonsko ureditev delovanja bolnišnic, dejavnost bolnišnic na splošno, računovodstvo javnega zdravstvenega zavoda, način plačila opravljenih storitev, uvedbo in proces notranjega revidiranja v bolnišnicah ter opredelitev področij notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici.

Tretje poglavje je v celoti posvečeno Pravilniku o notranjem revidiranju v javnem zdravstvenem zavodu- bolnišnici, ki je najpomembnejši interni akt vsake organizacije in hkrati podlaga notranjim revizorjem pri njihovem delu. V tem poglavju so pojasnjene posamezne vsebinske postavke, ter pravila in postopki v zvezi z njimi, ki naj bi bili opisani v takšnem pravilniku.

V četrtem poglavju sledi konkretizacija omenjenega pravilnika na primeru bolnišnice. Diplomsko delo zaključujem s sklepom.

## **1 NOTRANJE REVIDIRANJE POSLOVANJA**

### **1.1 Opredelitev revidiranja**

Najpomembnejši cilj posloводства javnih zdravstvenih zavodov je zagotavljanje ravnotežja med ekonomskimi in socialnimi vidiki zdravstvene oskrbe prebivalstva, posebno v odnosu do dostopnosti in pravičnosti. Čedalje močnejša konkurenca sili posloводство javnih zdravstvenih zavodov k vsakodnevnemu spremljanju poslovnih dogajanj v družbi in k sprotnemu izboljševanju organizacije poslovanja in odpravljanju napak v sistemu. Na vse to pa bistveno vpliva tudi revidiranje.

Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti ter uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor & Glezen, 1996, str. 32).

Opredelili bi ga lahko tudi kot pretežno popravljalno, na izvedenskem mnenju zasnovano kasnejše nadziranje poslovnih procesov in stanj, ali kot pravi dr. Turk s soavtorji Koletnikom, Pernerjem, Vitorovičem ter Kolarjevo "strokovno nadziranje kontroliranja poslovanja in nadziranje obravnavanja podatkov" (Turk et al., 1994, str. 27). Dejavnost revidiranja obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje uporabnikom o ugotovitvah tako, da so dane informacije lahko podlaga za ukrepanje.

Naloga revizije in njen namen je torej ugotoviti, če računovodski izkazi odražajo resnično in pošteno sliko poslovanja in ali so v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, drugimi zakoni in predpisi. Poslanstvo revizijskega podjetja je revidiranje računovodskih izkazov in izstavljanje revizijskih mnenj zanje, vendar končni cilj revizije ni le izdati mnenje o naročnikovem poslovanju, verodostojnosti, poštenosti in resničnosti podatkov, temveč

naročnika opozoriti na napake, slabosti in prevare v njegovem poslovanju in mu svetovati izboljšave. (Kavčič, 2000, str.106-108).

Revidiranje je tudi posebna vrsta nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Nadziranje je upravljalska funkcija in sicer presojanja pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja s stališč tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje je tudi informacijska funkcija, ki zagotavlja pravilnost podatkov in informacij; v tem smislu govorimo o računovodskem nadziranju. V okviru izvajalnega sestava pa je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije (Odar, 2005, str.1).

Razlikujemo tri vrste nadziranja (Odar, 2005, str.1):

- **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje organizacijsko vključeni organi in delujejo po načelu stalnosti.
- **Inšpiciranje** je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.
- **Revidiranje** je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.

## 1.2 Vrste revidiranja

Revidiranje lahko v teoriji in praksi klasificiramo glede na cilj revidiranja, področje revidiranja, časovno opredelitev, način izpeljave, obdobje revidiranja in morda še kako drugače (Taylor & Glezen, 1996, str. 33). Pri revidiranju v javnem sektorju se najpogosteje pojavlja delitev glede na predmet in namen revidiranja (Odar, 2001, str. 2):

- **Revidiranje računovodskih izkazov:** To je najbolj poznana vrsta revidiranja. Izvajajo jo zunanji revizorji. Včasih je imenovano tudi revidiranje računovodstva. Začenja se s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov; v nekaterih primerih se razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Naloga revizorja računovodskih izkazov je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti oziroma realnosti in objektivnosti računovodskih informacij, s katerimi se podjetje želi predstavljati svojemu okolju. Gre torej za kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti navedb v računovodskih izkazih.

- **Revidiranje skladnosti s predpisi** je pregled postopkov organizacije z namenom določiti, ali organizacija upošteva postopke oziroma pravila, ki jih je določila neka višja avtoriteta. Cilj takšne revizije je presoditi, ali organizacija oziroma njeni zaposleni spoštujejo zakone in druge državne predpise ter strokovna pravila, pa tudi notranje pravilnike, druge predpise in poklicne norme, ter o tem obvestiti pristojne, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe. Ta vrsta revizije je značilna za državne revizorje, ki preverjajo, ali so bila sredstva, ki jih je zagotovila država, uporabljena v skladu s sprejetimi zakoni in predpisi, ali je bilo odločanje v organizaciji v skladu z zakoni in drugimi predpisi in podobno.
- **Revidiranje poslovanja** pomeni sistematično pregledovanje določenega dela organizacije z namenom meriti njene dosežke. Lahko se pregledajo vsi ali pa le del poslovnih procesov organizacije z namenom oceniti uspešnost in učinkovitost procesa. Uspešnost je določena kot sposobnost organizacije, da doseže svoje cilje. Učinkovitost pa kaže na to, kako dobro zna organizacija izkoristiti svoje zmogljivosti pri doseganju svojih ciljev. Revizija poslovanja se ne omejuje le na računovodstvo, temveč lahko vključuje tudi oceno organizacijske strukture, trženja, produkcijskih metod oziroma katerega koli področja, za katerega v organizaciji menijo, da ga je treba oceniti. Takšno revidiranje je v veliko večji meri usmerjeno k analiziranju in revidiranju poslovnih procesov ter preverjanju in iskanju drugačnih rešitev, pa tudi k svetovanju predvsem v zvezi z uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja. Pri tem je treba izhajati iz vseh negotovosti in tveganj, povezanih s prihodnostjo poslovanja.

### *1.2.1 Revizijski organi*

Glede na značilnosti revizijskih organov, ki revidiranje upravljajo, se srečujemo najmanj s tremi skupinami pojmov: zunanjim revidiranjem, notranjim revidiranjem in državnim revidiranjem (Odar, 2001, str. 5):

- **Zunanje revidiranje**, ki ga izvajajo organi ali osebe, ki niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve revidirajo in svoje neodvisne storitve največkrat opravljajo po naročilu lastnikov na podlagi pogodb. Nepristransko presodijo poslovanje in podajo svoje mnenje v revizijskem poročilu.
- **Notranje revidiranje** kot dejavnost je revidiranje, ki ga praviloma izvajajo organi oz. osebe iste organizacije, v kateri notranje revidiranje poteka. Kljub temu pa obstajata še dva druga načina organiziranosti notranje revizije, ki sta predstavljena v nadaljevanju. Notranje revidiranje se praviloma pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov, ali kot revidiranje skladnosti s predpisi. Notranje revidiranje je opredeljeno kot neodvisno presojanje, katerega namen je preiskovanje in vrednotenje delovanja podjetja. Ne ureja ga zakon, temveč je to področje, ki je popolnoma prepuščeno posamezni organizaciji. Notranji revizorji



presojuje pravilnosti poslovnih procesov, odkrivajo nepravilnosti in predlagajo načine, kako te nepravilnosti odpraviti. S tem predstavljajo dodatno podporo vodstvu in nadzornemu organu v organizaciji.

- **Državno revidiranje** opravljajo na državne organe vezani revizorji. Urejajo ga zakoni. Pri njem pa je treba razlikovati dve bistveno različni vrsti: davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. *Davčno revidiranje*, ki ga lahko označujemo tudi kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj proučiti, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Druga vrsta državnega revidiranja je *revidiranje državnega financiranja*, ki je lahko označeno tudi kot proračunsko revidiranje. Njegov namen je najprej proučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev s skladu z ustreznimi predpisi in proučiti pravilnost poročanja o tem. Proračunsko revidiranje je kombinacija revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja računovodskih izkazov. Toda praviloma vstopa tudi v proučevanje učinkovitosti in uspešnosti uporabe državnih sredstev, zato ima tudi naravo revidiranja poslovanja.

V nadaljevanju tega diplomskega dela, skladno s ciljem in namenom, predstavljam področje **notranjega revidiranja**.

### 1.3 Opredelitev notranjega revidiranja poslovanja

Za razliko od zunanjega revidiranja, kjer gre predvsem za revidiranje letnih računovodskih izkazov, ki ga izvajajo revizijske družbe, gre pri notranjem revidiranju predvsem za revidiranje poslovanja. Kot navajajo Alderman, Winters ter Guy, ima notranje revidiranje ocenjevalno ter svetovalno funkcijo znotraj organizacije in je v pomoč vodstvu pri presoji pravilnosti poslovanja in sprejemanju odločitev (Alderman et al., 1996, str. 856).

Kot **temeljni namen notranjega revidiranja** Ivan Turk s soavtorji navaja strokovno presojo ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk et al., 1994, str. 27).

**Cilj notranjega revidiranja** je pomagati poslovodstvu in članom organizacije pri učinkovitem razporejanju in izvajanju njihovih odgovornosti. V ta namen ga notranjerevizijska služba oskrbuje z analizami, ocenami, priporočili, svetovanjem in informacijami, ki se nanašajo na revidirane aktivnosti. Pomembnost ciljev notranjega revidiranja je za poslovodstva posameznih podjetij različna, saj izhajajo iz načina njihovega razmišljanja (Suhadolnik, 1998, str. 21).

Temeljno **opredelitev nalog notranjega revidiranja** najdemo v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002), ki

navaja, da notranji revizorji sistematično analizirajo in vrednotijo obvladovanje tveganj, kontrole in postopke vodenja, ki obsegajo usmeritve in postopke za:

- določitev in spremljanje ciljev,
- ugotavljanje in ocenjevanje tveganj pri doseganju ciljev,
- smotrno porabo zmogljivosti,
- spoštovanje sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov,
- zagotovitev zanesljivosti in celovitosti informacij, obračunov in podatkov, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

Področje in nameni notranjega revidiranja so torej zelo raznoliki, odvisni pa so predvsem od velikosti in ustroja podjetja ter od potreb njegovega posloводства (Tušek & Žagar, 1999, str. 21).

### *1.3.1 Pravne podlage notranjega revidiranja*

Pomembna determinanta za uspešno notranjerevizijsko funkcijo je njena zakonska opredelitev. Brez uradne opredelitve notranjerevizijska služba namreč ne prejema ustreznih sredstev in pomoči ter nima dostopa do arhivov in s tem do ustrezne dokumentacije. Zakonske določbe morajo vsebovati opredelitve glede vrste revizij, zahtev poročanja, uporabe strokovnih standardov, zahtevane usposobljenosti revizorjev in podobno (Carhill & Kincaid, 1989, str. 5).

Notranje revidiranje pri nas notranji revizorji izvajajo skladno z zakonom o revidiranju (ZRev-1), s Standardi notranjega revidiranja<sup>1</sup>, strokovnimi načeli in Kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev, sprejetimi pri Slovenskem inštitutu za revizijo.

V Sloveniji je notranje revidiranje zakonsko obvezno za banke, zavarovalnice in borzno-posredniške družbe, prav tako pa je Zakon o javnih finančah ob uveljavitvi leta 2000 uvedel notranjo revizijo kot obveznost tudi na področje proračunske porabe na državni in lokalni ravni. Za vsa druga podjetja pa velja, da se glede umestitve te dejavnosti v svojo organizacijsko shemo odločajo po lastni presoji (Bitenc, 2001, str.105).

Pravne podlage za izvajanje notranje revizije nad javno porabo vsebujejo naslednji zakoni in predpisi:

1. Zakon o javnih finančah (Uradni list RS, št.79/99 ter št. 30/02);
2. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št.72/02);

---

<sup>1</sup>Prenovljene Standarde notranjega revidiranja je leta 2002 izdal Ameriški inštitut za notranje revizorje (Institute of Internal Auditors IIA). Slovenski inštitut za revizijo je te prenovljene standarde sprejel in prevod izdal v letu 2003.

3. Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance, Vlada RS, 2003);
4. Politika vzpostavitve in razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji (Ministrstvo za finance, vlada RS, 2002).

Ad1) V 101. členu Zakona o javnih financah (1999, 2002) je določeno, da je za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja notranjega nadzora javnih financ odgovorno Ministrstvo za finance, kar doseže tako, da:

- predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna;
- predpisuje pravila in pogoje za imenovanj in razrešitev notranjih revizorjev ter preverja njihovo izvajanje;
- določa spremljanje ugotovitev in priporočil notranjerevizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča Vladi RS in Računskemu sodišču RS;
- določa potrjevanje letnih poročil ter usklajuje in /ali izvaja notranje revidiranje pri neposrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna za projekte, ki jih sofinancira EU v skladu z mednarodnimi sporazumi.

Pravno podlago za delovanje notranjega revidiranja v posameznem podjetju predstavljata tudi Ustanovitvena listina in Pravilnik o notranjem revidiranju, ki temeljita na zakonodaji in standardih. S prvim aktom je notranjerevizijska služba formalno ustanovljena. Drugi akt, na katerega se notranji revizorji opirajo pri operativni izvedbi notranjih revizij, pa zagotavlja enoten pristop pri delovanju te službe.

Po Zakonu o javnih financah je bil rok za ustanovitev ustrezne oblike notranjih kontrol in notranje revizije za proračunske uporabnike do 1. januarja 2001. Predvsem so morali vzpostaviti eno od organizacijskih oblik notranjega revidiranja, ki so predstavljena v nadaljevanju, ter sprejeti oziroma prilagoditi Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe.

Ad2) Na podlagi Zakona o javnih financah je minister za finance izdal Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki je bil sprejet leta 2002. Na podlagi pravilnika so predstojniki oziroma poslovodni organi proračunskih uporabnikov odgovorni za vzpostavitev, delovanje, nadzor ter stalno izboljševanje finančnega poslovanja, notranjih kontrol ter notranjega revidiranja v skladu s tem pravilnikom in drugimi pravili, metodikami in standardi, ki jih predpisuje Ministrstvo za finance. Proračunski uporabniki morajo razviti in sprejeti sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj ter

vzpostaviti notranjerevizijsko službo kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja za izboljšanje poslovanja.

#### Ad 3) Usmeritve za državno notranje revidiranje

Pravna podlaga Usmeritev za državno notranje revidiranje sta Zakon o javnih financah in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje notranjega nadzora javnih financ, strokovno pa temeljijo na standardih notranjega revidiranja. Namen teh usmeritev je opredeliti notranje revidiranje v sistemu notranjega nadzora javnih financ, opisati strukturo notranjega revidiranja, ki se vzpostavi pri proračunskih uporabnikih, ter usmerjati in pomagati notranjim revizorjem pri organiziranju in izvajanju njihovega dela.

#### Ad 4) Politika vzpostavitve in razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji

Namen tega dokumenta je oblikovati okvir za sodoben, ustrezen in učinkovit sistem notranjega nadzora javnih financ za urejeno, gospodarno in učinkovito in uspešno poslovanje v celotnem državnem in širšem javnem sektorju v Republiki Sloveniji. Eden izmed treh stebrov sistema notranjega nadzora javnih financ je funkcionalno neodvisna služba za notranjo revizijo, ki za predstojnika proračunskega uporabnika preverja ustreznost in učinkovitost sistema finančnega poslovanja in kontrol ter mu daje priporočila za njihovo izboljšanje (Politika vzpostavitve in razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, Ministrstvo za finance, Vlada RS, 2002).

#### 1.3.2 Organiziranost notranje revizije

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa, da morajo proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 milijonov tolarjev oz. 2.086 tisoč EUR zagotoviti funkcijo notranjega revidiranja svojega poslovanja vsako leto, v nasprotnem primeru pa mora biti njegovo poslovanje revidirano najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let (Uradi list RS, št.72/02). Pri tem imajo možnost organiziranja:

- **lastne** notranje revizijske službe;
- **skupne** notranje revizijske službe;
- notranjega revidiranja, ki ga opravijo **zunanji izvajalci**.

Ti proračunski uporabniki morajo zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto. Ostali proračunski uporabniki pa so dolžni najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja (Cukon Mavec, Toman Pfajfar, Korpič Horvat, Milatovič, 2006). Organi, kot so ministrstva, Urad predsednika Vlade RS, Vrhovno sodišče RS, itd., morajo na podlagi 10.člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, (v nadaljevanju Pravilnik), organizirati lastne notranjerevizijske službe za svoje potrebe in organe iz njihove pristojnosti. Ostali neposredni

in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, ki zaradi gospodarnosti poslovanja ne morejo organizirati lastne notranjerevizijske službe, lahko te naloge poverijo zunanjim izvajalcem, pooblaščenim za notranje revidiranje, ki morajo te naloge opraviti skladno s predpisanimi standardi (Zakon o javnih financah, 1999, 100. in 19.člen ).

V kakšni pravno-organizacijski obliki lahko delujejo zunanji izvajalci, Pravilnik ne določa. Pravilnik pa določa strokovne pogoje za izvajanje nalog notranje revizijskih storitev. Vsaj vodja revizijske skupine mora imeti potrebna znanja, veščine in sposobnosti (Milatovič, 2005, str. 5).

Več proračunskih uporabnikov lahko tudi organizira skupno notranje revizijsko službo (10. člen Pravilnika). Ta služba izvaja notranje revidiranje za več proračunskih uporabnikov v skladu z načrtom in programom dela, ki ga sprejmejo proračunski uporabniki, koristniki storitev. V tem programu je potrebno delo načrtovati tako, da bo zadoščeno normam pogostnosti revidiranja poslovanja posameznega proračunskega uporabnika.

V Sloveniji smo torej sprejeli več možnih organizacijskih oblik in možnih načinov za izvajanje notranjega nadzora. Prednosti organiziranja ene oblike so lahko slabosti druge, zato mora vsak proračunski uporabnik sam presoditi glede na svojo organiziranost, izvajanje nalog in velikost, kakšna oblika organiziranja je zanj najbolj primerna. Stroški notranje revizijske službe ne smejo biti večji od koristi.

Prednosti in slabosti **lastne** notranjerevizijske službe so predvsem (Koprivšek, 2006, str. 21):

#### **Prednosti :**

- notranji revizorji imajo dobro poznavanje organiziranosti in izvajanja nalog, zato so ocene tveganj bolj zanesljive,
- obstaja možnost hitrejšega prilagajanja programa dela glede na potrebe uporabnika,
- omogočeno je neposredno komuniciranje med poslovodstvom oziroma predstojnikom ves čas izvajanja nalog, možnost posvetovanj,
- možno je stalno preverjanje delovanja notranjih kontrol in finančnega poslovođenja.

#### **Slabosti :**

- če je zaposlen samo en revizor, je sam pri načrtovanju in izvrševanju ter preverjanju kvalitete svojega dela,
- ni možnosti skupinskega dela, izmenjav mnenj in izkušenj,
- pri malih proračunskih uporabnikih je strošek izvajanja nalog lastne notranjerevizijske službe prevelik,
- večja možnost vpliva poslovodstva oziroma predstojnika na revizorjevo delo,

- manjše možnosti zagotavljanja neodvisnosti notranjih revizorjev zaradi statusa javnega uslužbenca, kot podrejene stranke v pogodbi o zaposlitvi.

Prednosti in slabosti **skupne** notranjerevizijske službe pa so:

### **Prednosti:**

- prednosti, ko gre za opravljanje enakih dejavnosti Tveganja pri poslovanju pri proračunskih uporabnikih, ki opravljajo enako dejavnost, so enaka ali zelo podobna, zato je mogoče hitro in kvalitetno izvesti določene prečne revizije,
- revizorji skupne notranjerevizijske službe praviloma bolje poznajo organiziranost in poslovanje kot zunanji revizorji. To je pomembno predvsem pri ocenjevanju tveganj poslovanja proračunskega uporabnika, pri načrtovanju revizij ter izvajanju revizij,
- cena storitev revizorjev skupne notranjerevizijske službe bi praviloma morala biti nižja od cene storitev zunanjih revizorjev zaradi poznavanja okolja revidiranja, skupnega načrtovanja, možne specializacije dela,
- kvaliteta dela revizorjev skupne notranjerevizijske službe bi morala biti dobra, saj bodo revizorji lahko predvsem v prečnih revizijah z metodo primerjave ugotavljali najboljše učinke pri poslovanju posameznih proračunskih uporabnikov in na podlagi ugotovitev svetovali drugim kako lahko boljše poslujejo; primeri dobre prakse se lahko tudi hitro uveljavijo,
- revizijsko delo zahteva skupinsko delo, to pa se lahko izvaja v skupni notranjerevizijski službi, kjer bo zaposlenih več revizorjev, mogoča je tudi specializacija dela. Lažje se bodo pripravili priročniki in druge strokovne podlage za delo revizorjev (načrtovanje, izvrševanje, poročanje ali za revidiranje posameznih segmentov: javna naročila plače in drugi stroški dela, transferi, računovodski izkazi idr),
- revizorji bodo skupaj lažje razvijali revizijsko stroko in prakso, predvsem metode in tehnike revidiranja, poenotili revizijske pojme in mnenja ter stališča o javnofinančnih vprašanjih, večja je možnost neposrednih izmenjav izkušenj,
- večje so možnosti za stalno razvijanje in vzdrževanja programov zagotavljanja kakovosti v vseh fazah revizijskega postopka, drug revizor - sodelavec preveri opravljeno delo sodelavca,
- lažje je poenotiti strokovne podlage za načrtovanje oz. njihove vsebine,

- lažje se bodo določala merila za preverjanje smotrnosti poslovanja (gospodarnosti, učinkovitosti, uspešnosti),
- ugotovitve posameznih revizij se lahko predstavijo tudi proračunskim uporabnikom, pri katerih poslovanje ni bilo revidirano (z varovanjem tajnih podatkov), kar bo imelo pozitivne učinke pri ostalih proračunskih uporabnikih,
- v skupni notranjerevizijski službi je mogoče zagotoviti večjo samostojnost in neodvisnost notranjih revizorjev,
- zaradi večjega števila zaposlenih notranjih revizorjev v skupni notranjerevizijski službi, je omogočena večja fleksibilnost pri zaposlovanju in razporejanju nalog v primerih daljše odsotnosti posameznega revizorja.

### **Slabosti:**

- možnost manjšega vpliva na načrtovanje revizij,
- večja zahtevnost pri koordinaciji oziroma načrtovanju revizijskega dela, ker gre za bolj kompleksno organizacijo,
- vprašanje razmejevanja pristojnosti in odgovornosti med vodjo skupne notranjerevizijske službe in predstojnikom oziroma poslovodjo,
- obstaja tveganje, da posamezni proračunski uporabniki ne bodo zadovoljni z obsegom, ceno, kvaliteto ali odzivnostjo storitev tako organizirane službe.

Tako kot drugi načini izvajanja notranjega revidiranja, ima tudi **zunanje izvajanje** notranjega revidiranja svoje pozitivne in negativne strani, ki so predvsem naslednje:

### **Pozitivne strani :**

- možnost izbire najugodnejšega ponudnika,
- možen odstop od pogodbe, če delo ni kvalitetno in strokovno opravljeno,
- v primeru večje konkurenčnosti možnost določanja nižjih cen in večje kvalitete,
- z notranjimi revizorji se ne sklepa pogodba o zaposlitvi, zato ne obstojajo obveznosti in odgovornosti proračunskega uporabnika kot delodajalca.

### **Negativne strani:**

- težje se uresničujejo temeljni cilji notranje revizije: spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, preverjanje pravilnosti poslovanja, preverjanje smotrnosti poslovanja, obveščanje vodstva, dajanje priporočil, svetovanje poslovodstvu,
- zunanji izvajalci dobijo dostop do tajnih podatkov.

### 1.3.3 *Pravilnik o notranjem revidiranju*

Temeljni predpis, ki določa pravila za delovanje notranjerevizijske službe pri vsakem proračunskem uporabniku, je kot rečeno Pravilnik o notranjem revidiranju. Zanj je značilno, da predstavlja najpomembnejši interni akt vsake organizacije na področju notranjega revidiranja. Gre za interni akt, v katerem se določbe iz krovne listine o delovanju notranjerevizijske službe natančneje definira.

Namen tega pravilnika je zagotoviti enoten pristop pri opravljanju vseh storitev notranjega revidiranja. Tako so v njem eksplicitno predpisani postopki pri načrtovanju notranjerevizijskih nalog, pri njihovem izvajanju in tudi pri poročanju o ugotovitvah. V njem se opredelijo organizacija in položaj notranjerevizijske službe, način dela, poročanje, delovni postopki, pravice in dolžnosti zaposlencev, sodelovanje z zunanjimi revizorji, ministrstvom za finance, in drugimi osebami ter obveščenost notranjerevizijske službe oziroma zaposlencev v njej (Lesjak, 2002, str. 21).

Pravilnik o notranjem revidiranju kot temeljni interni akt notranjerevizijske enote, sprejme uprava organizacije. Po priporočilih standardov notranjega revidiranja pa naj bi dal soglasje k njej tudi revizijski ali nadzorni odbor. Predstojnik notranjerevizijske enote je dolžan listino enkrat letno pregledati z vidika skladnosti s stanjem v organizaciji, s stanjem v stroki, z zakoni in s predpisi ter po potrebi predlagati dopolnitve ali spremembe (Rošker, 2004, str.13).

Razlog za uvedbo Pravilnika o notranjem revidiranju v organizacijo je v splošnem zelo pomembna, saj predstavlja vir informacij z dveh vidikov:

- neuskklajenost pravilnikov z veljavnimi predpisi zelo poveča tveganje, da je celotno poslovanje v delu, ki ga pravilniki urejajo, v neskladju s predpisi ter
- pravilniki ponavadi *vzpostavljajo pomembne kontrolne postopke* za izvajanje določenih temeljnih aktivnosti revidiranca ter so zato dober vir informacij pri spoznavanju posameznih poslovnih procesov, temeljnih poslovnih aktivnosti in obstoja kontrolnih postopkov.

Pravilniki lahko predpišejo določene računovodske usmeritve ali računovodsko prakso, ki s predpisi ni neposredno prepovedana oziroma je dovoljena, vendar pa bi bila njena uporaba za revidiranca nesprejemljiva, saj bi povzročila neustrezno izkazovanje določenih ekonomskih kategorij, glede na splošno sprejeto prakso v določenem sektorju. Takšno uporabo določenih računovodskih usmeritev lahko opredelimo tudi kot posebna tveganja, ki vplivajo na doseganje posebnih revizijskih ciljev.



## 2 ZNAČILNOSTI DELOVANJA BOLNIŠNIC

Osnovni namen javne bolnišnice je zagotavljanje zdravstvenih storitev. Ustanovitev organizacije samo po sebi še ne zagotavlja, da bo organizacija uspešno in učinkovito izpolnjevala svoje poslanstvo. Za to so odgovorni poslovodje.

Poslovanje javne bolnišnice je razdeljeno na dve zaokroženi poslovni področji. Eno je področje upravljanja organizacije iz vidika zagotavljanja finančnih sredstev za uresničevanje temeljnega poslanstva bolnišnice. Drugo področje pa predstavlja področje zdravljenja. Prav zato lahko v primeru javne bolnišnice govorimo o dvotirnem sistemu poslovanja (Kovač, 2006, str. 51).

Bolnišnica kot javni zdravstveni zavod svojo dejavnost financira z naslednjimi viri:

- s sredstvi ustanovitelja v skladu z aktom o ustanovitvi;
- s plačili za opravljene storitve;
- po pogodbi z Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije;
- po pogodbi z ministrstvom, pristojnim za zdravstvo, za naloge, ki se financirajo iz republiškega proračuna;
- iz drugih virov, ki so določeni z zakonom, aktom o ustanovitvi in statutom zavoda.

Osnovna značilnost javne bolnišnice kot nepridobitne organizacije je v tem, da presežka prihodkov nad odhodki, ni dovoljeno razdeliti med njene udeležence, temveč ga je potrebno vložiti v organizacijo z namenom povečati obseg in kvaliteto zdravstvenih storitev (Kovač, 2006, str. 52).

### 2.1 Zakonska ureditev zdravstvene dejavnosti v Sloveniji

Na bolnišnice kot organizacijski sistem v veliki meri vplivajo temeljni zakonski akti, ki ne opredeljujejo le vrsto dejavnosti, ampak vplivajo na samo urejenost bolnišnice z vidika vodenja, organizacijske strukture, notranjih procesov, načrtovanja, odločanja in komuniciranja. So v veliki meri vzrok togih odzivov bolnišnice na spremembe v okolju in v sami organizaciji, kjer ima management vezane roke pri sprejemanju, uvajanju in nadzoru poslovnih odločitev (Vidovič, 1995, str. 22-23).

Med najpomembnejšo zakonodajo, ki ureja organizacijsko okolje bolnišnic, sodijo:

- *Ustava Republike Slovenije*. Pravica do zdravstvenega varstva je opredeljena v 51. členu Ustave Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91-1);
- *Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju*. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 9/92, s spremembami v št:

13/93, 9/96, 29/98, 6/99, 20/04) je vsekakor najpomembnejši zakon, ki ureja sistem zdravstvenega varstva in zdravstvenega zavarovanja, določa nosilce družbene skrbi za zdravje in njihove naloge, ureja zdravstveno varstvo v zvezi z delom in delovnim okoljem, razmerja med zdravstvenim zavarovanjem in zdravstvenimi zavodi ter uveljavljanje pravic iz zdravstvenega zavarovanja. Za revidiranje so pomembna določila o sklepanju pogodb in sestavinah za oblikovanje cen programov oziroma storitev;

- *Zakon o zdravstveni dejavnosti.* Zakon o zdravstveni dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92, s kasnejšimi spremembami v št.: 26/92, 37/95, 8/96, 45/99, 90/99, 36/04) ureja vsebino in opravljanje zdravstvene dejavnosti, javno zdravstveno službo ter povezovanje zdravstvenih organizacij in zdravstvenih delavcev v zbornice in združenja. Revidirane osebe so zdravstveni zavodi, ki opravljajo dejavnost na primarni, sekundarni in terciarni ravni. Na **primarni ravni** se opravljata osnovna zdravstvena in lekarniška dejavnost, na **sekundarni** dejavnost specialističnih ambulant in bolnišnična dejavnost, na **terciarni** pa dejavnost klinik in inštitutov ter drugih pooblaščenih zdravstvenih zavodov;
- *Zakon o lekarniški dejavnosti.* Zakon o lekarniški dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92 in 38/99) ureja dejavnost, ki je del zdravstvene. Njena temeljna skrb je zagotavljati preskrbo prebivalstva ter zdravstvenih zavodov in drugih organizacij z zdravili;
- *Zakon o zavodih.* Zakon ureja statusna vprašanja zavodov in je temelj za sprejem statuta bolnišnice (Uradni list RS, št. 12I/91);
- *Zakon o javnih financah - ZJFS* (Uradni list RS, št. 79/99 ter št. 30/02). Zakon o javnih financah določa finančne okvire poslovanja proračunskih uporabnikov. Na osnovi zakona so izdani tudi podzakonski akti, ki določena področja urejajo bolj podrobno. Določbe, ki so za bolnišnice posebej pomembne so:
  - a) Pri pripravi in izvrševanju proračuna je treba upoštevati načeli učinkovitosti in gospodarnosti (ZJF, 1999, 2. člen);
  - b) Proračun mora biti uravnotežen med prejemki in izdatki (ZJF, 1999, 2. člen);
  - c) Posredni uporabniki imajo omejene možnosti zadolževanja (ZJF, 2002, 87.člen);
  - d) Izkupiček razpolaganja (npr. kupnina od prodaje) in upravljanja s stvarnim premoženjem je prihodek proračuna države ( Uradni list RS 2003a, 1767)<sup>2</sup>.
- *Zakon o zdravniški službi.* (Uradni list RS 36/04). Zakon o zdravniški službi opredeljuje status zdravnika kot poklic, razporejanje zdravniških mest v okviru mreže

---

<sup>2</sup> Uredba o pridobivanju, razpolaganju in upravljanju s stvarnim premoženjem države in občin (Uradni list RS, 12/03).

javne zdravstvene službe, pogoje za opravljanje zdravniške službe, dolžnosti in pravice zdravnikov, način zagotavljanja kakovosti zdravniškega dela, vrednotenje zdravniške službe ter delovanje Zdravniške zbornice ter Slovenskega zdravniškega društva;

- *Zakon o investicijah v javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je RS.* (Uradni list RS, 19/94). Zakon o investicijah v javne zdravstvene zavode opredeljuje tisti del investicij v javne zdravstvene zavode, ki se financirajo iz državnega proračuna. Intenzivnost teh vlaganj je odvisna od odločitev Ministrstva za zdravje, medtem ko se kontinuirana investicijska dejavnost v posameznih zavodih izvaja iz sredstev obračunane in priznane amortizacije;
- *Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja.* (Uradni list RS, 30/03). Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja izdaja Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. V njih so opredeljene vrste in obseg pravic, obveznosti zavarovancev in zavarovanih oseb, pogoji in postopki za uresničevanje pravic, standardi zdravstvenih storitev in medicinsko-tehničnih pripomočkov, varstvo pravic zavarovanih oseb ter nadzor nad uresničevanjem pravic in obveznosti;

## 2.2 Dejavnost bolnišnic

Javna bolnišnica sodi v okvir nepridobitne organizacije. Osnovno poslanstvo javne bolnišnice je preskrbovanje prebivalstva z zdravstvenimi storitvami. Obseg in vsebina dela javne bolnišnice je določena s pogodbo med Zavodom za zdravstveno zavarovanje in javno bolnišnico. Pogodba lahko obsega naslednje sestavine zdravstvene dejavnosti:

- **Ambulantno dejavnost** (specialistično ambulantno dejavnost z vso potrebno diagnostiko ter ambulantno rehabilitacijo);
- **Bolnišnično dejavnost** (specialistično bolnišnično dejavnost s poglobljeno diagnostiko, operativnimi posegi in drugim zdravljenjem, vključno z dnevno bolnišnico, zdravstveno nego in medicinsko rehabilitacijo ter storitve nemedicinskega zdravstvenega varstva, kot je namestitvev, prehrana in podobno);
- **Drugo zdravstveno dejavnost** (zdravstveno nego, delovno terapijo, itd.);
- **Dejavnost lekarn;**
- **Raziskovanje in eksperimentalni razvoj na področju medicine;**
- **Gospodarsko dejavnost**, ki je namenjena opravljanju dejavnosti javne bolnišnice, kot npr. priprava in dostava hrane, dejavnost pralnic in kemičnih čistilnic, ipd.

## 2.3 Računovodstvo bolnišnice kot javnega zdravstvenega zavoda

Pri vodenju poslovnih knjig, vrednotenju računovodskih postavk in kontroliranju, se v javnem zdravstvenem zavodu uporabljajo Zakon o računovodstvu, Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Pravilnik o načinu in rokih

usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu, Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava ter Slovenski računovodski standardi.

Javni zdravstveni zavod vodi poslovne knjige na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Poslovne knjige, s katerimi se srečamo v javnem zdravstvenem zavodu so:

- **Temeljne poslovne knjige:** dnevnik in glavna knjiga
- **Pomožne poslovne knjige:** blagajniški dnevnik, knjiga opredmetenih osnovnih sredstev, knjiga izdanih računov, knjiga prejetih računov.

Z ustrezno razčlenitvijo podatkov morajo poslovna in računovodska poročila omogočati ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe iz javnih financ. Po določbah Zakona o računovodstvu in Zakona o javnih financah, je potrebno tudi v zdravstvenem zavodu pripraviti zaključni račun enkrat letno. Poročati je potrebno o realizaciji ciljev in rezultatov, ki si jih zavod zastavi za izvajanje javne službe.

## 2.4 Plačilo opravljenih zdravstvenih storitev

Zavod za Zdravstveno zavarovanje Slovenije plačuje izvajanje storitev bolnišnicam na podlagi sklenjene pogodbe za tekoče leto. Pravna osnova za pripravo ponudb in sklepanje pogodb med Zavodom za zdravstveno Zavarovanje Slovenije in izvajalci zdravstvenih storitev je vsakoletni Splošni dogovor ter pripadajoči Področni dogovor za bolnišnice (Merhar, 2005, str. 27).

Sprejeti splošni dogovor je pravna podlaga za končno sklenitev pogodbe med Zavodom za zdravstveno zavarovanje v Sloveniji in izvajalcem zdravstvenih storitev, kar pomeni, da je tudi ključ za razporeditev finančnih sredstev izvajalcem. Splošni dogovor določa:

- program, ki opredeljuje vrsto in obseg programov zdravstvenih dejavnosti iz obveznega zdravstvenega zavarovanja;
- zmogljivosti, potrebne za izvedbo dogovorjenega programa;
- obseg sredstev iz obveznega zdravstvenega zavarovanja za financiranje zdravstvenih dejavnosti;
- globalno delitev finančnih sredstev po zdravstvenih dejavnostih opredeljenih v tem dogovoru;
- izhodišča za oblikovanje vrednosti programa oziroma cen zdravstvenih storitev ter
- druge podlage za sklepanje pogodb med Zavodom za zdravstveno zavarovanje v Sloveniji in izvajalci zdravstvenih storitev.

Pomembno je to, da Zavod za zdravstveno zavarovanje v Sloveniji plača izvajalcu največ toliko storitev, kolikor sta jih dogovorila v pogodbi o izvajanju zdravstvenih storitev. Torej vsaka prekoračitev zastavljenega programa izvajalcu s strani Zavoda za zdravstveno zavarovanje v Sloveniji ne prinese plačila. To pa je za poslovodstvo vseh zdravstvenih organizacij bistvenega pomena.

Dejavnike, ki vplivajo na izdatke za storitve, ki jih opravljajo bolnišnice, delimo na zunanje in notranje. Zunanji dejavniki obsegajo spremembe v starostni strukturi prebivalstva, spremembe v zdravstvenem stanju prebivalstva ter razvoj medicinske znanosti. Na izdatke za bolnišnično zdravljenje pa vplivajo tudi drugi dejavniki, in sicer notranja organizacija in poslovodenje bolnišnice, organizacija dela in produktivnost, razpoložljivost opreme in kadrov, itn (Toth, 2000, str. 69-74).

## **2.5 Uvedba in proces notranjega revidiranja v bolnišnici**

Notranja revizijska dejavnost v javnih zdravstvenih zavodih ( bolnišnicah) je relativno nova dejavnost. Uvedba službe za notranjo revizijo zahteva sodelovanje različnih udeležencev. Odločitev o vzpostavitvi lastne notranjerevizijske službe predstavlja strateško odločitev, ki je v domeni najvišjega poslovodstva javnega zdravstvenega zavoda. Dejavnost vzpostavitve lastne notranjerevizijske službe zahteva načrtovanje in izvedbo določenih aktivnosti.

Proces uvedbe notranjerevizijske dejavnosti lahko razdelimo v dve fazi in sicer (Kovač, 2006, str. 52):

**Prva faza:** ustanovitev službe za notranjo revizijo, ki zajema:

- sprejem odločitve o uvedbi lastne službe za notranjo revizijo,
- opredelitev delovnega mesta ter umestitev v obstoječo organizacijsko strukturo,
- zagotovitev delovnega prostora,
- opredelitev namena, veljave in nalog notranjerevizijskega izvajalca-sprejem ustanovne listine,
- imenovanje vodje notranjerevizijske dejavnosti in pridobitev predhodnega soglasja k imenovanju s strani Urada RS za nadzor proračuna,
- posredovanje obvestila o uvedbi lastne službe Združenju zdravstvenih zavodov.

Izvajalec prve faze je najvišje poslovodstvo podjetja.

**Druga faza:** vzpostavitev vsebinskih okvirov za delovanje službe za notranjo revizijo, ki obsega:

- zapis internega akta-Pravilnika o službi za notranjo revizijo,
- izdelava priročnika za delo,

- izdaja obvestila o ustanovitvi službe,
- predstavitveni sestanki za vse vodstvene nivoje v bolnišnici, v okviru katerih je potrebno predstaviti notranjerevizijsko dejavnost v bolnišnici in način dela službe,
- opredeliti metodologijo za analiziranje tveganja, kot ene od osnov za načrtovanje dela službe,
- vzpostavitev informacijskega sistema službe,
- izdelati strateški načrt nadaljnjega razvoja notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici,
- izdelati letni načrt dela službe za notranjo revizijo.

Izvajalec druge faze je vodja službe za notranjo revizijo. Uresničitev obeh faz je nujni pogoj za to, da lahko notranjerevizijska dejavnost v bolnišnici zaživi. Po ustanovitvi službe ter opredelitvi vsebinskih okvirov službe se lahko prične z izvajanjem notranjih revizij in svetovanjem.

Spoštovanje Standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju<sup>3</sup>, načel o metodiki dela nosilcev notranjerevizijske dejavnosti<sup>4</sup> in Usmeritev za državno notranje revidiranje<sup>5</sup>, je temeljno zagotovilo za uspešno uvedbo in delovanje službe za notranjo revizijo.

Vsekakor se je pomembno zavedati dejstva, da sama prisotnost notranjerevizijske službe še ne daje jamstva za izboljšanje poslovanja, pač pa sta za uspešno delovanje notranjega revidiranja bistvena dva dejavnika. Na eni strani gre za ustrezne strokovne in osebnostne lastnosti notranjega revizorja, na drugi strani pa za primerno podporo, ki jo notranjerevizijski dejavnosti lahko zagotavlja samo najvišje vodstvo (Vezjak, 2004 str. 69).

## **2.6 Opredelitev področij notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici**

Za ravnanje s sredstvi javne bolnišnice je odgovoren direktor bolnišnice oz. poslovodstvo bolnišnice. Poslovodstvo je odgovorno za vzpostavitev učinkovitega in uspešnega sistema notranjih kontrol, s pomočjo katerega zagotavljajo spoštovanje načel (Kralj, 2004, str.63):

- skladnosti poslovanja z zakonskimi določili
- preglednosti porabe proračunskih sredstev
- učinkovitosti (poraba na pravi način)
- uspešnosti (poraba v skladu z namenom)
- gospodarnosti porabe proračunskih sredstev (z minimalnimi stroški zagotoviti maksimalne koristi).

<sup>3</sup> Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2003.

<sup>4</sup> Kodeks notranjerevizijskih načel, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1998

<sup>5</sup> Usmeritve za državno notranje revidiranje, Ministrstvo za finance RS Urad za nadzor proračuna, Ljubljana, 2003.

Glavna naloga notranje revizije v bolnišnici je opravljati storitve z zvezi z dajanjem zagotovil in svetovanjem, kako preišljeno in urejeno delovati na področju poslovanja in obvladovanja poslovnega tveganja, da bi izboljšali poslovanje. Eden ključnih pogojev za uspešno izpolnitev poslanstva, je vpetost revizije v vse razsežnosti delovanja bolnišnice. V strokovni literaturi lahko zasledimo opredelitve naslednjih področij notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici:

- **medicinsko** področje
- **tehnično preskrbovalno** področje
- **poslovno upravno** področje

**Medicinsko področje** vključuje organizacijske enote oz. poslovne procese, ki se nanašajo na izvajanje procesov zdravljenja, zdravstvene nege in diagnosticiranja. Notranje revidiranje vključuje revidiranje sistema zagotavljanja kakovosti na področju vseh treh procesov. Pri tem je pomembno, da se notranjerevizijska dejavnost na medicinskem področju usmerja predvsem na presojanje medicinskih procesov iz ekonomskega vidika. Notranji revizor bo revidiral medicinske storitve, ki jih opravljajo:

- lekarne
- oddelki za rentgensko diagnostiko
- laboratoriji
- transfuzijske postaje
- drugi specializirani oddelki

Posebne revizijske postopke bo uporabil tudi na področjih:

- porabe materialov (zdravil in sanitetnega materiala)
- izkoriščenosti zmogljivosti zdravstvenega zavoda
- zadovoljevanja potreb po delavcih

Z revizijskimi postopki bo notranji revizor presojal pravilnost evidentiranja in obračunavanja storitev, resničnost in nepristranskost izkazanih podatkov po posameznih področjih oziroma organizacijskih enotah, pokrivanje stroškov delovanja posameznih služb, racionalnost in gospodarnost poslovanja ter drugo. Prav tako bo preverjal verodostojnost listin, na podlagi katerih se na teh področjih evidentirajo poslovne spremembe v zavodu ter presojal usklajenost analitičnih evidenc s sintetičnimi.

**Tehnično preskrbovalno področje** vključuje organizacijske enote oz. poslovne procese, ki predstavljajo servisne dejavnosti in so v posredni povezanosti z bolniki. Njihov obstoj in delovanje je pogoj za nemoteno delovanje bolnišnice kot celote oz. njenih posameznih delov. Notranji revizor bo preiskal (Dokl, 2005, str. 16):

1. nastanitvene storitve,
2. oskrbo bolnikov,
3. splošne stacionarne storitve ter
4. opravljanje drugih storitev za bolnike.

**Poslovno upravno** področje vključuje organizacijske enote oz. poslovne procese, ki se nanašajo na upravljanje in vodenje bolnišnice. Vključuje sledeča področja, ki so predmet notranje revizije (Dokl, 2005, str.18):

1. Ravnanje z bolniki
  - sprejem in obračun bolnikov
  - varovanje osebnih podatkov bolnikov
2. Finance in računovodstvo
  - osnovna sredstva
  - stroškovno knjigovodstvo in obračun stroškov
  - plačilni promet
  - blagajniško poslovanje
3. Materialno poslovanje
  - nabava
  - skladiščenje in zaloge
  - saldakonti dobaviteljev
4. Posebna področja
  - kuhinja
  - pralnica
5. Kadrovsko področje
  - planiranje kadrov
  - razvoj kadrov
  - stroški dela

Glavne naloge notranjega revizorja pri revidiranju bolnišnice so (Ferjanc, 2006, str. 62):

- preiskovanje porabe sredstev glede na določene omejitve in namen ter gospodarnost uporabe sredstev javnih financ;
- preiskovanje uspešnosti delovanja vseh delovnih postopkov, ki potekajo zavodu, ocene učinkovitosti notranjih kontrol, s poudarkom na preiskovanju finančnih in računovodskih sistemov;



- nadzor spoštovanja zakonskih in drugih predpisov ter navodil ministrstva za zdravstvo, ki se nanašajo na poslovanje zdravstvenih zavodov;
- ocenitev primernosti in zanesljivosti informacijskega sistema, ki daje podatke za sestavo poslovnih in drugih poročil;
- kontrola obračunavanja in zaračunavanja opravljenih zdravstvenih storitev ter izterjevanja vplačil dospelih obveznosti pri kupcih zdravstvenih storitev s posebnim poudarkom na samoplačnikih.

Kot vidimo, so predmet notranje revizije vsa področja in vse dejavnosti bolnišnice. Notranji revizor mora dobro poznati sistem zdravstvenega varstva ter biti seznanjen z vsemi ukrepi in odločitvami, ki so pomembni za njegovo dejavnost. Vedeti mora, da ima vodstvo bolnišnice poleg načrtovanih nalog tudi naloge na področju zagotavljanja varnosti, vzdrževanja objektov, opreme in reda, torej skrb za nemoteno delovanje, pa tudi za spoštovanje pravil gospodarnega obnašanja.

Postopki, ki jih bo opravil notranji revizor so podobni kot pri reviziji letnih računovodskih izkazov, ki jih opravlja zunanji revizor. Na začetku se opravi začetna revizija in pregleda vse dokumentacijsko gradivo. Ker je težišče revizije na izpolnjevanju nalog, se preizkusijo notranji postopki delovanja, opravijo se intervjuji, pripravijo se organizacijske sheme in opazujejo se postopki pri opravljanju storitev. Revizor preizkusi delovanje notranjih kontrol in poslovodski informacijski sistem.

Glede na dejstvo, da je notranjerevizijska dejavnost relativno nova dejavnosti v slovenskem poslovnem okolju, še zlasti v javnih zdravstvenih zavodih, se izvajalci notranjega revidiranja srečujejo z določeno problematiko. V nadaljevanju predstavljam nekaj najpogostejših problemov, s katerimi se soočajo tako uporabniki kot posamezni udeleženci notranjerevizijske dejavnosti v bolnišnici. Tako se uporabniki notranjega revidiranja srečujejo zlasti s problemi, ki izhajajo iz odsotnosti nekaterih lastnosti izvajalcev, ki so ključnega pomena za uspešno in učinkovito notranje revidiranje. V okviru teh lastnosti so najbolj izpostavljene zlasti sledeče (Hala, 2004, str. 2):

- prizadevnost-notranji revizor si mora prizadevati, da svoje zaključke oblikuje na osnovi pravih informacij in da so cilji in metodologija revidiranja razumljiva vsakomur;
- pomanjkanje oziroma odsotnost sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev ( npr. revizorji Računskega sodišča). Zunanji revizor lahko poda usmeritve, kje in kako lahko notranjerevizijska dejavnost v bolnišnici izboljša svoje sisteme oz. procese;

- problemi, ki izhajajo iz nejasnosti oz. nerazumevanja načela neodvisnosti in nepristranskosti izvajalcev notranjerevizijske dejavnosti;
- vključevanje izvajalcev notranjerevizijske dejavnosti v operativno delovanje ter s tem povzročanje oslabitve načela nepristranskosti;
- nerazumevanje posloводства poslanstva in vloge notranjerevizijske dejavnosti v organizaciji. Napačno je razumevanje, da je namen notranjerevizijske dejavnosti samo opozarjanje na nepravilnosti. Ključnega pomena je razumevanje, da te dejavnosti kot instrumenta, ki sodeluje pri prepoznavanju slabosti organizacije ter pomaga poslovodstvu izboljšati notranji kontrolni sistem;
- pomanjkanje teoretičnih napotkov domačih avtorjev, ki bi bili uveljavljeni v slovenskem prostoru. Pomanjkanje ali odsotnost objavljenih primerov dobre prakse iz slovenskih organizacij s področja notranjerevizijske dejavnosti;
- eden od ključnih problemov, ki so povezani z notranjerevizijsko dejavnostjo, je ovrednotenje in merjenje njene koristi za organizacijo. Koristi notranjerevizijske dejavnosti je težko izmeriti, saj sprejeta priporočila notranjega revizorja izpolnijo ostali udeleženci organizacije. V skladu s pravili stroke se notranji revizor namreč ne sme vključevati v operativno delovanje. Notranjerevizijski procesi se lahko usmerjajo na področje spremljanja kvalitete poslovanja, vplivov na okolje in obvladovanja sistema varnosti. Tovrstne procese je težko ovrednotiti z gospodarskimi in finančnimi kazalci.

Večina teh problemov izvira iz pomanjkanja vedenja uporabnikov notranjerevizijske dejavnosti in znanja nosilcev te dejavnosti. Ključno vlogo pri odpravljanju teh problemov lahko odigra sistem izobraževanja v okviru strokovnih izobraževalnih institucij.

### **3 PRAVILNIK O NOTRAJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU-BOLNIŠICI**

#### **3.1 Umestitev Pravilnika o notranjem revidiranju v bolnišnici**

Organizacija in delovanje notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih sta vzpostavljena z notranjimi akti oziroma pravilniki, ki opredeljujejo vzpostavitev izvajanja notranje revizije, njen položaj, namen, področje, vsebino in način dela, pooblastila in odgovornosti notranjerevizijske službe pri proračunskem uporabniku in njegovih organizacijskih enotah ter njeno sodelovanje z zunanjim akterji, kot sta na primer Urad za nadzor proračuna in Računsko sodišče (Pipan, 2004, str. 72).

Priprava Pravilnika o notranjem revidiranju v javnem zavodu je v prvi vrsti naloga predstojnika notranjerevizijske službe. Pri njegovi pripravi je zaželeno tudi sodelovanje direktorja zavoda in po možnosti pravnega strokovnjaka, katerega naloga je predvsem skrb, da bo sprejeti pravilnik skladen z zakoni in drugimi pravnimi akti. Pravilnik mora biti vsebinsko prilagojen značilnostim in potrebam posameznega javnega zavoda, zato mora predstojnik notranjerevizijske službe zelo dobro poznati organizacijo in način dela v javnem zavodu (Komar Jadek, 2001, str. 4-6).

### 3.2 Pravne podlage Pravilnika o notranjem revidiranju

Pravilnik o notranjem revidiranju ima več **pravnih podlag**, ki so bile v nalogi že predhodno omenjene in predstavljene, ta tej točki jih samo kratko povzemam:

- Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), z novelo, sprejeto leta 2002 (Uradni list RS, št. 30/02),
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02),
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02),
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance, Vlada RS, 2003),
- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99),
- Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12I/91).

Za vzpostavitev in učinkovito delovanje notranje revizije v organizacijah javnega sektorja je priporočljivo, da se vzporedno s Pravilnikom o notranjem revidiranju sprejmejo tudi naslednji dokumenti, ki se nanašajo na notranje revidiranje (Cukon Mavec et al., 2006):

1. ocena potreb notranje revizije;
2. priročnik za notranje revidiranje;
3. letni načrt notranjih revizij.

**Ad1)** Priporočljivo je, da se v organizaciji predhodno izdelava okvirna ocena potreb po notranjem revidiranju v prihodnosti. Takšna ocena naj ob upoštevanju področja delovanja organizacije temelji na predhodno ugotovljenih tveganjih, ki se pri poslovanju pojavljajo najpogosteje.

#### **Ad2) Revizijski priročnik**

Za lažjo in kakovostnejšo izvedbo operativnih del pri notranjem revidiranju je priporočena tudi uporaba **revizijskega priročnika**, ki ga je izdal Slovenki Inštitut za revizijo. V njem so natančno definirani koraki izvajanja notranjerevizijskih aktivnosti, opisane so tehnike in orodja, ki se pri notranji reviziji uporabljajo, zraven pa so priloženi tudi vzorci dokumentov,

načrtov ter vzorci poročil za posamezna področja delovanja službe notranje revizije (Mars, 2006, str.16).

### **3.3 Vsebina in temeljne značilnosti Pravilnika o notranjem revidiranju**

Pravilnik o notranjem revidiranju v javnem zavodu mora vsebovati vsaj naslednja določila:

#### *Opredelitev nadzora nad poslovanjem zavoda in splošne določbe nadzora*

V uvodu pravilnika se najprej določi, kaj naj tak pravilnik ureja, kaj vse bo predmet revidiranja in na podlagi česa naj se sploh izvaja nadzor. Pri tem je za učinkovit nadzor potrebno, da je celoten sistem finančnega nadzora sestavljen tako iz sistema notranjih kontrol kot tudi iz notranje revizije.

Sistem notranjih kontrol naj pri tem predstavlja celoto računovodskih, finančnih in drugih kontrol, vključno z organizacijskim ustrojem, metodami in postopki, ki jih vzpostavi vodstvo zavoda z namenom, da si z njimi pomaga pri gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju. Namen učinkovitega sistema notranjih kontrol je zato predvsem, da se v zavodu zagotovi pravilno in uspešno poslovanje, varovanje sredstev, odkrivanje napak in pomanjkljivosti, verodostojnost računovodskih in drugih poročil in podobno (Lesjak, 2000, str. 15).

#### *Poslanstvo, namen in cilj ustanovitve notranjerevizijske službe*

Poslanstvo notranjerevizijske službe naj bo v pravilniku opredeljeno kot pomoč organizaciji pri doseganju zastavljenih ciljev s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina presojanja in izboljševanja uspešnosti obvladovanj tveganj, notranjih kontrol in upravljanja z dajanjem neodvisnih in nepristranskih zagotovil ter z opravljanjem svetovalnih dejavnosti.

Opredelitev in namen notranje revizije sta v prvi vrsti določena že z Zakonom o javnih financah in Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki opredeljujeta notranje revidiranje kot neodvisno presojanje, ki ga izvajajo notranji revizorji, praviloma zaposleni v organizaciji, kjer preiskujejo in vrednotijo sisteme notranjega kontroliranja. Pri tem je namen notranjega revidiranja v javnem zavodu, da z neodvisnim presojanjem vseh vidikov poslovanja zavoda poslovodstvu zagotovi pravočasne in ustrezne informacije za izboljšanje poslovanja in odpravo morebitnih nepravilnosti (Rošker, 2004, str. 11).

V pravilniku se poleg temeljnega namena funkcije notranje revizije lahko glede na različne dejavnosti, ki se izvajajo, podrobneje določijo tudi posamezni specifični nameni revidiranja, ki iz teh dejavnosti izhajajo, kot so na primer zakonitost javnega naročanja, ustreznost

organizacijske in kadrovske politike, gospodarnost pri uporabi sredstev, poštenost računovodskih poročil in podobno.

Namen notranjega revidiranja, ki naj po v pravilniku opredeljen pa je predvsem (Lah, 2003, str. 86):

- preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti in uspešnosti delovanja sistema notranjih kontrol v organizaciji ter kakovosti notranjega kontroliranja,
- zagotavljanje zanesljivih in neoporečnih informacij,
- zagotavljanje skladnosti z usmeritvami, načrti ter zakonskimi in drugimi predpisi,
- varovanje premoženja,
- doseganje zastavljenih namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem oziroma programi.

Cilj notranjega revidiranja naj bo v pravilniku opredeljen kot dajanje ustreznega zagotovila ter ustreznih priporočil z namenom povečevanja koristi organizacije.

#### *Položaj in organizacija notranjerevizijske službe*

Kljub temu da imajo zavodi več možnosti, kje in kako organizirati notranjerevizijsko službo, je pri tem bistvenega pomena, daje njenemu delovanju zagotovljena neodvisnost. Zato je že ob ustanavljanju službe smiselno v pravilniku določiti, kje v sestavu organizacije se bo notranjerevizijska služba nahajala in na kakšen način bo zagotovljeno njeno izvajanje (Small, 1998).

Ob ustanovitvi **lastne službe** za notranjo revizijo, naj bodo v Pravilniku o notranjem revidiranju zapisana naslednja dejstva: lastna notranjerevizijska služba je organizirana kot samostojen organizacijski del, ki je neposredno podrejen predstojniku ter funkcionalno in organizacijsko ločen od drugih organizacijskih delov javnega zavoda. Teritorialno se nahaja na sedežu (vodstvu) zavoda, kar omogoča predvsem to, da se podatki obdelujejo centralno in po organizacijskih enotah. Opis delovnih mest se pri tem določi s pravilnikom o sistemizaciji delovnih mest. Glede na različnost funkcij poslovanja v zavodu, je lahko delo notranjerevizijske službe pri izvajanju posameznih revizij podrobneje razdeljeno tudi po posameznih dejavnostih (revizija računovodstva in financiranja, revizija informacijske funkcije, revizija administracije in izvedbenih funkcij itd.), pri čemer naj se vsebina nalog v vsaki dejavnosti podrobneje določi s posebnim sklepom oziroma posebnim pravilnikom (Kovač, 2006, str. 46).

Tudi če se zavod odloči za **zunanjega izvajalca** notranjega revidiranja, se bistvena določila pravilnika ne spremenijo, priporočljivo pa je, da se v pravilniku podrobneje opredeli način sodelovanja in poročanja med zunanjim izvajalcem notranje revizije in poslovodstvom zavoda ter da se določijo morebitne omejitve glede razpolaganja s tajnimi informacijami zavoda, ki jih je med potekom revidiranja pridobil zunanji izvajalec.

V Pravilniku o notranjem revidiranju naj bo tudi zapisano, da službo za notranjo revizijo vodi predstojnik, ki je podrejen neposredno poslovodstvu (direktorju), kateremu tudi odgovarja, da mora sodelovati pri oblikovanju in sprejemanju notranje organizacijskih pravil ter skrbeti za natančno razmejevanje pristojnosti in odgovornosti udeležencev pri notranjem revidiranju. Prav tako naj bo zapisano, da je odgovoren je za delo svojih podrejenih, ki jih je dolžan pri njihovem delu nadzorovati in usmerjati, pri tem je priporočljivo, da za učinkovit nadzor vnaprej določi ustrezna merila za ocenjevanje opravljenega dela zaposlencev. Ob potrebi po vključitvi zunanjega strokovnjaka v postopek notranje revizije, predvsem, če se pri revidiranju pojavi kakšno vprašanje, ki presega znanje notranjega revizorja, o tem odloča vodja službe sam ali v soglasju s poslovodstvom zavoda.

#### *Naloge in področja dela notranjerevizijske službe*

Pravilnik naj vsebuje podatke o presojanju načina ravnanja s tveganji in ustroju notranjih kontrol za obvladovanje tveganj na revidiranih področjih in sicer (Lah, 2003, str.81-92):

- presojanje, ali so pomembne finančne, upravljalne in poslovne informacije natančne, zanesljive, pravočasne in popolne
- presojanje elektronskega informacijskega sistema
- preverjanje poznavanja veljavnih zakonov, predpisov, standardov
- preverjanje skladnosti ravnanja zaposlencev z zakoni, predpisi in standardi
- preverjanje skladnosti delovanja z notranjimi usmeritvami in akti
- preverjanje popolnosti, zanesljivosti in pravočasnosti poročanja v skladu s predpisi
- presojanje pridobivanja sredstev, njihove ekonomske upravičenosti, učinkovitosti uporabe ter ustreznosti varovanja
- druge notranjerevizijske naloge po sklepih uprave

#### *Vrste revizijskih pregledov*

Pravilnik naj vsebuje podatke o vrstah revizijskih pregledov, ki jih bodo notranji revizorji izvajali in sicer, da notranji revizorji izvajajo tako **redne** kot tudi **izredne** revizijske preglede. **Redni** pregledi se izvajajo skladno s predhodno sprejetim revizijskim načrtom, **izredni** pa so tisti, ki niso vnaprej opredeljeni, ampak se opravijo na zahtevo predstojnika oddelka, vodstva zavoda ali kakšnega drugega organa, ki je pristojen predlagati začetek revizije.

Pravilnik naj vsebuje tudi opis obsega revidiranja in sicer naj bo v njem navedeno, da po obsegu ločimo celovite, delne in ponovne revizijske preglede. **Celovit** revizijski pregled zajema celotno poslovanje zavoda ali neke njegove organizacijske enote, pri čemer je poudarek na preverjanju delovanja sistema notranjih kontrol. **Delni** pregled zajema pregled poslovanja le posameznega dela zavoda oziroma organizacijske enote ali pregled posamezne faze poslovanja v določeni organizacijski enoti. Ponovne notranje revizije pa so po svoji naravi izredne notranje revizije namenjene preverjanju, ali so bile nepravilnosti oziroma

pomanjkljivosti rednih ali izrednih notranjih revizij odpravljene. Sklep o začetku ponovne revizije prav tako izda predstojnik oddelka, vodstvo zavoda ali kakšen drug organ, ki je pristojen predlagati začetek revizije.

### *Načrtovanje dela*

V pravilniku naj bodo vsebovani tudi podatki glede načrtovanja dela in sicer, da se notranje revidiranje izvaja skladno z dolgoročnimi (strateškimi), kratkoročnimi (letnimi) in operativnimi (taktičnimi) plani dela. Strateški načrt revidiranja pripravi vodja notranjerevizijske službe, in sicer za pet let. Pripravi se hkrati z letnim načrtom revidiranja, nato pa se vsako leto, ob sprejemu novega letnega načrta, ustrezno prilagodi in dopolni.

Takšen strateški načrt v prvi vrsti opredeljuje vsebino dela notranjerevizijske službe, sedanje in pričakovane kadrovske potrebe, potrebna finančna sredstva in podobno. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje izvedbe prednostnih nalog, določenih pri izdelavi ocene tveganj.

Kratkoročni načrti notranjega revidiranja so ponavadi v pravilnikih opredeljeni kot letni načrti revidiranja. V pravilniku naj bo poudarjeno, da za njihovo pripravo skrbi vodja notranjerevizijske službe, pri tem pa mu lahko pomagajo tudi ostali notranji revizorji, da mora letni načrt temeljiti predvsem na izdelani oceni tveganj in na predvidenih potrebah po revidiranju, upoštevati pa mora tudi določila, navedena v strateškem načrtu revidiranja. V pravilniku naj bo prav tako izpostavljeno, da se v letnem načrtu revidiranja pripravi tudi letni načrt revizijskih nalog, ki naj vsebuje seznam organizacijskih enot, ki bodo revidirane, čas trajanja posamezne naloge ter revizijske cilje in roke za pripravo končnega poročila. Poleg tega pa lahko letni načrt obsega še podrobnejši opis vsebine načrtovanih pregledov, oceno predvidenih stroškov, možne izvajalce revidiranja in cilje. Časovno najbolj omejen plan revidiranja pa predstavlja operativni načrt izvajanja neke revizijske naloge. Operativni načrti izhajajo iz predhodno sprejetega letnega načrta dela, kjer so določene posamezne revizije, ki bodo opravljene med letom. Pred začetkom vsake revizije vodja notranjerevizijske službe določi odgovornega revizorja, ki bo opravil revizijski pregled. Njegova prva naloga je tako, da pred začetkom revidiranja pripravi ustrezen načrt izvajanja dodeljene revizijske naloge, ki naj vsebuje:

- natančen obseg in cilje revizijske naloge,
- izdelano oceno tveganja,
- potrebna sredstva za izvedbo,
- pričakovane rezultate,
- časovni raspored naloge in roke za pripravo poročil,
- seznam oseb, ki so v revizijo vključene.

### *Način dela, postopki in poročanje*

V pravilniku naj bo opisan način dela, postopki dela ter način poročanja. Običajno je v pravilniku opredeljeno, da se postopek izvedbe notranje revizije opravi na podlagi predhodno pripravljenega načrta izvajanja revizijske naloge. pri tem je pristojni notranji revizor dolžan vodjo revidirane enote seznaniti z začetkom revizije. Navadno revizor najavi začetek revizije nekaj dni pred začetkom dela, izjema so le izredne revizije, kjer se revizor ni dolžan najaviti. Revizija se nato začne z uvodnim sestankom, kjer revizor vodji oddelka predstavi okvirni program revizije. Sledijo postopki preiskovanja in vrednotenja ter tolmačenja dobljenih rezultatov. Nato revizor že lahko pripravi osnutek poročila o opravljeni notranji reviziji, ki ga pošlje vodji revidirane enote, in določi nekajdnevni rok za oddajo pripomb na njegove ugotovitve. Ob večjih pripombah in nejasnostih se lahko organizira skupni sestanek, kjer se poskuša zblížati stališča. Ob večjih nesoglasjih oziroma sporih je o tem treba nemudoma obvestiti vodjo notranjerevizijske službe. Ko je to opravljeno, lahko revizor izda poročilo o opravljeni reviziji. Poročilo predstavlja bistvene ugotovitve pregleda, ki jih je revizor s strokovnim in objektivnim delom ugotovil in dokumentiral (Simončič, 2007, str. 24-26).

Hkrati s poročilom nato revizor predlaga tudi ukrepe in priporočila za odpravo ugotovljenih napak in pomanjkljivosti ter rok za odpravo le-teh. S poročilom se poleg revidiranja seznanijo tudi vodja notranjerevizijske službe, ki naj nato prevzame nadzor nad odpravo nepravilnosti. Priporočljivo je, da imajo vsa revizijska poročila enotno sestavo in obliko:

1. uvod, predstavitev revizije;
2. povzetek ugotovitev;
3. predlogi in priporočila za odpravo nepravilnosti;
4. rok za odpravo nepravilnosti in način obveščanja o njihovi odpravi;
5. morebitne podrobnejše obrazložitve in načrt spremljanja v prihodnje.

### *Delovno gradivo in varstvo dokumentacije*

Glede delovnega gradiva in varstva dokumentacije naj bo v pravilniku določeno, da je pred začetkom revidiranja smiselno vzpostaviti enoten način zbiranja in hranjenja dokumentacije ter ostalega delovnega gradiva, kot so delovni program, analize opravljenih preizkusov, zapisniki, evidence in drugo. za pripravo gradiva je smiselno upoštevati standarde notranjega revidiranja in druge ustrezne predpise, če obstajajo. Pri tem je priporočljivo, da se revizijska dokumentacija hrani v mapah spisov, ki vsebujejo vse dokumente v zvezi s celotnim potekom posameznega revidiranja, ne glede na obliko dokumentov.

Določeno naj bo tudi, da je notranji revizor osebno odgovoren za varstvo in zaupnost vseh podatkov, ki jih je pridobil ali izdelal med revizijskim pregledom. Vse informacije morajo ostati zaupne, zahtevati jih smejo le osebe, ki so do njih upravičene po uradni dolžnosti.



Dokumente je treba hraniti vsaj 5 oziroma 10 let po opravljeni reviziji, v nekaterih primerih pa celo trajno, za kar naj bo odgovoren neposredno vodja notranjerevizijske službe.

#### *Sodelovanje z zunanjimi revizorji in ostalimi inštitucijami*

Pri pripravi pravilnika je smiselno opredeliti tudi način sodelovanja notranjih revizorjev z zunanjimi revizorji in drugimi organi nadzora, saj so vse te institucije sestavni del celotnega nadzornega sistema. Po eni strani imajo zunanji revizorji pomemben vpliv na razvoj še nezadostne osveščenosti poslovodstev glede pomena obvladovanja tveganj in vloge notranjega revidiranja, po drugi pa je vloga zunanjega revizorja tudi, da oceni delo, ki ga izvaja notranja revizija, ter se nanj opre, kjer je to mogoče.

Pri tem je v pravilniku smiselno zahtevati, da zunanji revizorji notranjega revizorja kot svojega strokovnega sogovornika vključijo v vse stike, ki jih imajo s poslovodstvom zavoda. Najpogostejši stiki med revizorji se pojavljajo v postopku izvajanja posamezne revizije in ob pripravi revizijskih poročil. Tu prihaja do sodelovanja v obliki izmenjave informacij in revizijskega gradiva, redkeje pa tudi do skupnega dela in poročanja o ugotovitvah. Vendar bi veljalo poleg omenjenega načina sodelovanja posvetiti večji poudarek tudi skupnemu razvijanju revizijske stroke in prakse, metod in tehnik revidiranja, sodelovanju pri izobraževanju ter svetovanju, kjer lahko zunanji revizorji s svojim znanjem in izkušnjami prispevajo k večji učinkovitosti dela notranjerevizijskih služb.

#### *Postopek izvedbe notranje revizije*

V pravilniku naj bo opredeljeno, da se posamezna revizija opravi na podlagi načrta izvajanja revizijske naloge, ki zajema, kot že omenjeno, naslednje: obseg in cilj revizije, določitev predmeta revidiranja, potrebna sredstva in pričakovane rezultate, določijo se časovni razpored dela, roki izvedbe in osebe, ki bodo prejele poročilo. Izpostavljeno naj bo, da je za ustrezno načrtovanje revizije predvsem pomembno, da notranji revizor pridobi osnovne informacije o ciljnih in načrtih proračunskega uporabnika, usmeritvah, načrtih, postopkih ter zakonskih in drugih predpisih, ki lahko odločujoče vplivajo na delovanje proračunskega uporabnika. Informacije zajemajo tudi število in imena zaposlencev, opise delovnih mest in podrobne podatke o preteklih spremembah v organiziranosti, večjih spremembah in načrtih, informacije o predračunih, poslovnih izidih in računovodskih podatkih o organizacijski enoti oziroma področju, ki naj bi se revidiralo.

Iz pravilnika naj jasno izhaja, da šele ko je revizijski načrt narejen, lahko revizor začne izvajati revizijo ter da revizor najprej pripravi revizijski program, ki ga preda poslovodstvu, da so v njem zajeti postopki revidiranja, splošni okvir revizije in glavni cilji revizije. Revizijski program običajno v grobem obsega vsaj naslednje točke:

- predvidene postopke revidiranja in izbrane metode dela revizorjev (intervjuvanje, priprava vprašalnikov, opazovanje, pregledovanje dokumentacije, vzorčenje in analiziranje;
- zapis ciljev revizije;
- obseg revizije (delna ali celovita revizija) in morebitne omejitve pri reviziji (omejitve pri področju revidiranja ali postopkih revidiranja); revizijski postopki predstavljajo navodila za obvezno preizkušanje podatkov in postopkov, relevantnih za preverjanje obstoja in delovanje notranjih kontrol, ki so namenjene obvladovanju tveganj;
- revizijski vprašalnik, v katerem so nanizana vprašanja, s katerimi revizorji preizkušajo organiziranost in postopke obvladovanja tveganj.

#### *Pravice in dolžnosti zaposlencev v notranjerevizijski službi*

Notranji revizorji naj bi bili pri svojem delu čim bolj samostojni in funkcionalno neodvisni, zato naj pravilnik vsebuje določila glede pravic in dolžnosti zaposlencev v notranjerevizijski službi, ki pravi, da so zaposlenci samostojni predvsem pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, poročanju, izbiri revizijskih metod, dajanju priporočil in spremljanju njihovega izvajanja. Funkcionalna neodvisnost pa zagotavlja notranjim revizorjem možnost prostega strokovnega presojanja nasproti predstojniku proračunskega uporabnika ter neodvisnost v zvezi z načrtovanjem in izvajanjem revizij, poročanjem, dajanjem priporočil ter spremljanjem njihovega izvajanja. Pri svojem delu imajo pravico do dostopa do vse potrebne dokumentacije, osebja in opreme, kadar je to potrebno za nemoteno opravljanje dela. Pri tem so notranji revizorji z vso pridobljeno dokumentacijo dolžni ravnati skrbno in čuvati morebitne poslovne skrivnosti pred nepooblaščenimi osebami. Prav tako morajo biti revizorji seznanjeni z vsemi pomembnejšimi poslovnimi in drugimi dogodki, ki zadevajo poslovanje zavoda. Pravico imajo zahtevati od poslovodstva, da jih povabi na sestanke, ki se tičejo področij nadzora, finančnega poslovanja, priprave internih aktov in podobno.

Poleg tega mora iz pravilnika biti razvidno, da notranjo revizijo lahko tudi v zavodih opravljajo le notranji revizorji, ki so pridobili ustrezen naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Če zahtevnost določene revizije presega znanje revizorja, lahko, ob soglasju vodje službe, revizor za pomoč zaprosi zunanjega strokovnjaka, kar potem tudi vključi v poročilu.

Prav tako naj bo v pravilniku navedeno, da morajo pri svojem delu revizorji uporabljati splošno priznane metode dela, kot so metode pregledovanja, opazovanja, poizvedovanja, preverjanja in analitičnega preiskovanja ter druge ter da morajo biti revizorji pri svojem delu nepristranski, pravični, izogibati se morajo navzkrižju interesov. Notranji revizor tudi ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog oziroma sodelovati pri reviziji tistih postopkov, v

katerih je poprej sodeloval. Prav tako kot celotna notranjerevizijska služba je tudi vsak posamezni revizor odgovoren za ocenjevanje ustreznosti obvladovanja tveganj, notranjih kontrol, postopkov poslovanja in ostalih postopkov, ki lahko vplivajo na poslovanje zavoda. Vsi zaposleni v notranji reviziji imajo pravico in dolžnost, da nenehno izpopolnjujejo svoje znanje o revidiranju in tudi z drugih področij, ki so pomembna za njihovo nemoteno delo. Za izobraževanje je tako najbolje zadolžiti predstojnika službe, ki naj že v načrtu dela službe predvidi potrebna sredstva in delovni čas, namenjen tej dejavnosti.

#### *Druge določbe*

V pravilnik morajo biti vključene tudi **odgovornosti** predstojnika oziroma vseh zaposlencev, ki so v splošnem naslednje:

- izvajanje sprejetega letnega načrta notranjih revizij ter ostalih nalog, ki jih zahteva uprava;
- vzdrževanje strokovne usposobljenosti notranjih revizorjev, njihovega ustreznega znanja, izkušenj in strokovnih potrdil;
- sodelovanje pri preiskavah pomembnih sumljivih dejavnosti ali goljufij znotraj organizacije in odvisnih družb ter poročanje upravi o izsledkih.

Prav tako so ključni del vsebina pravilnika tudi **pooblastila** predstojnika in zaposlencev v notranjerevizijski enoti in vsebinsko sestojijo iz sledečih pooblastil, ki pa se prilagodijo naravi poslovanja organizacije:

- neposreden in neomejen dostop do vseh dejavnosti, listin, evidenc, zaposlencev in sredstev za potrebe izvajanja nalog;
- predstojnik in zaposleni pa nimajo pooblastil za;
- opravljanje operativnih nalog;
- odobravanja ali izvajanje računovodskih transakcij znotraj notranjerevizijske enote;
- usmerjanje dejavnosti zaposlencev, ki so zaposleni zunaj notranjerevizijske enote, razen če so takšni zaposleni posebej dodeljeni revizijski skupini oziroma za pomoč notranjim revizorje.

Poleg zgoraj navedenega, mora pravilnik vsebovati tudi podatke o tem, na katerih **strokovnih in etičnih pravilih** temelji.

## **4 PRIMER PRAVILNIKA O DELOVANJU SLUŽBE ZA NOTRANJO REVIZIJO V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU - BOLNIŠNICI**

Na podlagi 100. člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/02-ZJU in 110/02-ZDT-B), 2. in 10. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002) in 2. člena

Pravilnika o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št.112/2002, 13/03 in 53/2005) ter Usmeritev za notranje revidiranje, ki jih je izdalo Ministrstvo za finance in na podlagi 53.člen Zakona o računovodstvu ( Uradni list RS, št.23/99), Zakona o zavodih ( Uradni list RS, št.12/1991 in Stališča urada Republike Slovenije za nadzor proračuna, izdajam:

## Pravilnik o notranjem revidiranju v Bolnišnici

### I. SPLOŠNE DOLOČBE

#### 1.člen

Za stalno in celovito preverjanje spoštovanja načela zakonitosti, pravilnosti, gospodarnosti in urejenosti poslovanja Bolnišnice (v nadaljevanju bolnišnica) je oblikovana posebna štabna služba - Služba za notranjo revizijo (v nadaljevanju: služba). Službo vodi in za njeno delo odgovarja vodja službe za notranjo revizijo (v nadaljevanju: vodja službe).

Služba vzpostavlja in vzdržuje sisteme, pravila in instrumente nadzora za zagotovitev optimalnega delovanja bolnišnice.

Cilj delovanja službe je pomagati vodstvu bolnišnice pri smotrnem poslovanju, izboljševanju kvalitete, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja v okviru sprejetih razvojnih usmeritev. Poseben poudarek pri delovanju službe je na preverjanju notranjih kontrol, ocenjevanju zadovoljivosti njihovega delovanja in svetovanju poslovodstvu za njihovo dopolnitev z namenom obvladovanja poslovnih tveganj.

#### 2.člen

S tem pravilnikom se določa:

1. namen, področje, vsebina in način dela službe;
2. notranja organizacija dela;
3. obveznosti, odgovornosti in pooblastila službe.

#### 3.člen

Služba na osnovi letnega načrta dela, ki ga pripravi vodja službe, potrdi pa direktor, zagotovi izvajanje rednih notranjerevizijskih pregledov poslovanja. Poleg rednih se izvajajo tudi izredni pregledi, ki jih odredi direktor z delovnim nalogom.

Vodja službe direktorju poroča o izvršenem letnem načrtu dela, o ugotovitvah pregledov, o uresničevanju sprejetih priporočil po notranji reviziji in o svetovalni dejavnosti. Letno

poročilo o delu službe izdela vodja službe do konca februarja tekočega leta za preteklo leto in ga posreduje direktorju.

Direktor je dolžan zagotoviti neodvisnost službe in nadzirati njeno delovanje.

#### 4.člen

Letno poročilo o delu službe obsega:

- splošno oceno ustreznosti obvladovanja tveganj in zadovoljivosti delovanja notranjih kontrol na revidiranih področjih v letu, na katero se poročilo nanaša,
- primerjavo načrtovanega obsega dela z uresničenim,
- samooceno kakovosti izvajanja notranjerevizijske dejavnosti,
- pomembne ugotovitve revizij in priporočila,
- poročilo o obsegu sprejetih priporočil,
- poročilo o uresničevanju sprejetih priporočil.

## **II. NAMEN, PODROČJE, VSEBINA IN NAČIN DELA**

### **Namen delovanja**

#### 5.člen

Namen službe je skrb za razvoj in izvajanje notranjega nadzora poslovanja v bolnišnici, notranje revidiranje in svetovanje.

Namen notranjega revidiranja je zagotavljanje informacij in priporočil o:

- vzpostavljenosti in delovanju notranjega kontrolnega sistema na področju, ki je predmet notranje revizije,
- zakonitosti, racionalnosti, pravilnosti, urejenosti in ažurnosti poslovanja bolnišnice,
- varovanju sredstev in premoženja, s katerim upravlja bolnišnica,
- racionalnosti in učinkovitosti poslovnih procesov,
- racionalnosti in učinkovitosti informacijskega sistema, vključno z oceno projektov,
- uvajanja in dopolnjevanja ter uporabe informacijskih sistemov in drugih rešitev za razvoj in izboljšanje poslovanja,
- zanesljivosti in primernosti informacijskega sistema, katerega rezultat so podatki za sestavo poslovnih poročil in odločitvenih informacij,
- nadzor nad uresničevanjem zakonskih in drugih predpisov ter veljavnih navodil, ki se nanašajo na poslovanje zdravstvenih zavodov,
- ekonomičnosti in učinkovitosti porabe sredstev ter izvajanje sprejetih ciljev razvoja, poslovne politike, načrtovanja ter drugih poslovnih odločitev,
- izvajanja pooblastil za odločanje in razpolaganje s sredstvi,

- preprečevanju nevarnosti ogrožanja premoženja bolnišnice,
- poenotenju in racionalnosti delovnih postopkov,
- odpravljanju nepravilnosti, pomanjkljivosti in zlorab pri poslovanju.

## **Področje in vsebina dela**

### 6. člen

Področje in vsebina dela službe obsega:

- revidiranje poslovanja posamezne organizacijske enote bolnišnice,
- revidiranje posameznega poslovnega procesa in
- svetovanje.

Revidiranje in svetovanje se lahko nanaša na **medicinske** in **nemedicinske** procese.

**Glavna področja nadzora nad opravljanjem medicinske dejavnosti so:**

- ustreznost vsebine in obsega zdravstvenih programov,
- ustreznost in zadostnost zdravstvenega osebja, medicinske opreme in prostorov,
- obseg dela in produktivnost dela,
- celovita kakovost zdravstvene oskrbe,
- dostopnost bolnikov do zdravstvene oskrbe,
- položaj bolnikov v procesih zdravljenja in zadovoljstvo bolnikov.

**Glavna področja nadzora nemedicinskih procesov (finančni nadzor) pa so:**

- ali so bile finančne odločitve posloводства pravočasne;
- ali je bilo zagotovljeno zadostno število in ustreznost administrativnega in tehničnega osebja;
- zadostnost in trajnost finančnih sredstev;
- razpoložljivost računovodskih tehnologij;
- kakovost poslovodnih izkazov;
- donosnost poslovanja v primeru tržne dejavnosti.

Služba notranje revizije ne opravlja nobenih operativnih nalog za področja, katera revidira in ne sprejema nobenih operativnih odločitev v zvezi z revidiranimi področji.

## **Način dela**

### 7. člen

Izvajanje aktivnosti službe poteka v skladu s pravili stroke in v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Osnova za načrtovanje in izvajanje notranjega revidiranja v bolnišnici je revizijska analiza tveganja, ki jo služba razvija in izvaja za potrebe načrtovanja. Pri načrtovanju dela služba upošteva tudi predloge vodij oz. predstojnikov organizacijskih enot.

## **Načrtovanje**

### **8. člen**

Notranjerevizijska dejavnost v bolnišnici poteka na osnovi:

- strateškega,
- letnega in
- operativnega načrta dela.

Strateški načrt vsebuje začrtano vizijo nadaljnjega dela in razvoja notranje revizijske dejavnosti v bolnišnici. V strateškem načrtu so opredeljeni potrebni kadrovske, tehnične in finančne viri za obdobje enega revizijskega cikla.

V letnem načrtu so na podlagi analize tveganja in predlogov predstojnikov oddelkov oz. vodij služb opredeljene organizacijske enote oz. procesi dela, ki se bodo revidirala v letu, na katerega se letni načrt nanaša.

Operativni načrt dela službe podrobno opredeljuje področja in organizacijske enote, ki bodo predmet revidiranja v četrletnem obdobju, kakor tudi izvajalca notranje revizije in razporeditev fonda delovnega časa.

Strateški in letni načrt potrdi direktor. Operativni načrt na podlagi strateškega in letnega načrta določi vodja službe.

## **Poročanje**

### **9.člen**

Služba je dolžna vsake tri mesece poročati direktorju o izvajanju načrta dela in o pomembnejših ugotovitvah iz pregledov ter o uresničevanju priporočil za odpravo odkritih nepravilnosti in pomanjkljivosti pri poslovanju.

Če služba odkrije kakšno namerno nepravilnost ali resno sumi, da le-ta obstaja, to takoj sporoči direktorju.

## Vrste pregledov poslovanja

### 10.člen

Služba izvaja:

- redne in
- izredne

preglede poslovanja, ki so lahko:

- celoviti,
- delni ali
- ponovni.

**Redni** pregled poslovanja se opravi v skladu z letnim načrtom dela. **Izredni** pregled poslovanja se opravi na podlagi pisnega naloga direktorja.

*Celoviti pregled* poslovanja zajema celotno poslovanje posamezne organizacijske enote znotraj bolnišnice, oziroma vseh organizacijskih enot (zavoda kot celote).

*Delni pregled* poslovanja zajema poslovanje posameznega dela organizacijske enote ali dela procesa ali faz obravnavanja poslovnih dogodkov v eni ali v več organizacijskih enotah bolnišnice.

*Ponovni pregled* poslovanja oz. spremljanje napredovanja je namenjeno preverjanju ali so bile odpravljene nepravilnosti in pomanjkljivosti, ugotovljene pri rednem ali izrednem pregledu poslovanja. Rok za odpravo pomanjkljivosti se določi v končnem revizijskem poročilu. Ob izteku roka notranji revizor opravi krajši ponovni pregled brez predhodne najave.

## Način opravljanja pregledov poslovanja

### 11.člen

Vodja službe notranje revizije najavi redni pregled poslovanja vodji ali predstojniku organizacijske enote praviloma najmanj pet delovnih dni pred izvedbo rednega pregleda.

Izredni pregled se opravi nenajavljeno, če je to pomembno za uresničitev namena pregleda.

### 12. člen

Vodja ali predstojnik revidirane enote je dolžan določiti kontaktne osebe, ki bodo med izvajanjem pregleda sodelovale z izvajalcem notranje revizije.



### 13.člen

Notranja revizija poteka v skladu z revizijskim programom, ki ga izdelata izvajalec notranje revizije. Tudi za večje svetovalne naloge se izdelata načrt, ki je skladen z vrsto naloge in dogovorjen z vodstvom, za katerega se opravi svetovanje. Načrt svetovalne naloge jasno izkazuje, da se nanaša na svetovalno nalogo in da si izvajalec svetovanja pridržuje pravico kasnejšega revidiranja te dejavnosti.

### 14.člen

Izvajalec notranje revizije za vsak pregled vodi dosje. Dosje sestavlja vsa dokumentacija, ki se zbere ali nastane pri opravljanju pregleda.

Dosje predstavlja podlago za revizorjevo oceno zadovoljivosti notranjega kontrolnega sistema. Tudi pomembnejše svetovanje se dokumentira.

### 15.člen

Pri notranjem revidiranju se uporabljajo splošno uveljavljene revizijske metode:

- pregledovanja,
- opazovanja,
- poizvedovanja,
- preverjanja in
- analitičnega preiskovanja.

in tehnike, kot so:

- cost-benefit analiza,
- statistično vzorčenje,
- izdelovanje shem potekov procesov dokumentov (flow-charting),
- revizijsko intervjuvanje ter
- druge tehnike, ki jih določi vodja revizijske ekipe.

### 16.člen

Z ugotovitvami iz pregleda in priporočili za izboljšanje poslovanja izvajalec notranje revizije lahko že med samim pregledom seznanijo vodjo ali predstojnika revidirane enote. V kolikor leta priporočilo sprejme in ga tekom notranje revizije tudi realizira, izvajalec notranje revizije poročilo o tem vključi v svoja poročila.

## **Poročanje izvajalca notranje revizije**

### 17.člen

Najkasneje v 14 delovnih dneh po končanem revizijskem pregledu izda služba seznam ugotovitev in priporočil, ki ga predstavi vodji oz. predstojniku revidirane enote na razčiščevalnem sestanku. Vodja oz. predstojnik se opredeli do vsakega priporočila notranje revizije tako, da sprejme eno od naslednjih odločitev:

- priporočilo sprejme in ga realizira v okviru svojih pristojnosti,
- priporočilo sprejme, ker pa uresničitev presega okvir njegovih pristojnosti predlaga, da odločitev sprejme pristojna oseba,
- priporočila ne sprejme.

Vodja oz. predstojnik revidirane enote s podpisom potrdi, da je seznanjen z ugotovitvami notranje revizije. Prav tako s podpisom potrdi svojo odločitev v zvezi z revizorjevim priporočilom.

Ko se vodja oz. predstojnik opredeli do priporočil, izvajalec notranje revizije izdela osnutek končnega poročila, v katerega vključi zaključke razčiščevalnega sestanka. Osnutek končnega poročila posreduje vodji oz. predstojniku revidirane enote in v obravnavo direktorju. Direktor se opredeli do priporočil notranje revizije, ki presega pristojnosti vodja oz. predstojnika revidirane enote.

### 18.člen

Za sprejeta priporočila odgovorna oseba izda nalog ali sklep, s katerim določi izvajalca in rok izvedbe. Izdani sklep posreduje v vednost službi notranje revizije.

### 19.člen

Po končani obravnavi osnutka končnega poročila, služba izda končno revizijsko poročilo, ki ga posreduje vodji ali predstojniku revidirane enote in direktorju.

### 20.člen

Končno revizijsko poročilo vsebuje:

- cilje in področje revizije;
- formalna izhodišča, ki so bila upoštevana v notranji reviziji;
- metode in postopke izvajanja revizije;
- povzetek ugotovitev;

- splošno oceno o zadovoljivosti vzpostavljenosti in delovanja notranjih kontrol za revidirano enoto;
- povzetek priporočil z oznako statusa sprejeto ali nesprejeto priporočilo.

Končno revizijsko poročilo podpiše tudi izvajalec notranje revizije. Revizijska poročila o pregledih imajo enotno strukturo in obliko in sicer naj vključujejo naslednja poglavja:

1. uvod
2. predmet, obseg in cilji notranje revizije
3. uporabljene revizijske metode
4. povzetek ugotovitev in priporočil
5. ugotovitve oziroma razkritja (podrobno, tudi izbira vzorca)
6. zaključek

#### 21.člen

V roku 90 dni od izdaje končnega revizijskega poročila vodja oz. predstojnik revidirane enote in zadolženi delavec s sklepi direktorja pisno obvestijo službo o izvajanju sprejetih priporočil.

#### 22.člen

Služba lahko opravi ponovni pregled poslovanja z namenom, da preveri, ali so bile odkrite nepravilnosti in pomanjkljivosti odpravljene in sklepi za realizacijo realizirani.

Poročilo o ponovnem pregledu vodja službe posreduje direktorju.

### **III. NOTRANJA ORGANIZACIJA DELA**

#### 23.člen

Vodja službe za notranjo revizijo organizira delo službe in skrbi za razvoj in izvedbo postopkov notranjega revidiranja in svetovanja. Razvija in vzdržuje program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, ki zajema opredelitev meril in kazalnikov za ocenjevanje kakovosti opravljenega dela službe.

#### 24.člen

Vodja službe je odgovoren za zagotavljanje:

- spoštovanja standardov notranjega revidiranja in Usmeritev za državno notranje revidiranje,
- pripravo načrtov dela,

- oblikovanje revizijskih programov,
- izvajanje revizijskih pregledov,
- lastno usposabljanje in izobraževanje,
- poročanje direktorju bolnišnice o ugotovitvah in priporočilih iz revizijskih pregledov.

Notranji revizor za objektivnost revizijskih poročil odgovarja direktorju bolnišnice.

#### **IV. OBVEZNOSTI, ODGOVORNOSTI IN POOBLASTILA SLUŽBE ZA NOTRANJO REVIZIJO**

##### 25.člen

Za izvajanje svoje dejavnosti je služba pooblaščen s strani direktorja bolnišnice.

##### 26.člen

Služba je pri svojem delu samostojna. Pri podajanju ugotovitev, ocen in priporočil je neodvisna od drugih organizacijskih enot in organov v bolnišnici.

##### 27.člen

Notranjemu revizorju morajo biti zagotovljeni pogoji, da svoje delo opravlja nemoteno, samostojno in nepristransko. V ta namen so vodje organizacijskih enot dolžni notranjemu revizorju nuditi vso potrebno pomoč in omogočiti:

- vpogled v vse poslovne listine in drugo dokumentacijo,
- posredovanje ali vpogled v vse zahtevane podatke in informacije,
- dostop do vseh prostorov, strojne, programske in druge opreme.

Delavci so dolžni na zahtevo službe oz. izvajalca notranje revizije posredovati vse podatke in informacije, ki se jih od njih zahtevajo.

##### 28.člen

Direktor, strokovni direktor, svet zavoda in strokovni svet so dolžni službi sproti dostavljati:

- zapisnike sej sveta zavoda, poslovnega kolegija in strokovnega sveta,
- finančni plan bolnišnice,
- finančna in poslovna poročila zavoda,
- predpise, navodila in okrožnice zunanjih institucij,
- pravilnike, interna navodila, priročnike, organizacijske predpise, okrožnice, uredbe, sklepe in vse ostale interne predpise in akte.

#### 29.člen

Služba je svoje naloge dolžna izvajati profesionalno, skladno s Kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev, s Standardi notranjega revidiranja in z Usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Upoštevati mora zakonodajo in predpise ter interna navodila, ki urejajo poslovanje enot, ki jih revidira.

#### 30.člen

Za opravljanje pregledov mora imeti služba primerna znanja o področju poslovanja, ki je predmet pregleda in zadostne izkušnje za uspešno izvedbo pregleda. Če služba nima znanja, izkušenj ali drugih sposobnosti, ki so potrebne pri opravljanju nalog, pridobi ustrezen nasvet ali pomoč. V primeru, da nasveta ali pomoči ne dobi, lahko izvedbo revizije odkloni. O tem presoja predstojnik notranjerevizijske enote in odloča v soglasju z direktorjem zavoda.

#### 31.člen

Bolnišnica mora notranjemu revizorju zagotavljati strokovno izpopolnjevanje s področja notranjega revidiranja in s področja poslovanja bolnišnice.

Strokovno izpopolnjevanje in njegovo trajanje se določi z letnim načrtom dela službe.

#### 32.člen

Vodja službe je odgovoren, da se revizijski postopki izvajajo s potrebno poklicno vestnostjo in za izdelavo nepristranskega poročila.

Vodja službe notranje revizije je odgovoren za primerno varovanje delovnih zapiskov in zbrane dokazne dokumentacije ter za njihovo arhiviranje.

### **V. NOTRANJI REVIZORJI IN ZUNANJI SVETOVALCI**

#### 33.člen

Notranji revizor sodeluje in usklajuje delo s predstavniki Urada za nadzor proračuna Ministrstva za finance in predstavniki Računskega sodišča Republike Slovenije.

## VI. KONČNE DOLOČBE

### 34.člen

Pravilnik prične veljati 15. dan po tem, ko je sprejet s strani direktorja in razglašen na oglasni deski bolnišnice.

### 35.člen

Spremembe in dopolnitve pravilnika se sprejmejo po istem postopku kot pravilnik.

## SKLEP

Hiter razvoj na področju medicine, daljša življenjska doba ljudi in zahteve uporabnikov po večji kakovosti storitev, postavljajo pred poslovodstvo zdravstvenih organizacij potrebo po oblikovanju sistema upravljanja in vodenja, ki bo zagotavljal nenehno dvigovanje kakovosti izvajanja storitev ob hkratni racionalni uporabi razpoložljivih virov.

Pred poslovodstvom javnih bolnišnic je torej težka naloga. Na eni strani je potrebno vpeljati sistem za obvladovanje poslovnih, nemedicinskih tveganj, katerega rezultat bo zagotavljanje bolj učinkovite izrabe razpoložljivih sredstev. Po drugi strani pa se poslovodstvo bolnišnic sooča z izzivi, ki jih lahko obvlada le z uresničitvijo številnih delnih ciljev. Od tega, da zagotovi zmanjšanje napak v procesih medicinske oskrbe, do minimiziranja neugodnih posledic medicinskih napak tako za paciente kot tudi za zaposlene.

Za učinkovito in uspešno reševanje navedenih problemov mora poslovodstvo vzpostaviti sistem za celovito obvladovanje tveganj. Pri tem lahko ključno vlogo odigra notranja revizija, kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega preiskovanja in svetovanja, katere namen je izboljšati poslovanje, zmanjšati poslovno tveganje, prispevati k doseganju poslovnih ciljev in povečati dodano vrednost organizacije.

Področje delovanja notranje revizije v bolnišnici je zelo obsežno in kompleksno. Poudariti velja dejstvo, da njegova vloga v bolnišnici ni revidiranje računovodskih izkazov ob koncu poslovnega leta, saj pravilnost le-teh v skladu z zakonom in programom revizije preverja Računsko sodišče RS. Notranje revidiranje v bolnišnici je usmerjeno predvsem v ugotavljanje zanesljivosti in neoporečnosti informacij, ki so predmet odločitvenega procesa v bolnišnici. V okviru teh dejavnosti notranja revizija presoja tudi metode, s katerimi strokovne službe preoblikujejo podatke v informacije. Vodstvu bolnišnice daje stalne podatke o ustreznosti in delovanju notranjih kontrol, priporočila za njihovo izboljšanje in z nasveti pomaga pri izvajanju sprejetih ukrepov. Nudi mu pomoč pri doseganju zastavljenih ciljev tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za zmanjševanje tveganj in za delovanje notranjih kontrol ter postopkov poslovođenja.

Notranjerevizijska dejavnost v javnih bolnišnicah se vedno bolj uveljavlja. Po eni strani gre to pripisati težnjam po formalni vzpostavitvi enotnega sistema za nadzor porabe proračunskih sredstev na ravni države. Po drugi strani pa gre to pripisati vse večji osveščenosti posloводства bolnišnic.

Večkrat se v praksi pojavljajo ugibanja, zakaj sploh uvesti lastno notranjo revizijsko službo v organizacijo–bolnišnico, saj zakonodaja dopušča, da posloводство posrednega proračunskega uporabnika lahko najame zunanjšega izvajalca notranjega revidiranja.

Moje mnenje je, da posloводство javnega zdravstvenega zavoda potrebuje lastno notranjo revizijo, saj ga le-ta oskrbuje z neodvisnimi in nepristranskimi informacijami o organizaciji, o stanju in delovanju notranjih kontrol in možnih nevarnostih ter svetuje, kako jih učinkovito obvladovati. Zunanji izvajalci pogosto ne posedujejo ustreznih znanj, zato morajo večkrat opraviti obsežno raziskovalno študijo o organu, ki ga bodo revidirali, da bi spoznali in razumeli razmere, v katerih bodo opravljali naloge za naročnika. Notranji revizorji imajo pri tem prednost, saj poznajo in razumejo razmere in okolje, v katerih deluje podjetje. Takšna prednost je lahko odločilna pri kakovosti revidiranja in pomembno vpliva na odločanje o prihodnjem poslovanju na podlagi izsledkov v revizijskih poročilih.

Manjše organizacije ne potrebujejo notranjerevizijskega oddelka za polni delovni čas. Vendar se sčasoma lahko povečajo to tolikšne mere, da potrebujejo ta oddelek. V primeru, da so do tedaj revizije opravljali zunanji izvajalci, je težko na hitro usposobiti dobre notranje revizorje, ki bi v najkrajšem možnem času prevzeli funkcijo, ki so jo do takrat imeli zunanji izvajalci revizijskih storitev. Kljub temu, da se v praksi šteje, da je ena od prednosti izvedbe notranje revizije s strani zunanjšega izvajalca ta, da je delo opravljeno bolj nepristransko, ima zunanji revizor običajno večje probleme pri pridobivanju informacij in podatkov za izvedbo svoje naloge. Posledica tega je lahko slabše opravljeno delo in nepravilni izsledki.

Za organizacijo je pomembno, da zagotovi obstoj ustreznega, metodološko ter vsebinsko izpopolnjenega Pravilnika o notranjem revidiranju, v katerem podrobneje opredeli vsa pomembna določila za delovanje notranjerevizijske funkcije, kot je položaj notranjerevizijske službe, delovna področja, pravice in dolžnosti zaposlencev, sodelovanje z zunanjimi revizorji, strokovna in etična pravila, itn. Samo takšen, strokovno izpopolnjen in naravi dela posamezne organizacije prilagojen Pravilnik, lahko zagotavlja uspešno in učinkovito delovanje notranjerevizijske funkcije ter posledično celotne organizacije.

## LITERATURA IN VIRI

1. Alderman, C.W., Dan, M.G. & Winters, J. (1996). *Auditing*. Forth Worth: Harcourt Brace & Company.
2. Bitenc, M. (2001). *Pomen in vloga notranje revizije za obvladovanje javnih financ*. III. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Zbornik referatov (str.105-114). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
3. Carhill, K. M., & Kincaid, J. K. (1989). *Applying the standards in Governmental Internal Auditing*. *The Internal Auditor*. Najdeno 8. decembra 2006 na naslovu <http://proquest.umi.com/qdweb?did=495269&Fmt02&clientId=70262&RQT=309&VName=Pqd>
4. Cukon Mavec, N., Toman Pfajfar, T., Korpič Horvat, E., Milatovič, J. (2006). *Notranje revidiranje v javnem sektorju*. [Zgoščanka]. Ljubljana: Creativ.
5. Ferjanc, M. (2006). *Orodja za presojo strateških finančnih odločitev v bolnišnicah*. [magistrsko delo]. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
6. Hala, N. (2004). *34 years of healthcare internal auditing: An interview with Ken Spence*. Najdeno 18. junija 2008 na spletnem naslovu <http://www.knowledgeleader.com/KnowledgeLeader/content.nsf/PerformerProfilesKenSpence!OpenDocument>
7. Kavčič, S. (2000). *Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij*. *Zbornik 12. foruma odličnosti in mojstrstva* (str.105-121). Novo mesto: Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele Krajine.
8. Komar Jadek, D. (2001). *Vloga in pomen službe notranjega revidiranja*. Ljubljana: *Pravna praksa*. (št.1, 18. januar 2001).
9. Koprivšek, N. (2006). *Notranje revidiranje v javnem sektorju*. [magistrsko delo]. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
10. Kovač, I. (2006). *Ustanovitev in delovanje notranje revizijske službe v javnem zdravstvenem zavodu-bolnišnici* (str.43-62). Seminarsko gradivo. Ljubljana: Lm-Veritas.
11. Kralj, H. (2004). *Posebnosti revidiranja javnih zavodov s področja zdravstva*. [magistrsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.



12. Lah, M. (2003). Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v občini. *Lex Localis*, revija za lokalno samoupravo, (3), 81-92.
13. Lesjak, M. (2000). Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. *Revizor*, XI (12), 9-21.
14. Lesjak, M. (2002). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, (4-5), 7-38.
15. Mars, V. (2006). *Problemi ustanavljanja notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah in predlogi možnih rešitev*. [specialistično delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Merhar, M. (2005). *Vodenje javnih zdravstvenih zavodov*. [diplomsko delo]. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
17. Milatovič, J. (2005). *Usmeritve za notranje kontrole* (str.5-20). Seminarsko gradivo. Ljubljana: Lm-Veritas.
18. Odar, M. (2001). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Odar M. (2005). *Vrste in namen revizij*. Študijsko gradivo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Pipan, M. (2004). *Vzpostavitev notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji na podlagi zahtev Evropske unije in izkušenj držav članic*. [magistrsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Rošker, M. (2004). Model notranjega revidiranja v malih notranjerevizijskih organizacijskih enotah. *Revizor*, (10),7-31.
22. Simončič, G. (2007). *Pravilnik o notranjem revidiranju v javnem zavodu*. [diplomsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Small, L. (1998). *Respect and how to get it- The Internal Auditing*. Najdeno 18. junija 2008 na spletnem naslovu <http://proquest.umi.com/pqdweb?indeks=22&did=3274488&ScrMode=1&sid=17&Fmt=6&clientId=70262&RQT=309&Vname=PQD>.
24. Suhadolnik, V. (1998). *Vloga in pomen notranje revizije v podjetju*. [magistrsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

25. Taylor, D.H., Glezen, W. G. (1996). *Revidiranje, zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Toth, M. (2000). *Trendi financiranja bolnišnic v Evropski uniji*. Razvojna konferenca: Financiranje bolnišnic v funkciji obvladovanja izdatkov. Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
27. Turk, I, Kolar, M., Koletnik, F., Perner, V., Vitorovič, B. (1994). *Notranje revidiranje poslovanja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
28. Tušek, B., Žagar, L. (1999). Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju *Revizor*, (11), 7-23.
29. Vežjak, B.(2004). Z notranjo revizijo do boljšega poslovanja. *Svetovalec*, (39/04), 69-81. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
30. Vidovič, Z. (1995). *Revidiranje zdravstvenih zavodov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
31. *Kodeks notranjerevizijskih načel*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
32. *Kodeks poklicne etika notranjega revizorja*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. *Standardi notranjega revidiranja*. (2002). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. *Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. (2003). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. *Politika vzpostavitve in razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji*. (2002). Ministrstvo za finance, Vlada RS. [URL: [http://www.unp.gov.si/slov/zakonske\\_podlage/politika\\_NNJF.pdf](http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/politika_NNJF.pdf)].
36. Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja. (2003). *Uradni list RS*. (Št. 30/2003, 27.marec 2003).
37. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. (2002).*Uradni list RS*. (Št.72/2002, 9. avgust 2002).
38. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor. (2002).*Uradni list RS*.(Št. 112/2002, 20. december 2002).

39. Ustava Republike Slovenije. (1991). *Uradni list RS*. (Št.33/1991-1, 23. december 1991).
40. Usmeritve za državno notranje revidiranje. (2003). Ljubljana: Ministrstvo za finance RS, Urad za nadzor proračuna. [URL: [http://www.unp.gov.si/slov/zakonske\\_podlage/usmeritve.pdf](http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/usmeritve.pdf)].
41. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. (1992, 1993, 1996, 1998, 1999, 2004). *Uradni list RS*. (Št.9/1992, 12. februar 1992; 13/1993, 26. februar 1993; 9/1996, 16. februar 1996; 29/1998, 10.april 1998; 6/1999,13.november 1999; 20/2004, 13.april 2004).
42. Zakon o zdravstveni dejavnosti. (1992, 1995, 1996, 1999, 2004). *Uradni list RS*. (Št.9/1992, 21. februar 1992; 26/1992, 29. maj 1992; 37/1995, 30. junij 1995; 8/1996, 12. december 1995; 45/1999, 5. november 1999; 90/1999, 3. december 1999; 36/2004, 15. januar 2004).
43. Zakon o lekarniški dejavnosti. (1992,1999). *Uradni list RS*. (Št.9/1992, 21. februar 1992; 38/1999, 21. maj 1999).
44. Zakon o zavodih. (1991). *Uradni list RS*. (Št. 12I/1991, 21. marec 1991).
45. Zakon o javnih financah (ZJF). (1999, 2002). *Uradni list RS*. (Št.79/1999, 30.september 1999; 30/2002, 5. april 2002).
46. Zakon o zdravniški službi (ZZdrS). (2004). *Uradni list RS*. (UPB2, št.36/2004, 13. april 2004).
47. Zakon o investicijah v javne zdravstvene zavode (ZIJZ). (1994). *Uradni list RS*. (Št.19/1994, 30. marec 2004).
48. Zakon o računovodstvu. (1999). *Uradni list RS*. (Št. 23/1999, 8. april 1999).