

**UNIVERZA V LJUBLJANI**  
**EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**NADZOR PRORAČUNA IN PRIKAZ SISTEMA NOTRANJNH  
KONTROL IN NOTRANJE REVIZIJE NA MORS-u**

**Ljubljana, marec 2009**

**LILJANA BENCIK**

## **IZJAVA**

Študentka Liljana Bencik izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Tineta Stanovnika, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, dne

Podpis:

## KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
1.1	Opredelitev problematike, namena in cilja diplomskega dela.....	1
1.2	Metode preučevanja in zasnova diplomskega dela.....	1
1.3	Reforme javnih financ v Sloveniji.....	2
<b>2</b>	<b>PRORAČUN REPUBLIKE SLOVENIJE.....</b>	<b>3</b>
2.1	Opredelitev proračuna in proračunska načela.....	3
2.2	Opredelitev proračunskega cikla.....	4
2.2.1	Priprava proračuna in finančnega načrta.....	4
2.2.2	Sprejemanje proračuna.....	5
2.2.3	Izvrševanje proračuna .....	5
2.2.3.1	Prejemki proračuna in načrtovanje likvidnosti proračuna.....	5
2.2.3.2	Prerazporejanje proračunskih sredstev .....	5
2.2.3.3	Prevzemanje obveznosti v breme proračuna in plačilni roki.....	6
2.2.3.4	Izplačila iz proračuna in vračila vanj.....	6
2.2.3.5	Poročanje o doseženih ciljih in rezultatih ter o izvrševanju proračuna .....	6
2.2.3.6	Pristojnosti predstojnika neposrednega uporabnika.....	6
2.2.4	Poročanje in nadzor med izvrševanjem proračuna in po preteku proračunskega leta.....	7
2.3	Uporabniki proračuna.....	7
2.4	Začasno financiranje.....	7
<b>3</b>	<b>REVIDIRANJE.....</b>	<b>8</b>
3.1	Opredelitev pojmov nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje, revidiranje in sorodne storitve.....	8
3.2	Pravne in strokovne podlage revidiranja.....	9
3.3	Smer razvoja revizijske stroke v prihodnosti.....	11
<b>4</b>	<b>NADZOR NAD PORABO PRORAČUNSKIH SREDSTEV .....</b>	<b>13</b>
4.1	Zunanje institucije nadzora javnih sredstev.....	13
4.1.1	Državni zbor .....	13
4.1.2	Komisija za nadzor proračuna .....	14
4.1.3	Računsko sodišče Republike Slovenije.....	14
4.1.3.1	Umestitev Računskega sodišča v državno ureditev.....	14
4.1.3.2	Organizacija Računskega sodišča.....	14
4.1.3.3	Pristojnosti in naloge Računskega sodišča .....	15
4.1.3.4	Revizijski postopek .....	15
4.1.3.5	Mnenja Računskega sodišča.....	16
4.1.3.6	Revidiranci.....	16
4.1.4	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna .....	17
4.2	Notranji nadzor javnih financ.....	17
4.2.1	Kontrolno okolje.....	18
4.2.2	Obvladovanje tveganj.....	18
4.2.3	Kontrolne aktivnosti.....	19
4.2.4	Zanesljivo informiranje.....	19
4.2.5	Nadziranje in ocenjevanje notranjih kontrol .....	19

4.2.6	Kakovost notranje revizijske službe.....	19
<b>5</b>	<b>SISTEM NOTRANJIH KONTROL IN NOTRANJE REVIZIJE NA MINISTRSTVU ZA OBRAMBO.....</b>	<b>20</b>
5.1	Oprelitev notranjih kontrol na Ministrstvu za obrambo, njihove naloge, organiziranost.....	20
5.1.1	Kontrola finančnega poslovanja.....	23
5.1.2	Organiziranost in način vodenja finančnega poslovanja.....	24
5.1.3	Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo.....	24
5.1.4	Odgovorne osebe.....	25
5.1.5	Nepravilnosti, ugotovljene v Oddelku kontrole finančnega poslovanja.....	25
5.1.5.1	Nepravilnosti pri kontroli odredb za izplačilo iz proračuna .....	26
5.1.5.2	Nepravilnosti pri potnih nalogih .....	26
5.2	Notranjerevizijska služba na Ministrstvu za obrambo.....	26
5.3	Sistem MFERAC.....	29
5.3.1	Oprelitev, cilji in razvoj v prihodnje.....	29
5.3.2	MFERAC na Ministrstvu za obrambo.....	30
5.4	Revizije Računskega sodišča na Ministrstvu za obrambo.....	31
5.4.1	Revizijsko poročilo Računskega sodišča o smotrnosti upravljanja s stanovanji v lasti Republike Slovenije.....	31
5.4.2	Revizijsko poročilo o predlogu zaključnega računa za leto 2007.....	32
5.4.3	Revizija smotrnosti sistema za izvajanje naročil zaupne narave.....	32
<b>6</b>	<b>SKLEP.....</b>	<b>33</b>
<b>7</b>	<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>36</b>
<b>8</b>	<b>PRILOGE</b>	

# 1 UVOD

## 1.1 Opredelitev problematike, namena in cilja diplomskega dela

Veliko vlad v razvitih državah se nenehno trudi, da bi državne uprave in drugi izvajalci svoje storitve izboljšali. Številne reforme, ki so usmerjene v modernizacijo javne uprave in uvajanja elektronskega poslovanja v državne organe, omogočajo lažji, udobnejši in hitrejši dostop pravnih in fizičnih oseb do javnih storitev. Dosegljivost in kakovost javnih storitev je tema, ki najbolj zanima zlasti davkoplačevalce (Vidovič, 2005, str. 127).

Pojavljajo se vse večje zahteve po zmanjševanju odhodkov javne porabe in povečanju odgovornosti za rabo javnih sredstev. Odgovornost do javnosti je izražena z zahtevo, da morajo osebe javnega prava o svojem delovanju redno poročati zainteresirani javnosti, da bi tako upravičile rabo javnih sredstev za skupne naloge, ki se morajo smotrno in učinkovito uporabljati v dogovorjene namene (Perner, 2008, str. 117).

Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije (Musgrave, 1993, str. 6–14; Stanovnik, 2008 str. 1–7):

- alokacijo produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov – to je proces, s katerim se opravlja ne le razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin, temveč tudi nadaljnja alokacija znotraj skupin javnih dobrin (alokacijska funkcija);
- prerazdelitev dohodka – s prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim (prerazdelitvena funkcija);
- stabilizacijo gospodarstva – to pomeni, da naj bi država s primernimi instrumenti fiskalne in monetarne politike zasledovala določene makroekonomske cilje, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast ipd. (stabilizacijska funkcija).

Obstaja tudi četrta funkcija, ki ni samostojna, temveč bi jo lahko uvrstili v alokacijsko. To je regulatorna funkcija, s katero država ugotavlja in skrbi za inštitucije in pravni red, ki so potrebni za nemoteno delovanje zasebnega sektorja. Vse tri funkcije so v narodnem gospodarstvu povezane, prepletene in hkratne (Rupnik, 1992, str.2).

Namen diplomskega dela je prikaz sistema nadzora proračunskih sredstev v Sloveniji ter prikaz sistema nadzora pri neposrednem proračunskem uporabniku Ministrstvu za obrambo (v nadaljevanju MO RS). Cilj diplomskega dela pa je skozi preučevanje problema nadzora nad porabo proračunskih sredstev ugotoviti pomanjkljivosti in predlagati izboljšave. Temeljna hipoteza diplomskega dela je, da učinkovit nadzor nad porabo proračunskih sredstev zagotavlja gospodarno, zakonito in učinkovito rabo javnih sredstev.

## 1.2 Metode preučevanja in zasnova diplomskega dela

Glede na izbrano temo, namen in cilj diplomskega dela sem uporabila metodo dela, ki temelji na preučevanju domače in tuje strokovne literature, strokovnih člankov, zakonov in podzakonskih aktov, mednarodnih standardov revidiranja, poročil in drugem.

Zastavljenemu cilju diplomskega dela sem sledila tako, da sem v prvem delu opredelila pojem javnih financ, reformo javnih financ v Sloveniji, proračuna, na kratko sem predstavila proračunski cikel, uporabnike proračuna, začasno financiranje in njihov nadzor.

V nadaljevanju sem opredelila pojem nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje, revidiranje in sorodne dejavnosti, pravni in strokovni okvir revidiranja ter prikazala smer razvoja revizijske stroke v prihodnosti.

V osrednjem delu sem predstavila, kako v Sloveniji potekajo nadzor nad porabo proračunskih sredstev in zunanje institucije nadzora ter notranji nadzor javnih financ na primeru neposrednega proračunskega uporabnika MO RS kot sistem notranjih kontrol in notranje revizije.

V sklepu bom prikazala ugotovljene pomanjkljivosti in predlagala izboljšave za bolj učinkovit nadzor nad porabo proračunskih sredstev, predvsem na Ministrstvu za obrambo, kjer sem zaposlena.

### **1.3 Reforme javnih financ v Sloveniji**

Leta 1999 je bil sprejet Zakon o javnih financah. Za državni proračun leta 1999 je bila uvedena ekonomska klasifikacija odhodkov državnega proračuna. Državna proračuna 1999 in 2000 sta bila prva proračuna, oblikovana v skladu z novimi metodološkimi rešitvami in spoznanji. Nova ekonomska klasifikacija omogoča metodološko enotno, medsebojno primerljivo in transparentno izkazovanje javnofinančnih tokov za vse institucije javnega financiranja v Sloveniji. Zdaj sestavljajo bilance štirih javnofinančnih blagajn, in sicer državnega proračuna, občinskega proračuna, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Javnofinančni tokovi se po novi ekonomski klasifikaciji izkazujejo v treh med seboj povezanih računih, ki jih sestavljajo bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja (Čok et al., 2001, str 4).

Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna (Uradni list RS, 141/2006) določa programsko klasifikacijo izdatkov državnega proračuna. Izdatki državnega proračuna in finančni načrt neposrednih uporabnikov državnega proračuna se razvrščajo v področja proračunske porabe, glavne programe in podprograme. Izdan je bil Proračunski priročnik za leti 2006 in 2007, uvedena pa je bila tudi posebna aplikacija za pripravo proračunov Sappra (Cvikl & Zemljič, 2005, str. 47).

Iz poročil Računskega sodišča razberemo, da proračunski uporabniki ne izpolnijo ciljev usmerjenega proračuna, saj ti niso dovolj opredeljeni ali pa jih sploh ni. Namen k ciljem usmerjenega proračuna je večja transparentnost in smotrnost porabe proračunskih sredstev. Zato je bil glavni cilj pri pripravi proračuna 2006 in 2007 čimbolj kakovostno oblikovanje ciljev, kazalnikov in ciljnih vrednosti po podprogramih in ne več po ravni proračunskih postavk. Sistem k rezultatom usmerjenega proračuna lahko doseže učinek, če je vzpostavljen ustrezen nadzor (Andoljšek, 2005, str. 51–59).

V Sloveniji so se v obdobju 2004–2008 povečali izzivi narodnogospodarskega upravljanja in javnih financ. Zato je nujno treba nadaljevati razvoj vsebinske in tehnične usposobljenosti ministrstev in vlade v celoti, upravljanje javnih izdatkov, še posebej pri usmerjanju in spremljanju programskega načrtovanja in pripravo ustreznih procedur za polno črpanje programov evropskega proračuna (Cvikl, 2008, str. 17).

Srednjeročno pa so ključne tri smeri potrebnih reform (Cvikl, 2008, str. 36):

- zaveza izvršne oblasti, potrebna za uresničitev po prevzemu evra, da je restriktivna fiskalna politika temeljna usmeritev ekonomske politike,

- izdelati metodologije in procedure za celovito srednjeročno gospodarsko in fiskalno načrtovanje,
- priprava in uveljavitev v rezultate usmerjenega proračunskega načrtovanja.

Dosedanje izkušnje kažejo, da so izboljšave in popravki zakona o javnih financah potrebni. Vstop naše države v Evropsko unijo je prav tako zahteval na tem področju nekatere spremembe. Cilji rešitev bi morali biti usmerjeni v (Kamnar, 2005, str. 33–35):

- povečanje usklajenosti postopkov in rokov priprave proračunov ter načina poročanja o stanju javnih financ za domače potrebe in za potrebe Evropske unije,
- ojačati mehanizme, ki bodo pomagali zagotavljati vzdržne in prilagodljive javne finance,
- povečati preglednost javnih financ predvsem s povečanjem izpovedne moči proračunskih dokumentov in poročil o izvrševanju proračuna,
- odpraviti pomanjkljivosti, ki so se pokazale pri izvajanju zakona tako na državni kot občinski ravni in upoštevati priporočila Računskega sodišča.

## 2 PRORAČUN REPUBLIKE SLOVENIJE

### 2.1 Opredelitev proračuna in proračunska načela

Proračun je akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto (Cvikl M. & Zemljič, 2005, str. 92). Proračuni so namenjeni predvsem delu državnih oziroma občinskih organov, nalogam javnih služb, gospodarskih javnih služb, intervencijam v gospodarstvu itn., vse po zakonu oziroma odloku (Čok et al., 2001, str. 3).

Državni proračun je glavni instrument, ki ga ima država na voljo pri izvajanju svoje politične, gospodarske in socialne strategije. Če je proračun skrbno pripravljen in učinkovito izveden, lahko pozitivno vpliva na kratkoročno in dolgoročno uspešnost države. Učinkovit postopek priprave proračuna odraža sposobnost države prilagajati se gospodarskim spremembam. Zato je skupna značilnost zadnjim reformam upravljanja proračunskih izdatkov v razvitejših državah organiziranje močnega oddelka za pripravo in nadzor proračuna v okviru ministrstva za finance (Kopač, 1995, str. 28).

V državnem proračunu so prikazani javnofinančni prihodki in odhodki, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja. To so računi neposrednih proračunskih uporabnikov, skladni z Zakonom o izvrševanju proračuna in sprejetim proračunom Republike Slovenije za posamezno leto.

Javnofinančni prihodki po novi ekonomski klasifikaciji obsegajo šest temeljnih skupin prihodkov. To so davčni prihodki, nedavčni prihodki, kapitalski prihodki, prejete donacije, transferni prihodki in prejeta sredstva iz Evropske unije. Na strani javnofinančnih odhodkov ekonomska klasifikacija razlikuje pet temeljnih skupin odhodkov. To so tekoči odhodki, tekoči transferi, investicijski odhodki, investicijski transferi in plačila sredstev v Evropski proračun (Ekonomska klasifikacija, 2008, str. 119–124).

Zakon o javnih financah opredeljuje pomembna proračunska načela, in sicer (Cvikl & Zemljič, 2005, str. 62–64):

**Načelo proračunske enotnosti** zahteva, da so izdatki in prejemki države zajeti v enem proračunu. Državni zbor določa okvire in namene porabe finančnih sredstev države, vladi pa to načelo omogoča učinkovito upravljanje javnih izdatkov kot celote.

**Načelo proračunske popolnosti** zahteva, da proračun obsega vse prejemke in izdatke države oziroma občin. Zakon predvideva načelo bruto izkazovanja proračunskih prihodkov in odhodkov brez medsebojne kompenzacije.

**Načelo celovitega pokrivanja** zahteva, da se onemogoči neposredno in avtomatično vezanje določenih prihodkov na določene odhodke, da bi določene dajatve pritekale določenemu proračunskemu uporabniku.

**Načelo predhodne potrditve** zahteva, da se začne proračun izvrševati šele, ko ga potrdi parlament.

**Načelo periodičnosti** zahteva, da se proračun periodično sprejema. Proračun velja za eno koledarsko leto, prenašajo se le neporabljena namenska sredstva.

**Načelo proračunskega ravnotežja** zahteva, da je proračun že pri sprejemanju uravnotežen.

**Načelo proračunske specializacije** omejuje proračunske uporabnike tako, da se sme proračun porabiti v določenem obsegu, za določen namen in določen čas.

**Načelo učinkovitosti in gospodarnosti** so sodobna načela, ki v razvitih državah dopolnjujejo klasična proračunska načela.

Zakon gradi sistem proračunskega in javnega financiranja na načelih, ki so bila že pred njegovo uveljavitvijo vzpostavljena v našem sistemu financiranja javne porabe. To so klasična proračunska načela, katerih spoštovanje je potrebno za racionalno in učinkovito načrtovanje in vodenje fiskalne politike ter upravljanje proračuna in celotnih javnih financ. Proračunska načela so vodila, ki jih je treba spoštovati v vseh fazah proračunskega cikla.

## **2.2 Opredelitev proračunskega cikla**

Proračunski cikel sestavljajo štiri faze:

- priprava in sprejem predloga proračuna,
- sprejem proračuna v Državnem zboru,
- izvrševanje proračuna,
- poročanje in nadzor med izvrševanjem proračuna in po preteku proračunskega leta.

### **2.2.1 Priprava proračuna in finančnega načrta**

Priprava proračuna in finančnih načrtov proračunskih uporabnikov je eno od ključnih poglavij zakona o javnih financah, zato podrobnosti priprave proračuna v tem zakonu določa kar nekaj členov in vrsta podzakonskih aktov. Določena je struktura dokumentacije predloga državnega proračuna. Predstavljena je struktura proračunskega memoranduma kot temeljnega politično-programskega dokumenta, ki ga Vlada Republike Slovenije sprejme ob pripravi proračuna. Opredeljeni so postopek priprave predloga državnega proračuna na podlagi sprejetega proračunskega memoranduma in postopki priprave predlogov finančnih načrtov neposrednih uporabnikov. Sledi usklajevanje zahtevkov za določitev pravic porabe v državnem proračunu. Vlada predpiše podzakonske akte zaradi priprave predloga proračuna. Natančno so predpisane podrobnosti priprave načrta razvojnih programov, delovnih mest in nabav. Proračun se pripravlja za obdobje dveh let.

## 2.2.2 Sprejemanje proračuna

V postopku sprejemanja proračuna se poskuša zagotoviti, da se proračun sprejme pravočasno (Cvikl, 2000b, str. 2–3). Zato je določeno, kdo in do kdaj mora predlagati predlog proračuna. Določeni so tudi postopki sprejemanja proračuna v Državnem zboru. Prav tako zakon določa, da je pri sprejemanju državnega proračuna amandmaje k proračunu treba pripraviti tako, da obsegajo predloge za povečanje prejemkov proračuna in hkrati za zmanjšanje drugih izdatkov proračuna v isti višini.

Vlada mora določiti predlog proračuna oziroma spremembe proračuna in ga predložiti Državnemu zboru do 1. oktobra tekočega leta. Državni zbor mora sprejeti proračun v roku, ki omogoča uveljavitev proračuna s 1. januarjem tistega leta, za katerega se sprejme proračun. Če proračun ni sprejet pred začetkom leta, na katero se nanaša, financiranje funkcij države poteka po začasnem financiranju.

## 2.2.3 Izvrševanje proračuna

Izvrševanje proračuna z vidika proračunskega uporabnika poteka na podlagi časovnega zaporedja dejanj, in sicer z angažiranjem sredstev, prijavo predobremenitev proračuna, izvedbo nabave, sestavljanjem odredbe za plačilo, predlaganjem zahtevka za dodelitev sredstev, plačilom in evidentiranjem vseh poslovnih dogodkov v vseh omenjenih fazah.

**Rebalans proračuna** je akt države oziroma občine o spremembi proračuna med proračunskim letom. Vlada lahko poseže po ukrepih za uravnoteženje proračuna skladno s 40. členom Zakona o javnih financah (ZJF), če ugotovi, da bo zaradi slabših gospodarskih gibanj manj prihodkov glede na načrtovane v proračunih za tekoče in prihodnje leto, poleg tega lahko uporabi tudi proporcionalno zmanjšanje pravic porabe (Cvikl, 2000a, str. 4).

### 2.2.3.1 Prejemki proračuna in načrtovanje likvidnosti proračuna

Prejemki proračuna se pobirajo in vplačujejo v proračun skladno z zakonom in drugimi predpisi ter zavezujejo neposredne uporabnike k popolnemu in pravočasnemu pobiranju prejemkov proračuna. Za pobiranje prejemkov države ni pristojna samo Davčna uprava Republike Slovenije, temveč tudi drugi državni organi. Gre za nedavčne prihodke (npr. takse, pristojbine, koncesijske dajatve), kapitalske prihodke (npr. kupnina od prodaje stvarnega premoženja), donacije in namenska sredstva EU. Določen je obseg izdatkov neposrednih uporabnikov za določeno obdobje, kar predstavlja trimesečne kvote likvidnosti, ki jih določi Vlada Republike Slovenije. To je temeljni element uravnavanja likvidnosti, ki ga vodi Ministrstvo za finance. Določen je tudi mesečni načrt za izvrševanje proračuna (mesečni likvidnostni načrt).

### 2.2.3.2 Prerazporejanje proračunskih sredstev

Osnova za prerazporejanje pravic porabe je zadnji sprejeti proračun za leto izvrševanja. Določeno je, o katerih prerazporeditvah lahko odločajo neposredni uporabniki proračuna sami in o katerih prerazporeditvah odločata ministrstvo, pristojno za finance, in Vlada. Proračunskim uporabnikom ni dovoljeno samostojno prerazporejati s plačnih kontov, temveč lahko sami prerazporejajo znotraj posameznega podprograma, med podprogrami pa povečanje ali zmanjšanje posameznega podprograma na sme presegati 15 odstotkov podprograma v sprejetem proračunu.

### 2.2.3.3 Prevzemanje obveznosti v breme proračuna in plačilni roki

Neposredni uporabnik prevzema obveznosti s pisno pogodbo. Uporabniki proračuna obveščajo Ministrstvo za finance o vseh prevzetih obveznostih, ki predstavljajo predobremenitev proračuna na obrazcu Finančni elementi predobremenitev (v nadaljevanju obrazec FEP). Za načrtovanje obveznosti, kot so fiksni stroški (voda, komunikacije, komunalne storitve, plače, izdatki za službena potovanja in podobno) pa pripravi uporabnik Finančno ovrednotene programe (v nadaljevanju FOP). FOP obsega predvidena plačila za celotno proračunsko leto. Obveznosti v breme prihodnjih let se lahko prevzemajo le, če so za ta namen že načrtovana sredstva v proračunu tekočega leta. Zakonsko so določeni plačilni roki za plačevanje obveznosti v breme proračuna. Obveznosti za investicijske odhodke se plačujejo 60. dan, vse druge obveznosti pa 30. dan od naslednjega dne uradnega prejema računa (Uradni list RS, št. 114/2007). Določene so tudi izjeme za plačilo v krajšem roku, kot so plačila za plače in osebne prejemke, pravnomočne sodbe, transfere, donacije in podobno. Pogodbe za nabavo blaga, naročilo storitev in oddajo gradenj v breme proračunskih sredstev se lahko sklenejo samo skladno s predpisi o javnem naročanju. Kot najvišje vrednosti, do katerih se javno naročilo lahko oddaja po pravilih za oddajo naročil malih vrednosti, velja 41.729 € za oddajo naročila za blago in storitev ter 83.459 € za oddajo naročila za gradnje. Predpisano je tudi zavarovanje plačil, če vrednost presega 125.188 € za blago in storitve ter 500.751 € za gradnje. Ti zneski so brez davka na dodano vrednost.

### 2.2.3.4 Izplačila iz proračuna in vračila vanj

Opredeljena so izplačila iz proračuna in vračila vanj, še posebej pri nepravilnih postopkih. Vsak izdatek iz proračuna mora imeti za podlago verodostojno knjigovodsko listino, s katero se izkazuje obveznost za plačilo. Zakon določa, da je treba pravni temelj in višino obveznosti, ki izhaja iz verodostojne knjigovodske listine, pred izplačilom preveriti in pisno potrditi.

### 2.2.3.5 Poročanje o doseženih ciljih in rezultatih ter o izvrševanju proračuna

Opredeljeno je poročanje o doseženih ciljih in rezultatih ter o izvrševanju proračuna in finančnih načrtov ter kdaj morajo neposredni uporabniki pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih v preteklem letu, da ga Vlada Republike Slovenije predloži Državnemu zboru skupaj z zaključnim računom proračuna. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih (Uradni list RS, št. 8/2007) ureja strukturo, vsebino in postopek priprave zaključnega računa državnega in občinskega proračuna. Neposredni uporabniki morajo pripraviti zaključni račun in letno poročilo. Letno poročilo sestavljajo bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov, pojasnila k izkazom in oziroma iz poslovnega poročila, ki vsebuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednega uporabnika. Zaključni račun in letno poročilo je treba posredovati Ministrstvu za finance ter organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje in objavljanje podatkov do 28. februarja tekočega leta. Urejeno je poročanje o izvrševanju proračuna.

### 2.2.3.6 Pristojnosti predstojnika neposrednega uporabnika

V posebnem poglavju je zakon opredelil pristojnosti predstojnikov neposrednih uporabnikov. Predstojnik neposrednega uporabnika je pristojen za prevzemanje in verifikacijo obveznosti, izdajo odredbe za plačilo v breme proračunskih sredstev organa, ki ga vodi, in ugotavljanje pravice izterjave ter izdajanje nalogov za izterjavo v korist proračunskih sredstev. Predstojnik neposrednega uporabnika lahko s pooblastilom prenese posamezne pristojnosti na druge osebe.

## **2.2.4 Poročanje in nadzor med izvrševanjem proračuna in po preteku proračunskega leta**

Po zakonu o javnih financah mora minister za finance poročati vladi o izvrševanju proračuna v prvem polletju tekočega leta. Poročilo mora vsebovati:

- poročilo o realizaciji prejemkov, izdatkov, presežku ali primanjkljaju, zadolževanju in oceno realizacije do konca leta,
- podatke o vključitvi novih obveznosti v proračun, prenosu namenskih sredstev iz proračuna preteklega leta, prerazporejanju proračunskih sredstev ter spremembi neposrednih uporabnikov med letom,
- razlago glavnih odstopanj v primerjavi s sprejetim proračunom,
- predlog potrebnih ukrepov.

Zunanji in naknadni nadzor nad porabo sredstev javnih financ v RS opravljajo Državni zbor in Računsko sodišče, komisija za nadzor proračuna in inšpekcijski nadzor, ki ga opravlja Ministrstvo za finance v okviru Urada za nadzor proračuna Republike Slovenije.

Notranji nadzor je pri neposrednih proračunskih uporabnikih in obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja, kontrol in notranjega revidiranja ter stalno preverjanje tega sistema.

## **2.3 Uporabniki proračuna**

Uporabniki proračuna so neposredni in posredni ter so opredeljeni v Pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/2003). Neposredni uporabniki državnega in občinskega proračuna so državni oziroma občinski organi ter občinska uprava, in sicer zato, ker se neposredno financirajo iz proračuna. Posredni uporabniki so javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina. Merili za določitev posrednih uporabnikov sta bili statusna oblika in ustanoviteljstvo. Sredstva se jim iz proračuna nakazujejo kot tekoči in investicijski transferi (Cvikl & Zemljič, 2005, str. 99–100). Posredna proračunska uporabnika sta tudi Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Funkcije države se delijo na zakonodajno, izvršilno upravno, sodno in druge posebne naloge države. Zakonodajno funkcijo izvajata Državni zbor in Državni svet. Izvršilno funkcijo izvajajo vlada z vladnimi službami in ministrstva z organi v njihovi sestavi ter predsednik republike, ki ima poseben položaj. Pravosodne organe v širšem pomenu sestavljajo sodišča, državno tožilstvo in državno pravobranilstvo. Državni organi so Ustavno sodišče Republike Slovenije, Računsko sodišče, Varuh človekovih pravic in Državna revizijska komisija.

Neposredni uporabniki imajo v okviru svojih finančnih načrtov zagotovljena finančna sredstva, s katerimi samostojno razpolagajo, seveda pod pogoji in na način, določen s predpisi.

## **2.4 Začasno financiranje**

Proračun mora biti sprejet pred začetkom leta, na katerega se nanaša. Če proračun ni sprejet do prvega dne, ko ga je treba začeti izvrševati, se upravičenci, ki se financirajo iz proračuna, začasno financirajo po prejšnjem proračunu (Ustava RS, 1991, čl. 148).

Z uredbo o začasnem financiranju vlada določi obdobje začasnega financiranja, možni okvir državnega proračuna v tem obdobju in v okviru možnih odhodkov proračuna Republike Slovenije razdeli sredstva med uporabnike. V obdobju začasnega financiranja se obseg odhodkov državnega proračuna določi tako, da je v enem mesecu začasnega financiranja mogoča poraba dvanajstine odhodkov proračuna preteklega leta. Začasno financiranje traja določen čas oziroma do sprejema proračuna za tekoče leto. Z naknadnim sprejetjem proračuna za tekoče proračunsko leto postanejo prihodki in odhodki iz obdobja, ko proračun ni sprejet, sestavni del proračuna za to proračunsko leto (Tomažič, 2000, str. 11–12).

### 3 REVIDIRANJE

#### 3.1 Opredelitev pojmov nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje, revidiranje in sorodne storitve

Poznamo tri vrste nadzora: kontrolo, inšpekcijo in revizijo. Vsaka na svoj način presoja ustreznost delovanja organizacije (Koletnik, 2007, str. 26).

**Nadziranje** je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Kadar govorimo o nadziranju glede na njegovo mesto v poslovni sestavi, je treba razlikovati odločevalno, računovodsko ali širše nadziranje obravnavanja podatkov ter izvajalno nadziranje (Turk, 2004, str. 307).

**Kontroliranje** je pretežno preventivno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano sprotno oziroma vzporedno nadziranje. Opravljajo ga osebe, ki so vključene v delovanje organizacije po načelu stalnosti. Kontroliranje pomeni sprotno preverjanje zakonitosti in pravilnosti pri izvrševanju finančnih načrtov, obračunavanja in plačevanja obveznosti, obračunavanja in plačevanja davkov ter drugih dajatev (Turk, 2004, str. 226).

**Inšpiciranje** je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše (naknadno) nadziranje. Gre torej za naknadno pregledovanje. Izvajajo ga osebe, ki niso vključene v delovanje, ki je predmet nadziranja (Turk, 2004, str. 147).

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

V ožjem pomenu lahko revidiranje razvrstimo glede na cilje delovanja na:

- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje skladnosti s predpisi,
- revidiranje poslovanja.

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za pridobivanje dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

Revidiranje skladnosti s predpisi je ugotavljanje, ali oseba oziroma podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise.

Revidiranje lahko razvrstimo tudi glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo. Tako ločimo zunanje, notranje in državno revidiranje (Taylor & Glezen, 1996, str. 33–36).

Revidiranje poslovanja je pojem, ki ga različni viri različno opredeljujejo. V gradivih, ki sem jih preučevala, sem zasledila naslednje opredelitve:

- Revidiranje poslovanja je Turk (2004, str. 644) opredelil kot revidiranje smotrnosti delovanja, njegove uspešnosti in učinkovitosti. Vključuje tudi preučevanje poslovanja, nanaša pa se na vsa temeljna, odločevalna in informacijska področja nalog, zato pri njem ne zadošča zgolj opiranje na računovodske podatke in iz njih dobljene računovodske informacije.
- Avtorja Donald H. Taylor in G. William Glezen delita revizijo poslovanja na tri velike skupine: revizije funkcij, organiziranosti in posebnih nalog (Taylor & Glezen, 1996). Revizija funkcij se nanaša na dele poslovanja ali delovanja neke organizacijske enote ali celotne organizacije (npr. nabava), revizija organiziranosti se ukvarja z uspešnostjo in učinkovitostjo organizacijske enote, revizija posebnih nalog pa sledi zahtevam posloводства.
- V zakonu o računskem sodišču je zapisano, da je revidiranje poslovanja pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju:
  - revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju;
  - revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti ali uspešnosti poslovanja.

Poleg revidiranja poznamo tudi revidiranju sorodne storitve, ki so v mednarodnih standardih revidiranja opredeljene, pri nas pa razmeroma malo uporabljene. Primerne so povsod tam, kjer bi bilo revidiranje predrago. Revidiranju sorodne storitve so:

- **preiskovanje računovodskih izkazov**, ki obsega poizvedovanje in analitične postopke, namenjene preiskovanju zanesljivosti trditev, za katere odgovarja stranka, uporablja pa jih druga;
- **kompiliranje** (paberkanje) – v tem primeru mora revizor, če to delo opravlja on in ne računovodja, uporabiti svoje računovodsko in ne revizorsko znanje;
- **dogovorjeni postopki** – revizor se zaveže, da bo za naročnika opravil dogovorjeni postopek in o ugotovitvah poročal naročniku.

Pregled dejavnosti revizije pokaže, da je to dejavnost, ki lahko bistveno pripomore k izboljšanju, kar z drugimi besedami pomeni k odličnosti poslovanja vseh organizacij, tako tistih, katerih cilj je dobiček, kot onih, katerih cilj je splošnoblaginjski učinek (Kavčič, 2000, str. 119).

### 3.2 Pravne in strokovne podlage revidiranja

Cilj porabe javnih sredstev je trajen gospodarski razvoj. Vsi javni izdatki ne vplivajo enako močno na gospodarski razvoj, vendar bi prav vsi morali doseči načrtovane rezultate. Z ustreznim normativnim okvirom je treba uporabnike usmerjati tako, da bodo javna sredstva porabljena skladno z načeli učinkovitosti in uspešnosti. Pravni okvir revidiranja sestavljajo (Bizilj, 2007, str. 51–52) Ustava RS, Zakon o javnih financah, Zakon o izvrševanju proračuna, Zakon o javnem naročanju, Zakon o Računskem sodišču, Zakon o revidiranju, pravilniki in navodila na podlagi zakonov.

**Ustava RS (1991)** določa Računsko sodišče za najvišjega nadzornika javnih financ in opredeljuje proračun, ki mora biti sprejet pravočasno.

**Zakon o javnih financah** je sistemski zakon in ureja sestavo, pripravo in izvrševanje proračuna Republike Slovenije ter občinskih proračunov, zadolževanje države oziroma občin, poročstva oziroma občin. Za posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov zakon o javnih financah ureja bistveno manj vprašanj.

**Zakon o računovodstvu** (1999) ureja vodenje poslovnih knjig, pripravo letnih poročil za enote širšega sektorja države oziroma vse, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih družbah in zakona o društvih. Zakon daje podlago za evidentiranje prihodkov in odhodkov posrednih uporabnikov po denarnem toku, s čimer smo pridobili potreben pogoj za pripravo konsolidiranih bilanc širšega sektorja države.

**Zakon o javnem naročanju** (2006) določa ravnanje naročnikov in ponudnikov v postopkih javnega naročanja. Zakon o javnem naročanju temelji na načelu gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, zagotavljanju konkurence med ponudniki, transparentnosti javnega naročanja, enakopravne obravnave ponudnikov in sorazmernosti.

**Zakon o računskem sodišču** ureja revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Zakon opredeljuje status računskega sodišča, njegovo sestavo in organizacijo, pristojnosti in odgovornosti.

**Zakon o revidiranju** (2006) natančno opredeljuje pojem revidiranja, način revidiranja ter opravljanje storitev revidiranja. Nadzor nad revidiranjem opravlja Inštitut za revizijo. Opredeljena so tudi strokovna področja, ki so tesno povezana z revidiranjem, ki so računovodstvo, poslovne finance, notranje revidiranje, revidiranje informacijskih sistemov, davčno preučevanje in svetovanje ter ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

**Zakon o izvrševanju proračuna** (2007) določa sestavo, posebnosti izvrševanja, obseg zadolževanja in poročev države ter javnega sektorja.

**Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS** (Uradni list RS, št. 50/2007) in **Pravilnik o zaključku izvrševanja proračuna za leto 2008** (Uradni list RS, št. 98/2008) natančno opredeljujeta postopke in roke za zaključek prevzemanja obveznosti, rok za zadnji zahtevek iz proračuna in podobno.

**Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS** (2004) je določil skupne osnove za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov.

Ustrezen normativni okvir še ne pomeni, da je uravnavanje porabe javnih sredstev ustrezno. Poleg normativnega okvira je še precej pravil, ki so vključena v postopke in pomembno prispevajo h končnemu rezultatu porabe.

**Strokovne podlage na področju zunanjega revidiranja** so Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju (standardi organizacije IFAC) ter temeljna revizijska načela, sprejeta na strokovnem svetu Slovenskega inštituta za revizijo 7. 3. 1994.

**Strokovne podlage na področju notranjega revidiranja** so kodeks notranjerevizijskih načel, sprejet na strokovnem svetu inštituta za revizijo 21. 10. 2004 ter standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Veljavni standardi notranjega revidiranja (od leta 2002)

sestavljajo splošna pravila o notranjem revidiranju, ki so standardi lastnosti in standardi dela ter uporabe splošnih pravil o notranjem revidiranju, ki so standardi izvedbe (Koletnik, 2007, str. 90–92). Standardi lastnosti notranje revizije (1000, 1100, 1200, 1300) opredeljujejo pomen, veljavo in naloge, neodvisnost in nepristranskost, strokovnost in potrebno strokovno vestnost, nenehno strokovno izpopolnjevanje, program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti.

Standardi dela v notranji reviziji (2000, 2100, 2200, 2300, 2400, 2500, 2600) določajo vodenje notranjerevizijskega delovanja, naravo dela, izvajanje posla, poročanje o izsledkih, spremljanje napredovanja in sprejem tveganja pri poslovanju.

V Sloveniji nimamo v predpisih definirano, kaj so javna sredstva. Opredeliti pa jih je treba, saj iz tega izhajajo nekatere težave in nejasnosti, in sicer predvsem pri pristojnosti računskega sodišča pri opredelitvi pojma javnih sredstev na področju prejemkov zaposlenih. Nejasnosti so bile pri zavodih, ki del sredstev pridobijo s prodajo na trgu in opredelitvijo o tem, ali spadajo ta sredstva med javna. V novejših predpisih poskuša zakonodajalec ta cilj uresničevati, sicer bolj oziroma manj uspešno (Musar Mišeljč, 2007, str. 33–45).

### 3.3 Smer razvoja revizijske stroke v prihodnosti

Če želimo odgovoriti na vprašanje, v katero smer se bo najverjetneje razvijala revizijska stroka v prihodnje, moramo pogledati, kateri so najpogostejši očitki njeni učinkovitosti (Odar, 1997, str. 7–9):

- revizijska poročila zamujajo oziroma njihovi uporabniki dobivajo revizorjevo mnenje za preteklo obdobje; to je za obdobje, na katerega nimamo več vpliva;
- revizijska poročila ne vsebujejo informacij oziroma zamujajo z informacijami, ki so na voljo v vsakem trenutku (na primer na spletu);
- zaradi sodobnih telekomunikacijskih možnosti in potreb je na trgu veliko informacij o poslovanju podjetij, med drugim tudi take, ki ne sodijo v letna, računovodska in revizijska poročila;
- veliko informacij, ki so pomembne za poslovanje podjetij, ni v računovodskih izkazih (o ugledu podjetja, razvojnih možnostih in podobnem).

Seveda bo tudi v prihodnje revizija še potrebna, prav tako bodo nepogrešljivi neodvisni strokovnjaki s svojim strokovnim znanjem. Verjetno pa se bo marsikaj spremenilo glede revizorske tehnike in metod, revizorjev pogled pa bo usmerjen tudi v prihodnost. Zaradi razvoja računalništva in telekomunikacij bo prišlo do večje hitrosti, zmogljivosti in novih načinov obdelave podatkov. Vedno znova in vedno izraziteje se bo postavljalo vprašanje zaupanja v računovodski sistem in njegovo neodvisnost pri zagotavljanju podatkov za računovodske izkaze. Zato bo moral revizor večjo pozornost nameniti delovanju celotnega sistema podjetja. To pa je eden izmed razlogov, ki govori v prid notranjim kontrolam.

Razvoj v okviru računovodsko-revizijske stroke bo v prihodnosti verjetno v največji meri povezan s spremembami, ki jih prinašajo (Korošec, 2007, str. 143–161):

- globalizacija in zaostrovanje konkurence,
- pritisk lastnikov in drugih zainteresiranih skupin za izboljšanje učinkovitosti upravljanja in vodenja organizacij ter za večjo odprtost, preglednost delovanja in kakovost poročanja,
- razvoj informacijske tehnologije in tehnike,

- tveganja, tako tista, s katerimi se soočajo organizacije, predvsem v povezavi s temi dejavniki, kakor tudi tista, ki jih sprožajo procesi znotraj računovodsko-revizijske stroke.

Na področju revidiranja poteka prenavljanje standardov revidiranja, da bi se povečali njihova jasnost in razumljivost ter da bi jih vsebinsko prenovili. Podobno bi lahko videli nadaljnje širjenje vpliva mednarodnih revizijskih standardov tudi v harmonizaciji nacionalnih revizijskih rešitev z mednarodnimi. Verjetno lahko pričakujemo, da bo prihodnje delovanje organizacij ob globalizacijskih procesih še naprej spremljala tudi zaostrena konkurenca, predvsem za revidiranje in davčno svetovanje, ki bo trg razdelila na mednarodne in lokalne revizije, ogrožala obstoj manjših revizijskih hiš ter jih spodbujala k strateškim povezavam. Zaostrena konkurenca pa bo še naprej spodbujala k povečani potrebi po kakovostnih informacijah za poslovno odločanje. To pa pomeni priložnosti za razvoj poslovodnega računovodstva kot povečanja pomena računovodskega predračunavanja, preučevanja, sodelovanja računovodij pri odločanju, povečanja svetovalne dejavnosti, uporabe novejših in uveljavljanja novih orodij poslovodnega računovodstva ter večji pomen nadaljnega razvijanja poročanja o nedenarno vrednotenih podatkih.

Če smo v Sloveniji lahko zadovoljni z razvojem institucionalnih rešitev za računovodenje v gospodarskih družbah, pa to ne velja za računovodenje v javnem sektorju. Tu bo treba kar nekaj razvojnih premikov, in sicer standardizacija računovodenja za javni sektor posebnih področij, konvergenca mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor ter premiki v računovodstvu javnega sektorja od računovodenja po denarnem toku k računovodenju po nastanku poslovnega dogodka (Janc, 2005, str. 146). Pogoj za uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnih dogodkov je povezava računovodenja in priprava proračuna, razumevanje vsebine računovodskih pravil, politične zaveze, poudarek nadzora nad rezultati in ne nad vložki, dodatno izobraževanje računovodskih delavcev in prilagoditev informacijske tehnologije, ki pa jo bo mogoče realizirati le, če so zagotovljena ustrezna finančna sredstva. Ta prehod se lahko izvede v celoti ali postopoma.

Prišlo bo tudi do širjenja področja revidiranja zaradi širjenja področja obveznega poročanja. Zaradi omenjenih verjetnih novih in bolj razširjenih področij zunanega poročanja bodo morali revizorji presoјati tudi vse bolj poglobljena poročila poslovodstva in verjetno pritegniti nove strokovnjake pri njegovi izvedbi.

Pričakovanje in zahteve javnosti glede kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja, ki so po nekaj velikih škandalih omajali zaupanje v kakovost revidiranja, so že privedli do vzpostavitve formalnega javnega nadzora nad zunanjo revizijo, ki se bo ob širitvah področja in zahtevnosti delovanja revizije še povečeval. V razvitejših okoljih so zahteve javnosti po smotrnem in stroškovno učinkovitem delovanju organov in organizacij na ravni države in v drugih organizacijah javnega sektorja zelo velike. To pa zahteva nadaljnji razvoj meril (nefinančnih) dosežkov delovanja različnih organizacij javnega sektorja.

Izjemno pomembne premike v računovodsko-revizijski dejavnosti pa je v bližnji preteklosti prinesel razvoj informacijske tehnologije in tehnike, ki se bo nadaljeval tudi v prihodnosti. To pa pomeni nadaljnje možnosti razbremenitve računovodij in revizorjev rutinskih opravil, olajšanje dela računovodij in revizorjev pri zahtevnejših nerutinskih opravilih ter priložnost prijaznejšega in hitrejšega dostopa do računovodskih podatkov in informacij širšemu krogu uporabnikov. Fizične prisotnosti revizorja pri revidirancu bo vedno manj, bo pa prisoten prek elektronskih povezav, prek katerih potekajo in se registrirajo poslovne in druge transakcije. V teh tokovih bo selektivno, posamezno ali hkratno poizvedoval o dvomljivih transakcijah. Tak

način preučevanja mu bo omogočal, da bo pri svojem delu še bolj učinkovit, varčen in uspešen.

Glede tveganj v računovodsko-revizijski stroki je treba omeniti nevarnost prevladanja oblike nad vsebino pri revidiranju in nevarnost strokovno oporečnega in neetičnega delovanja. Prva obstaja zaradi neznanja oziroma pomanjkljivega znanja, druge pa zaradi zavestnega ignoriranja temeljnega poklicnega poslanstva neodvisnega in nepristranskega delovanja v interesu javnosti. Nevarnost nekakovostnega izobraževanja predstavlja tveganje za računovodsko-revizijsko stroko.

Mnoge stične točke notranjerevizijskega delovanja so se spremenile zaradi nove opredelitve. Kot primer navajam celoten predmet revidiranja, ki je bil v preteklosti usmerjen k problematiki usklajenosti in preverjanja kontrolnih metod. Danes zavzemajo notranje revizijske aktivnosti vse funkcije, poslovne enote, projekte in so strogo usmerjene naprej. Prej smo se osredotočili na računovodske metode, danes nadzorujemo vse temeljne procese v organizaciji. Naši učinki so se razširili prek tradicionalnega revidiranja. Vsebujejo svetovalne storitve in izvajanje storitev v povezavi s kontrolo samoocenitve. Prav tako se je razširil temeljni proces zagotavljanja usklajenosti delovanja in poročanja. Ne zajema le usklajenosti z notranjimi usmeritvami, postopki in kontrolami, temveč tudi usklajevanje z mednarodnimi predpisi, notranjimi pravili in zakoni. Notranje revidiranje je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja; namenjena je povečanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja. Notranji revizorji bodo s svojimi storitvami svetovanja in zagotavljanja lahko prispevali ustrezen delež pri ustvarjanju dodane vrednosti (Jagrič, 2004, str. 9).

## **4 NADZOR NAD PORABO PRORAČUNSKIH SREDSTEV**

Nadzor nad porabo javnih sredstev poteka tako, da država najprej razvije zunanji nadzor, nato začne vzpostavljati notranji nadzor in šele, ko sistem notranjega nadzora dobro deluje, lahko zaupa vodstvu in mu dodeli večjo fleksibilnost in odgovornost za sredstva, vire in učinke. Zunanji nadzor razvija navade in prakse upravljanja z javnim denarjem glede na pravila. V sodobnih javnih financah je ključen notranji nadzor oziroma notranja revizija, ki je most med zunanjo revizijo in odgovornostjo vodstva. Notranji nadzor pomeni, da je tisti, ki porablja javna sredstva, prvi, ki je odgovoren, da zagotovi pravilno in učinkovito porabo sredstev. Odgovor na vprašanje, ali naj države vzpostavijo sistem večje fleksibilnosti in hkratne odgovornosti vodstva, da bi se izboljšale javne storitve in učinkovitost države, ni odvisen od privlačnosti tega sistema za vodstvene delavce, temveč od trdnosti sistema nadzora.

### **4.1 Zunanje institucije nadzora javnih sredstev**

Zunanji nadzor nad porabo proračunskih sredstev opravljajo Državni zbor, Komisija za nadzor proračuna, Računsko sodišče in Urad RS za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance.

#### **4.1.1 Državni zbor**

Državni zbor nadzira javno porabo na različne načine, njegov nadzor je politične narave. Državni zbor sprejema državni proračun, zato sprejema tudi njihov zaključni račun. Vključuje

se v nadzor javne porabe predvsem z obravnavo revizijskih poročil Računskega sodišča in poročil proračunskih inšpektorjev, ki delujejo v okviru Urada za nadzor proračuna.

Računsko sodišče bi moralo s svojimi storitvami revidiranja v večji meri podpirati nadzorno funkcijo državnega zbora. Vzpostaviti bi moralo tesnejše sodelovanje z Odborom za nadzor proračuna in drugih javnih financ in ga vzpodbujati, da bi njegova poročila bolj pogosto obravnaval na svojih sejah. Večina vrhovnih revizijskih institucij iz razvitih demokratičnih držav trdi, da je parlament njihova podaljšana roka. Tesno in ustvarjalno sodelovanje koristi javnim financam in prispeva k izboljšanju porabe javnih sredstev (Vidovič, 2006, str. 92).

#### **4.1.2 Komisija za nadzor proračuna**

Državni zbor je oblikoval Komisijo za nadzor proračuna in drugih javnih financ, ki nadzoruje predvsem izvajanje državnega proračuna z vidika zakonitosti, namenskosti in racionalnosti porabe ter pravilnosti izkazovanja njihovih finančnih poročil na podlagi revizijskih poročil Računskega sodišča, spremlja izvajanje proračuna lokalnih skupnosti in nadzoruje namensko porabo sredstev, prejetih iz državnega proračuna, obravnava predloge zakonov, druge akte in problematiko nadziranja izvajanja državnega proračuna in drugih javnih financ ter organiziranja delovanja organov, ki ta nadzor opravljajo (Lesjak & Možič, 2008, str. 14).

#### **4.1.3 Računsko sodišče Republike Slovenije**

Računsko sodišče Republike Slovenije je najvišji organ nadzora državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe.

##### **4.1.3.1 Umestitev Računskega sodišča v državno ureditev**

Računsko sodišče je avtonomna vrhovna revizijska institucija v državi, ki ne spada v nobeno klasično vejo oblasti. Kljub imenu sodišče nima pravnega položaja sodišč. Ne odloča o sporih in ne izreka sankcij zaradi varstva pravic. Računsko sodišče zato ne izvaja sodne oblasti, nima zakonodajne pristojnosti in ni organ izvršilne oblasti. Nima pravice zakonske pobude, ne sme izdajati splošnih in posameznih izvršilnih aktov (Korpič Horvat, 1997, str. 9–10).

Naloga računskega sodišča je opravljati strokovni finančni nadzor sredstev javnih financ in v zvezi s tem poročati in svetovati. Zato računskega sodišča ne moremo uvrstiti v nobeno tradicionalno oblastno funkcijo države (zakonodajno, izvršilno, sodno) in tudi ni podrejeno nobenemu organu oziroma nobeni od treh klasičnih vej oblasti. Opravlja strokovni finančni nadzor vseh treh vej oblasti (Korpič Horvat, 1997, str. 10).

Umestitev računskega sodišča v državno ureditev ureja tudi Zakon o Računskem sodišču. Tako ga v prvem členu opredeljuje kot najvišji revizijski organ, ki je v razmerju do drugih državnih organov samostojen in neodvisen.

##### **4.1.3.2 Organizacija Računskega sodišča**

Sestavo in organizacijo Računskega sodišča opredeljuje Zakon o Računskem sodišču. Člani Računskega sodišča so predsednik in dva namestnika. Člana Računskega sodišča imenuje Državni zbor. Imenovan je za devet let. Predsednik in namestnika predsednika Računskega sodišča sestavljajo senat Računskega sodišča, ki v soglasju z Državnim zborom sprejme poslovnik. Računsko sodišče ima največ šest vrhovnih državnih revizorjev in revizorske ter podporne službe. Predsednik zastopa in predstavlja Računsko sodišče, ki ima osem revizijskih

sektorjev in sektor skupnih služb. Revizijski sektorji so določeni po funkcionalnem načelu, zato posamezen sektor praviloma pokriva določeno področje javne porabe. Tako revizijski sektor 2 pokriva obrambo, notranje zadeve, politične stranke in društva (Korpič Horvat, 2001, str. 15–16).

Na Računskem sodišču je bilo 31. 12. 2007 130 zaposlenih. Izobrazbena struktura se je leta 2007 izboljšala, saj se je povečalo število zaposlenih z magisterijem oziroma specializacijo, zmanjšalo pa se je število zaposlenih s srednjo, višjo in visoko izobrazbo (Letno poročilo Računskega sodišča, 2007).

#### 4.1.3.3 Pristojnosti in naloge Računskega sodišča

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev:

- revidira lahko pravilnost in smotrnost poslovanja;
- revidira lahko akt o preteklem in akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Računsko sodišče opravlja tudi svetovalno nalogo, in sicer daje priporočila med izvajanjem revizije, pripombe k delovnim osnutkom in zakonom, sodeluje na posvetih in seminarjih o javnofinančnih vprašanjih. Izdaja tudi potrdila za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor. Računsko sodišče izdaja samo ali pa skupaj s Slovenskim inštitutom za revizijo revizijske standarde in priročnike. Revizije mora opravljati skladno s splošno sprejetimi revizijskimi načeli in pravili ter skladno z mednarodnimi revizijskimi standardi (1997).

Revizorji Računskega sodišča bi morali bogate izkušnje, ki si jih z leti pridobijo z izobraževanjem doma in v tujini v večji meri prenašati na resorna ministrstva in jim pomagati pri razvijanju meril in kazalnikov, ki se kažejo v slabem ocenjevanju dosežkov. Revizijska poročila naj ne bi razkrivala samo napak in nepravilnosti, temveč bi predstavljala tudi primer dobre prakse in poročala o »uspešnih zgodbah«. Računsko sodišče bi lahko več pozornosti namenilo revidiranju prihodkov proračuna in preverjanju, ali izvrševanje proračuna upošteva prednosti, ki so bile določene ob njegovem sprejemanju (Vidovič, 2006, str. 94).

#### 4.1.3.4 Revizijski postopek

Računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo v posameznem obdobju izvedlo. V predrevizijski poizvedbi zahteva od uporabnika javnih sredstev vsa obvestila, ki se mu zdijo pomembna, knjigovodske listine, podatke in drugo dokumentacijo, potrebno za načrtovanje ali opravljanje revizije. Računsko sodišče začne revizijo z izdajo sklepa o izvedbi revizije. Uporabnik javnih sredstev pa mora pooblaščenec računskega sodišča omogočiti, da opravijo pregled. Revizijski postopek se konča z izdajo revizijskega poročila. Na podlagi tega se lahko opravijo razčiščevalni sestanki. Uporabnik javnih sredstev, pri katerem so bile razkrite nepravilnosti, predloži poročilo o odpravljenih nepravilnostih. Če je podana huda kršitev, Računsko sodišče o tem obvesti Državni zbor in izda poziv za razrešitev odgovorne osebe ter sporočilo za javnost.

Računsko sodišče ima strog porevizijski postopek, ki mu ga zavida marsikatera vrhovna revizijska institucija (Vidovič, 2006, str. 95). Porevizijski postopek je namenjen le odpravljanju razkritih nepravilnosti in nesmotnosti. Uporabnik javnih sredstev, v čigar poslovanju so bile razkrite nepravilnosti in nesmotnosti, mora v največ 90 dneh Računskemu sodišču posredovati odzivno poročilo. Računsko sodišče preveri verodostojnost poročila in oceni zadovoljivost odpravljanja razkritih nepravilnosti in nesmotnosti.

#### 4.1.3.5 Mnenja Računskega sodišča

Po usmeritvah revizijskih standardov INTOSAI revizor lahko izda pozitivno mnenje, mnenje s pridržkom, negativno ali odklonilno mnenje.

Tabela 1: Mnenja računskega sodišča v letih 2006 in 2007 v %

<b>Mnenje leta 2006</b>	<b>Pozitivno</b>	<b>S pridržkom</b>	<b>Negativno</b>	<b>Skupaj</b>
Mnenje o računovodskih izkazih	23,5	64,8	11,7	100
Mnenje o pravilnosti poslovanja	7	27,9	65,1	100
Skupaj	8,9	32,2	58,9	100
<b>Mnenje leta 2007</b>	<b>Pozitivno</b>	<b>S pridržkom</b>	<b>Negativno</b>	<b>Skupaj</b>
Mnenje o računovodskih izkazih	41,7	41,6	16,7	100
Mnenje o pravilnosti poslovanja	5,7	52,9	41,4	100
Skupaj	11	51,2	37,8	100

Vir: Letno poročilo Računskega sodišča, 2008.

Leta 2007 je Računsko sodišče pri enem revidirancu zavrnilo izrek mnenja o računovodskih izkazih, zavrnitve izreka mnenj leta 2006 ni bilo. Iz zgornjih podatkov lahko ugotovimo, da se je število negativnih mnenj o računovodskih izkazih in o pravilnosti poslovanja leta 2007 zmanjšalo ter povečalo število pozitivnih in mnenj s pridržkom glede na leto 2006. Leta 2006 lahko ugotovimo, da je bilo največkrat izdano negativno mnenje, sledi mnenje s pridržkom, najmanjkrat pa je bilo izdano pozitivno mnenje. Leta 2007 je bilo največkrat izdano mnenje s pridržkom, sledi negativno mnenje, najmanjkrat pa je bilo izdano pozitivno mnenje. Precej zaskrbljujoč je majhen delež izdanih pozitivnih mnenj tako leta 2006 kot leta 2007. Velik je delež negativnih mnenj in mnenj s pridržkom. Če primerjamo mnenje o računovodskih izkazih in mnenje o pravilnosti poslovanja v letih 2006 in 2007 pa ugotovimo slabše stanje pri mnenju o pravilnosti poslovanja (Letno poročilo Računskega sodišča, 2007).

#### 4.1.3.6 Revidiranci

Računsko sodišče opravlja nadzor nad poslovanjem pravnih oseb javnega prava, oseb civilnega prava, ki prejemajo sredstva iz državnega proračuna, in drugih oseb civilnega prava, ki prejemajo sredstva iz proračunov ali drugih virov javnih financ. Računsko sodišče lahko revidira ali inšpicira tudi druge pravne osebe, v katerih je država udeležena kot lastnik. Računsko sodišče lahko inšpicira tudi poslovanje vseh drugih oseb, ki vstopajo v poslovna razmerja z osebami, ki jih nadzoruje za tisti del sredstev iz javnih financ (Korpič Horvat, 1997, str. 37).

Računsko sodišče opravlja tudi revizije javnih zavodov, večinoma revizije računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnih zavodov. Razlog, zakaj računsko sodišče opravlja revizijo računovodskih izkazov je, da je to edina zunanja institucija, ki se ukvarja s finančno revizijo javnih zavodov. V Sloveniji imamo 1480 javnih zavodov z naslednjo razporeditvijo po področjih (Suhadolnik, 2008, str. 164–168):

- vzgoja in izobraževanje 67 %
- kultura 13 %
- socialno varstvo 10 %
- zdravstvo 8 %
- raziskovalna dejavnost 2 %

Slika 2: Mnenja računskega sodišča javnih zavodov od leta 1996 do 2008

	Pozitivno	S pridržkom	Negativno	Skupaj
Mnenje o računovodskih izkazih	26	23	6	55
Mnenje o pravilnosti poslovanja	31	74	87	192
Skupaj	57	97	93	247

Vir: Suhadolnik, Izkušnje računskega sodišča pri revidiranju javnih zavodov, 2008.

Pomembnejše ugotovitve Računskega sodišča opravljenih revizij javnih zavodov so našteje spodaj. Pri reviziji računovodskih izkazov so nepravilnosti:

- neizkazovanje osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje,
- napačen obračun amortizacije osnovnih sredstev,
- popis osnovnih sredstev ni bil v celoti izveden,
- napačno izkazovanje terjatev do kupcev.

Nepravilnosti pri reviziji poslovanja obračuna plač:

- izplačilo večje povečane delovne uspešnosti, kot je bilo pridobljeno soglasje ustanovitelja,
- javni zavod ni imel sistemiziranih delovnih mest, za katere je sklenil pogodbe o zaposlitvi,
- zaposleni so imeli precej nižjo izobrazbo od zahtevane za zasedbo delovnega mesta.

Nepravilnosti pri reviziji poslovanja pri drugih stroških dela:

- preveč obračunani in izplačani stroški po pogodbi o delu,
- napačen obračun odpravnine,
- izplačilo enkratne nagrade direktorjem brez pridobljenega soglasja ustanovitelja.

#### 4.1.4 Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna na Ministrstvu za finance je centralni organ za sistem notranjega nadzora javnih financ, pristojen za razvoj, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov. Na področju porabe sredstev Evropskih skladov opravlja predakreditacijske preglede, neodvisno kontrolo pravilnosti porabe sredstev, certificira letne obračune in izdaja zaključne deklaracije o porabi sredstev. Evropski komisiji pošilja poročila o nepravilnosti, je organ za stike za Evropski urad za boj proti goljufijam (OLAF) in usklajuje delovanje na področju zaščite finančnih interesov evropskih skupnosti (Predstavitev Urada RS za nadzor proračuna, 2008).

Pomemben del dejavnosti je proračunska inšpekcija, ki opravlja nadzor nad izvajanjem Zakona o javnih financah in predpisov, ki urejajo poslovanje s sredstvi državnega proračuna. Naloge inšpekcijskega nadzora opravljajo proračunski inšpektorji kot delavci s posebnimi pooblastili. Proračunski inšpektor samostojno opravlja naloge inšpekcijskega nadzora, ki mu je dodeljen, izdaja zapisnike, odločbe in sklepe v upravnem postopku in odreja druge ukrepe, za katere je pooblaščen. Obravnava tudi prijave, pritožbe, sporočila in druge vloge v zadevah iz svoje pristojnosti in vlagatelje na njihovo zahtevo obvešča o svojih ukrepih.

## 4.2 Notranji nadzor javnih financ

Notranji nadzor javnih financ je področje odgovornosti delovanja Vlade RS, ki zagotavlja načrtovanje in izvajanje proračuna, upoštevajoč načela zanesljivosti doseganja zastavljenih

ciljev, preglednosti, smotrnosti, zakonitosti, etike in varovanja sredstev ter ugleda na vseh ravneh. O sistematičnem načinu vzpostavljanja notranjega nadzora javnih financ lahko govorimo, ko je bila leta 2002 sprejeta Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS. Pravni okvir sestavljajo ZJF, Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Pravilnik za izdajo potrdil za naziv državni revizor in preizkušeni državni notranji revizor ter Usmeritve za notranje kontrole in Usmeritve za državno notranje revidiranje. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje 2005–2008 je bila sprejeta leta 2005, da se pospeši uresničevanje politike. Strategija daje poseben poudarek uveljavljanju obvladovanja tveganj, za kar je prvi pogoj opredeljevanje ciljev in meril za spremljanje njihovega doseganja in uvajanja sistema notranjega nadzora, in sicer sistema notranjih kontrol in notranjega revidiranja (Štrus, 2008, str. 7–8).

Notranje kontrole se v javnem sektorju običajno ocenjujejo s pomočjo meril INTOSAI, ki podobno kot COSO (metodika za vrednotenje notranjih kontrol) pozna pet glavnih sestavin sistema notranjih kontrol oziroma notranjega nadzora, in sicer: kontrolno okolje, analizo tveganj, kontrolne aktivnosti, informiranje in nadzor nad delovanjem sistema (Štrus, 2008, str. 10).

Sodobne revizije si brez preizkušanja podatkov o notranjih kontrolah ne moremo predstavljati. Notranje kontrole so bistvene za delovanje računovodskega sistema, ki zagotavlja podatke in informacije za izdelovanje računovodskih izkazov, za katere je odgovorno poslovodstvo. Poslovodstvo pa je odgovorno tudi za delovanje notranjih kontrol. Te lahko delujejo le v urejenem in zdravem kontrolnem okolju (Odar, 1997, str. 7).

#### **4.2.1 Kontrolno okolje**

Kontrolno okolje zagotavlja zunanje pogoje za delovanje notranjih kontrol. S kontrolnim okoljem je mišljena organiziranost podjetja, pa tudi celotni odnos, zavest in delovanje poslovodstva. Okolje, v katerem delujejo notranje kontrole, vpliva na uspešnost posameznih kontrolnih postopkov. Preden revizor sprejme revizijski posel, mora spoznati kontrolno okolje, v katerem deluje (Odar, 1997 str. 7–13).

Kontrolno okolje je politika zaposlovanja, izobraževanja, napredovanja, nagrajevanja, izvajanje letnih razgovorov in disciplinskih ukrepov. Pomemben del kontrolnega okolja so opisi del in nalog, poslovnih procesov in postopkov. Vodstvo bi moralo zagotoviti, da so vsi zaposleni seznanjeni z etičnim kodeksom javnih uslužbencev. Vsak zaposleni mora biti sproti seznanjen s splošnimi cilji proračunskega uporabnika, cilji organizacijske enote, ki ji pripada, in s svojimi neposrednimi nalogami. Za delovna mesta, ki omogočajo dostop do sredstev, informacij in drugih koristi, mora biti predvidena redna nekajletna menjava zaposlenih. Pomembna sestavina kontrolnega okolja je tudi izdajanje pooblastil (Štrus, 2008, str. 10–11).

#### **4.2.2 Obvladovanje tveganj**

V Sloveniji se zaradi mlade demokracije tveganja v javnem sektorju večinoma nanašajo na obvladovanje namenskosti porabe sredstev, predvsem zaradi groženj Evropske unije pri črpanju sredstev strukturnih in drugih skladov. Tveganje pri delovanju, tveganje ugleda in politično tveganje pa še niso predmet odzivnih poročil (Jagrič, 2005, str. 189).

Po metodiki za notranje vrednotenje kontrol COSO so notranje kontrole stalni procesi, ki jih izvajajo poslovodstvo in drugi zaposleni in katerih namen je zagotavljati uspešno in

učinkovito poslovanje, zanesljivost računovodskega poročanja in skladnost poslovanja s predpisi. Javni sektor je še posebej izpostavljen tveganjem skladnosti poslovanja s predpisi in navodili, tveganjem korupcije, ko se lahko pomembni podatki zlorabijo ali izgubijo. Navedeno tveganje mora proračunski uporabnik obvladati z ustreznimi notranjimi kontrolami. Analiziranje tveganj oziroma vodenje registra tveganj je proces opredeljevanja in ocenjevanja tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev. Vključuje odkrivanje tveganj, ocenjevanje verjetnosti nastanka in posledic ter opredeljevanje ukrepov za njihovo obvladovanje. Pogoj za vzpostavljanje registra tveganj je, da proračunski uporabnik pozna splošne, še bolj pa posebne cilje na ravni proračunskega uporabnika. Prepogosto so opredeljeni samo splošni cilji. Vzpostavljeno mora biti poročanje o napredovanju pri doseganju ciljev, s katerim lahko ugotovimo odmike in na podlagi katerega sprejmemo ustrezne ukrepe. Sistem notranjega nadzora oziroma v ožjem smislu notranjih kontrol je uspešen, čeprav ne more zagotavljati popolnega obvladovanja tveganj. Da dosežemo sprejemljivo stopnjo gotovosti, mora vodstvo (Štrus, 2008, str. 11–12):

- opredeliti tveganja glede zagotavljanja smotnosti uporabe sredstev, skladnosti s predpisi in usmeritvami, zanesljivosti informacij in varovanja sredstev pred malomarno uporabo ter odkrivanjem goljufije in korupcije,
- določiti sprejemljivo stopnjo tveganja,
- oceniti verjetnost tveganja in posledice njegove uresničitve,
- sprejeti ustrezne ukrepe,
- zagotoviti nadzor nad ustreznostjo in uspešnostjo ukrepov.

#### **4.2.3 Kontrolne aktivnosti**

Kontrolne aktivnosti so ukrepi, ki jih vodstvo sprejme za obvladovanje opredeljenih tveganj. Biti morajo smotne in usmerjene k doseganju kontrolnih ciljev. Njihove najpogostejše oblike so dodeljevanje pooblastil, odobravanje, razmejevanje pristojnosti, primerjava podatkov iz različnih datotek in sprotni nadzor nad izvajanjem. V nobenem primeru pa strošek kontrol ne sme presegati njihove koristi (Vežjak, 2008, str. 7).

#### **4.2.4 Zanesljivo informiranje**

Zanesljivo informiranje je nujno za delovanje sistema notranjega nadzora in podlaga, da vodstvo lahko sprejema odločitve in jih uveljavlja. Informacija mora biti celovita, zanesljiva, pravočasna in dostopna. Sistem informiranja mora zagotavljati, da vodstvo prejema redne in zanesljive informacije o izvrševanju proračuna, porabljanju sredstev in doseganju ciljev. Tudi v okviru organizacijskih enot mora biti zagotovljeno ustrezno poročanje o doseganju posebnih ciljev in poteku posameznih procesov.

#### **4.2.5 Nadziranje in ocenjevanje notranjih kontrol**

Nadziranje in ocenjevanje notranjih kontrol zagotavljata, da so notranje kontrole ustrezne, da delujejo in se stalno prilagajajo novim okoliščinam. Nadzor je del vodenja ter je sprotna in redna aktivnost vodstev. Ocenjevanje notranjih kontrol je običajno naloga notranjega revizorja. Vir informacij vodstvu o obvladovanju tveganj so tudi odgovori v samoocenitvenih vprašalnikih, ugotovitve inšpekcij in drugi zunanji nadzorniki.

#### **4.2.6 Kakovost notranjerevizijske službe**

Ravnateljstvo se vedno bolj zanaša na ugotovitve notranjerevizijske službe, zato se tudi povečuje potreba po zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja. Načini zagotavljanja

kakovosti so različni, nekateri so predpisani v standardih o strokovnem ravnanju pri notranjem revidiranju. Zahtevo po zagotavljanju kakovosti notranjerevizijske službe zahtevajo notranjerevizijska stroka, zunanji udeleženci – zunanji revizorji. Potrebo po delovanju notranjerevizijske službe in njenem nadzoru ter področje njenega delovanja opredeljujejo standardi notranjega revidiranja. Vsebujejo tudi program zagotavljanja kakovosti notranjerevizijske službe. Revizorjevo delo je svetovalne narave, saj o ugotovljenih nepravilnostih in pomanjkljivostih poroča ravnateljstvu ter mu posreduje priporočila za njihovo odpravljanje. Notranji revizorji tesno sodelujejo z zunanjimi revizorji in jim tudi pomagajo. Osnovni dejavniki zagotavljanja kakovosti notranjerevizijske službe so (Kovač, 2002, str. 15–23):

- organiziranost in neodvisnost – v notranjih standardih revidiranja je zapisano, da so notranji revizorji neodvisni, če lahko svoje delo opravljajo svobodno in nepristransko. Neodvisnost jim zagotavlja izražanje mnenj. Izsledki raziskave kažejo, da je 64 odstotkov slovenskih notranjerevizijskih služb organiziranih štabno, podrejenih ravnateljstvu;
- strokovnost – standardi notranjega revidiranja predpisujejo, da je treba notranje revizije opraviti strokovno in vestno;
- organizacijski predpisi oziroma akti, ki določajo delovanje notranjerevizijske službe – izsledki raziskave kažejo, da je 40 odstotkov notranjerevizijskih služb opredeljenih s pravilnikom o notranjerevizijski službi;
- načrtovanje – da je izvajanje revizij kakovostno, mora biti načrtovano in dokumentirano. Načrtovanje obsega postavljanje ciljev, pripravljane razporedov revizijskega dela ter sestavljanje poročil o dejavnosti in predračunih. Anketiranci so na to vprašanje odgovorili, da ima 44 odstotkov letni načrt delovanja notranjerevizijske službe;
- poročanje – poročanje je dejavnost revizorja, in sicer razkrivanje njegovih ugotovitev, priporočil, morebitnih izboljšav in ukrepov za izboljšanje slabosti.

Razvoj notranjerevizijske stroke v Sloveniji je še na začetku. Revizija se ukvarja predvsem z osnovnim problemom, in sicer organiziranjem in razvijanjem metodike revidiranja, manj pa z ugotavljanjem kakovosti storitev (Kovač, 2002, str. 27).

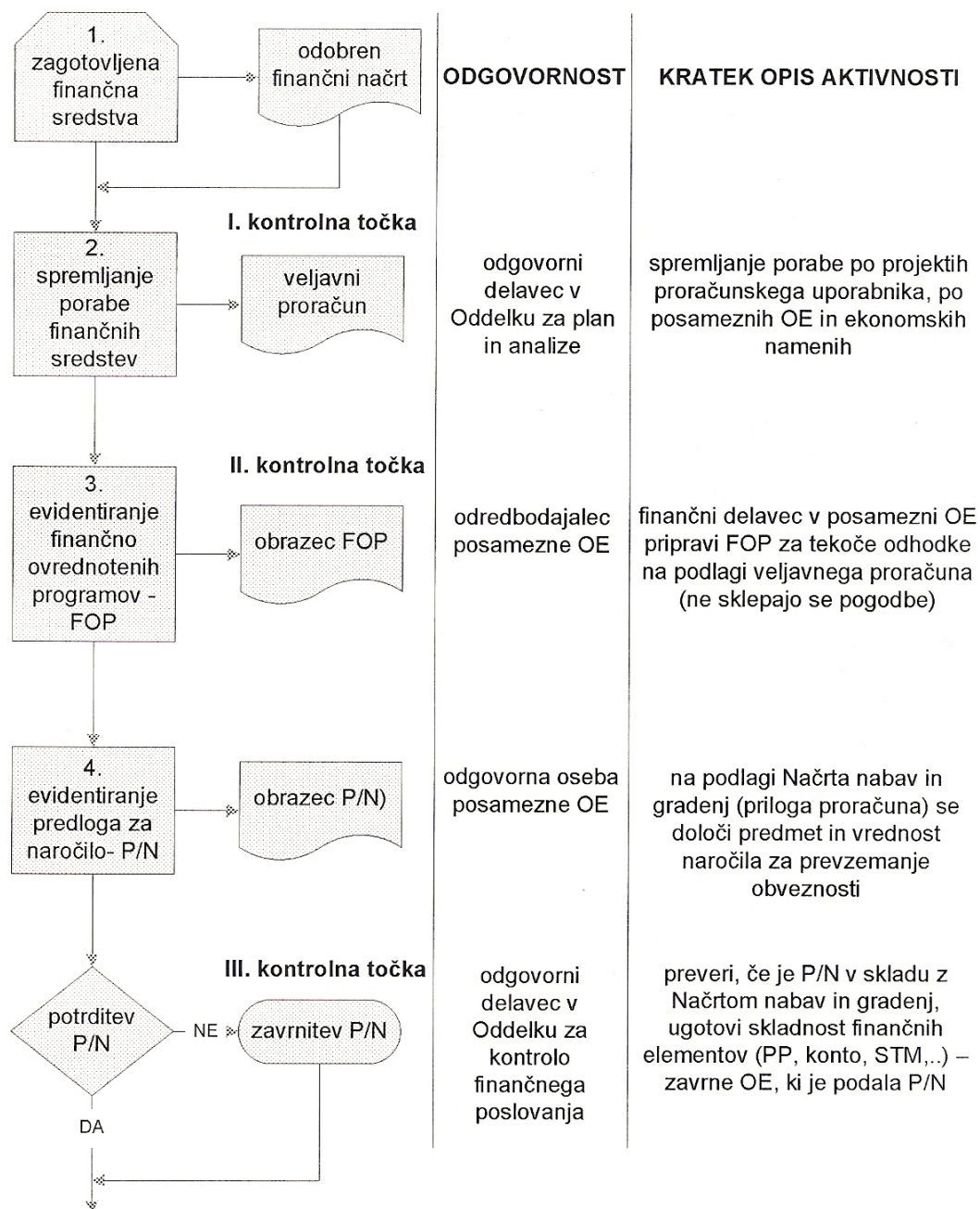
## **5. SISTEM NOTRANJIH KONTROL IN NOTRANJE REVIZIJE NA MINISTRSTVU ZA OBRAMBO**

### **5.1. Opredelitev notranjih kontrol na Ministrstvu za obrambo, njihove naloge, organiziranost**

Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo (2006) ureja finančno poslovanje in sistem notranjih kontrol finančnega poslovanja MO RS. Sistem notranjih kontrol opredeljuje 33. člen Pravilnika o finančnem poslovanju na MO RS. Sistem notranjih kontrol deluje kot sistem vgrajenih postopkov, metod in pravil, ki jih podrobno določajo postopki in metode finančnega poslovanja in so določeni s predpisi, ki urejajo finančno poslovanje proračunskih uporabnikov. Notranje kontrole delujejo na vmesnih stopnjah poslovanja in omogočajo kontrolo posameznih stopenj poslovanja in celotnega procesa.

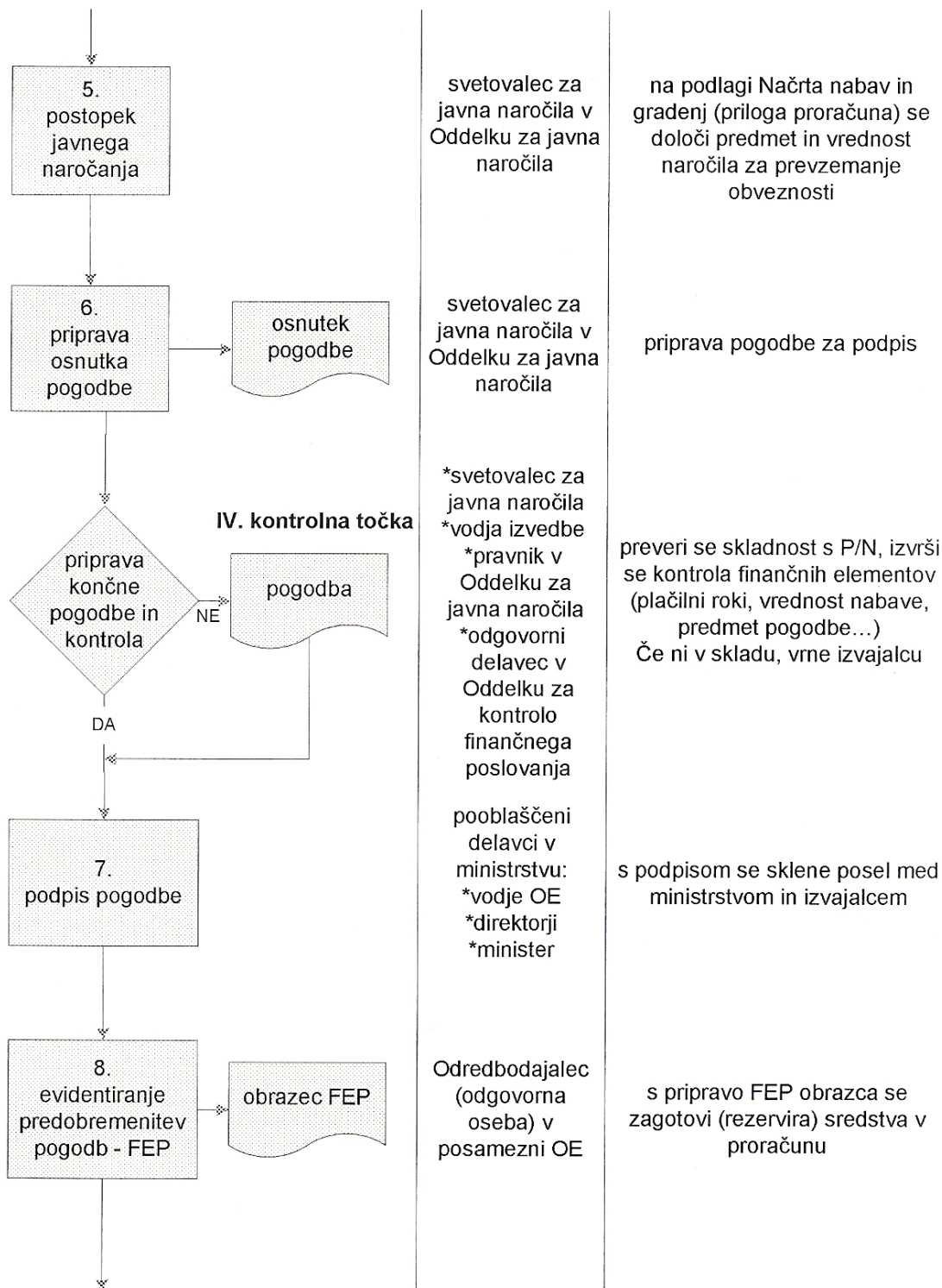
Na MO RS deluje sistem notranjih kontrol in Notranjerevizijska služba. Z uveljavitvijo ZJF in na podlagi Pravilnika o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna (2004) smo morali na MO RS organizirati notranji nadzor javnih financ.

Slika 1: Diagram poteka nadzora porabe proračunskih sredstev



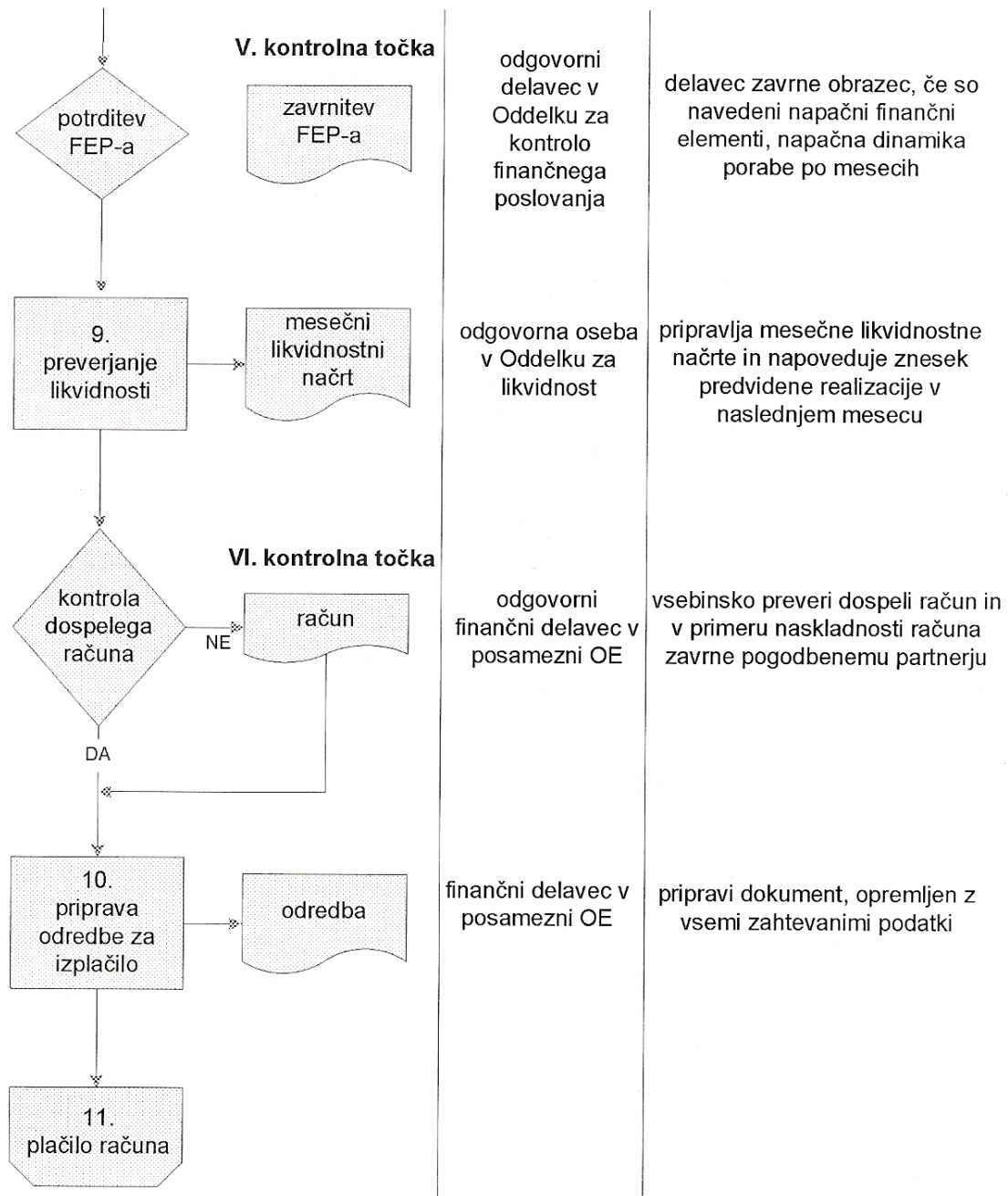
»se nadaljuje«

»nadaljevanje«



»se nadaljuje«

»nadaljevanje«



### 5.1.1 Kontrola finančnega poslovanja

Postopki notranjih kontrol na ministrstvu so (Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo 2006, 34. člen ):

- razdelitev odobranja, izvajanja in evidentiranja poslovnih dogodkov ter knjigovodskih listin med posamezne delavce (odredbodajalce),
- preverjanje upravičenosti in zakonitosti prevzemanja obveznosti v breme sredstev neposrednega uporabnika (skrbnik postavke/konta – predlagatelj odredbe in odredbodajalec),

- kontroliranje finančnih elementov predobremenitev in vodenje njihove centralne evidence (finančna služba ministrstva),
- kontrola predlogov za naročilo in kontrola pogodb pred podpisom (finančna služba ministrstva),
- preverjanje, ali odgovorne osebe kontrolirajo dokumentacijo, ki je podlaga za nastanek obveznosti in izplačilo (skrbnik postavke/konta, odredbodajalec, finančna služba PU in finančna služba ministrstva),
- spremljanje, izpolnjevanje odobrenih postopkov, zahtev in planov (predstojniki PU in finančna služba ministrstva),
- ponovno preverjanje že obdelanih dokumentov in izdanih odredb za izplačilo (finančna služba PU in finančna služba ministrstva),
- odkrivanje in popravljanje napak, nesporazumov in neustreznega načina dela (odredbodajalec, finančna služba PU in finančna služba ministrstva),
- preprečevanje pojavljanja in ponavljanja nepravilnih dejanj – pomembno vlogo ima svetovanje (finančna služba PU in finančna služba ministrstva),
- preverjanje učinkovitosti in uspešnosti dela (odredbodajalec, finančna služba PU in finančna služba ministrstva).

Vsaka opravljena notranja kontrola mora biti zaznamovana kot:

- parafa ali podpis z datumom parafiranja ali podpisovanja,
- podpisana in datirana opomba,
- opozorilo oziroma uradni zaznamek in drugo.

### **5.1.2 Organiziranost in način vodenja finančnega poslovanja**

Na MO RS je finančno poslovanje organizirano skladno s predpisi in drugimi akti, ki urejajo notranjo organizacijo in sistemizacijo delovnih mest v finančni službi ministrstva, finančnih službah PU in finančnih organih. Finančno poslovanje ministrstva vključuje finančno poslovanje petih neposrednih proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju PU):

- PU 1911 – Ministrstvo (upravni del),
- PU 1912 – Uprava Republike Slovenije za zaščito in reševanje,
- PU 1913 – Inšpektorat RS za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami,
- PU 1914 – Slovenska vojska,
- PU 1915 – Inšpektorat Republike Slovenije za obrambo.

Finančno in računovodsko poslovanje na MO RS poteka z uporabo enotnega računalniško podprtega računovodskega programa MFERAC, ki je obvezen za celotno državno upravo in drugimi aplikacijami, ki so povezane z njim.

### **5.1.3 Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo**

Pravilnik o finančnem poslovanju je predvsem z organizacijskega vidika pripomogel k natančnejši opredelitvi metod in postopkov finančnega poslovanja na MO RS. Pravilnik določa:

- osnovna načela finančnega poslovanja in sistema notranjih kontrol pri finančnem poslovanju ministrstva ter odgovorne osebe,
- organiziranost in način vodenja finančnega poslovanja,
- naloge finančne službe ministrstva, finančne službe PU in finančnega organa,
- osnovna načela za pripravo in izvrševanje finančnega načrta ministrstva,

- kontrolo zakonitosti, namenskosti, upravičenosti in gospodarnosti porabe proračunskih sredstev ter nadzor nad finančnim poslovanjem,
- pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb za razpolaganje z materialnimi in finančnimi sredstvi,
- vrste knjigovodskih listin, ki jih ministrstvo uporablja pri poslovanju in so podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov in porabo proračunskih sredstev,
- postopke priprave, obdelave, evidentiranja in kontrole knjigovodskih listin,
- krogotok knjigovodskih listin in roke za posredovanje v nadaljnjo obdelavo,
- upravljanje s stvarnim premoženjem,
- poslovne knjige,
- poročanje o porabi proračunskih sredstev,
- način arhiviranja in hrambo knjigovodskih listin,
- varovanje dokumentov in podatkov.

#### 5.1.4 Odgovorne osebe

Ena izmed zahtev Računskega sodišča je bila tudi jasneje opredeliti odgovornosti in pristojnosti zaposlenih na finančnem področju, zato smo zahtevane spremembe vnesli v pravilnik o finančnem poslovanju. Med odgovorne osebe Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo uvršča:

- podpisnike pogodb in naročilnic, ki so odgovorni za prevzemanje obveznosti v breme ministrstva. Skladno z internimi akti ministrstva, ki urejajo podpisovanje dokumentov in oddajo naročil, podpisnike pogodb in naročilnic določi minister;
- odgovornega delavca, ki je v organizacijski enoti določen za kontrolo prejetega blaga in opravljenih storitev, opraviti mora tudi vsebinsko kontrolo knjigovodskih listin, ki so podlaga za izplačilo;
- skrbnika postavke/konta, ki skrbi za zakonito, gospodarno in namensko porabo sredstev na posamezni proračunski vrstici. Skrbniki morajo pri pripravi odredbe preveriti, če so potrebna finančna sredstva zagotovljena na pravi proračunski vrstici in če je knjigovodsko listino, ki je podlaga za izplačilo, vsebinsko potrdil odgovorni delavec. Podpis skrbnika je obvezen element odredbe;
- odredbodajalca, to je oseba, ki je pooblaščen za razpolaganje s sredstvi ministrstva. Odredbodajalec odgovarja za zakonitost, gospodarnost, upravičenost in namenskost porabe proračunskih sredstev. Sklepe o odredbodajalcih in njihovih namestnikih hrani finančna služba ministrstva;
- kontrolorja v finančni službi ministrstva, to je oseba, ki pregleduje odredbe, pri katerih je ocenjeno večje tveganje napak in izvaja naključno kontrolo dokumentov v tekočem letu. Kontrolor mora preveriti elemente finančnega poslovanja na odredbi in ustreznost ter celovitost prilog skladno s predpisi. Kontrolo knjigovodskih listin potrdi s svojim podpisom na odredbi.

Število odredbodajalcev se pri PU 1911 povečuje. Menim, da to ni dobro, saj je treba precej znanja, da dobro opravljáš naloge odredbodajalca. Ugotavljamo, da je število napak pri izvrševanju proračuna več pri novih odredbodajalcih. Z večanjem števila odredbodajalcev se zmanjšuje preglednost. Pogoste menjave odredbodajalcev, kot so pri PU 1914, niso dobre. Prav tako je težko spremljati vse spremembe.

## **5.1.5 Nepravilnosti, ugotovljene v Oddelku kontrole finančnega poslovanja**

Leta 2008 je bila izvedena reorganizacija Oddelka kontrole finančnega poslovanja, ki je sestavni del Finančne službe MO RS. Zmanjšali smo število pregledanih odredb, predvsem tistih, pri katerih smo ocenili manjše tveganje napak. Pripravili smo analize za ugotovljene napake in o njih obveščali vodstvo ministrstva, prevzeli kontrolo potnih nalogov v Sloveniji, izvajali usposabljanja in pripravljali navodila za usmeritve na finančnem področju. Pripravljamo postopkovnik za domače potne naloge. Največ napak je bilo pri potnih nalogih v Sloveniji in tujih potnih nalogih. Po usposabljanju finančnih delavcev se je stanje do konca leta 2008 bistveno izboljšalo. Prav tako je bila bistveno manjša zamuda pri plačilih računov tudi na podlagi mesečnih poročil o zamudah pri plačilih, ki jih je prejemale vodstvo ministrstva.

### **5.1.5.1 Nepravilnosti pri kontroli odredb za izplačilo iz proračuna**

Pri kontroli odredb in računov ugotavljamo številne nepravilnosti in pomanjkljivosti. Računi in odredbe za izplačilo se evidentirajo z zamudo. Problem nastaja predvsem v dislociranih enotah, kjer so poti dokumentov zelo dolge, zato tudi pogosto plačujemo zamudne obresti. Računi velikokrat nimajo pravih rokov plačila, ki jih določa Zakon o izvrševanju proračuna, prejeti računi pa niso skladni z veljavno pogodbo. Niso upoštevani popusti, kupuje se blago in storitve, ki niso predmet pogodbe. Z drobljenjem naročil se poskuša prikriti dejstvo, da pogodba, ki bi za višino posla morala biti sklenjena, ni sklenjena. Računi se sklicujejo na neveljavno pogodbo, ko je pogodba že potekla. Dogaja se tudi, da ni naveden pravilni upravičenec nakazila, kar ima za posledico nakazilo napačnemu upravičencu. Velikokrat prejmemo odredbe brez podpisa odredbodajalca in brez ustreznih prilog (naročilnica, dobavnica ...). Še vedno se ugotavlja nenamenska poraba, izvede se investicijsko vzdrževanje, računi pa se poskušajo plačati iz sredstev tekočega vzdrževanja.

### **5.1.5.2 Nepravilnosti pri potnih nalogih**

Pogoste so tudi napake pri potnih nalogih. Ura začetka in konca službenega potovanja se ne ujema z obračunom. Težavo pa pomenijo tudi priloge, ki morajo jasno dokazovati namen službenega potovanja (seminar, usposabljanje ...). Velikokrat ugotavljamo previsoko kilometrino glede na kraj potovanja in tudi cilj potovanja na potnem nalogu ter obračunu se ne ujemata. Ugotavljamo tudi, da se potni nalog napiše naknadno po končanem službenem potovanju.

## **5.2 Notranjerevizijska služba na Ministrstvu za obrambo**

Notranjerevizijska služba MO RS je začela delovati 1. 1. 2001. Služba je bila ustanovljena na podlagi ZJF, ki v 100. členu opredeljuje notranji nadzor javnih financ pri neposrednih in posrednih uporabnikih. V tem členu je tudi navedeno, da je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti.

Notranji revizor mora biti pri svojem delu samostojen in neodvisen. Predvsem mora biti samostojen pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, izbiri revizijskih metod, poročanju, dajanju priporočil ter spremljanju njihovega izvajanja (Lesjak, 2002a, str. 7–20). Pri opravljanju revizij mora imeti notranji revizor prost dostop do prostorov, dokumentov in oseb,

povezanih z revizijo. Notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog ali revizij, pri katerih je že sodeloval.

Notranji revizor mora pridobiti naziv državni revizor ali preizkušeni državni revizor (ZJF, 101. člen). Za delovanje notranjerevizijske službe je MO RS sprejel pravilnik o notranjerevizijski službi. Pravilnik opredeljuje njeno vlogo, postopke, področje dela, cilje, pristojnosti, vrste revizij in sodelovanje z zunanjimi institucijami.

**Položaj in organizacija.** Služba za notranjo revizijo je samostojna organizacijska enota na ministrstvu, ki je funkcionalno in organizacijsko ločena od drugih organizacijskih enot, ter je neposredno podrejena in odgovorna ministru. Deluje skladno z usmeritvami za državno notranje revidiranje ter standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo.

**Namen in področje dela.** Notranje revidiranje je neodvisno in nepristransko preverjanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter svetovanje, namenjeno izboljševanju obvladovanja tveganj in delovanja sistema finančnega poslovanja ter notranjih kontrol. Menim, da sta njeni neodvisnost in nepristranskost lahko tudi vprašljivi, saj je odvisna od vodstva ministrstva.

**Predmet notranjega revidiranja** so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti, ki potekajo na ministrstvu.

Cilji delovanja notranjerevizijske službe so:

- analizirati tveganja, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev ministrstva,
- z vidika smotrnosti, gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opredeliti ter ovrednotiti vodstvene in kontrolne mehanizme, namenjene doseganju ciljev ministrstva,
- obveščati ministra o svojih ugotovitvah in dajati priporočila.

Sestavni del funkcije notranjega revidiranja je tudi svetovanje. Vrste in vsebine svetovalnih storitev se določijo v letnem načrtu dela.

**Pooblastila in odgovornosti** – Služba za notranjo revizijo je pri svojem delu samostojna in pri podajanju ugotovitev, ocen in priporočil neodvisna. Na ravni določanja pristojnosti in odgovornosti notranjega revizorja pri izvajanju posameznih poslov dajanja zagotovil in svetovanja je pomembna razmejitev pristojnosti in odgovornosti vodstva uporabnikov javnih sredstev, tako da notranji revizor v nobenem primeru ne sme prevzeti odgovornosti za izvajanje kakršnih koli izvršilnih nalog. Za uspešno delovanje notranjega revidiranja je predvsem pomembno, da vodstvo dobro razume pristojnosti in odgovornosti notranjega revidiranja, da ve, kaj lahko in kaj mora od potencialno najbolj koristne funkcije za organizacijo zahtevati, da bo lahko uresničen namen notranjega revidiranja, ki je pomagati organizaciji pri doseganju njenih ciljev (Cukon Mavec, 2007, str. 147).

Notranji revizorji imajo pravico seznaniti se z vsemi poslovnimi in drugimi dogodki, ki se nanašajo na poslovanje ministrstva, vodje organizacijskih enot pa morajo revizorjem pomagati in jim omogočiti:

- vpogled v poslovne listine in drugo dokumentacijo,
- posredovanje zahtevanih podatkov in informacij,
- dostop do vseh prostorov ter strojne programske in druge opreme,
- pogovor z delavci, ki sodelujejo v procesih, ki so predmet revidiranja.

Zavajanje notranjega revizorja pa se šteje za hujšo kršitev delovne obveznosti delavca revidirane organizacijske enote. Notranji revizorji ne smejo opravljati nalog v drugih organizacijskih enotah in ne smejo opravljati revizije v postopkih, v katerih so sodelovali. Notranji revizor ima pravico in dolžnost, da svoje znanje nenehno izpopolnjuje.

Notranji revizorji morajo podatke in ugotovitve, s katerimi so se seznanili pri delu, obravnavati kot poslovno skrivnost, opredeljena pa je tudi kršitev. Notranje revidiranje praviloma opravljajo notranji revizorji, ki so pridobili naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizorji (Pravilnik o notranjerevizijski službi Ministrstva za obrambo, 2008).

**Način dela** – podlaga za načrtovanje in opravljanje notranjega revidiranja je izdelana ocena tveganja. Vse organizacijske enote ministrstva morajo biti revidirane vsaj enkrat v petih letih.

**Načrtovanje** – notranje revidiranje poteka skladno z načrti dela, ki so dolgoročni, letni in načrti revizij.

**Vrste notranjih revizij** – notranjerevizijska služba opravlja redne in izredne notranje revizije, ki so lahko celovite, delne in ponovne.

**Postopek notranjega revidiranja.** Metodika, ki se uporablja, se je oblikovala na podlagi dosedanjih izkušenj ob teoretični podpori domače in tuje literature. Postopek izvedbe notranje revizije se začne z revizijskim programom, ki obsega vse postopke revidiranja in določa okvir revizije. Sledijo seznanjanje s predmetom notranjega revidiranja, informativni sestanek s predstavniki revidirane organizacijske enote oziroma revidiranega področja, začetnega ocenjevanja tveganja pri notranji reviziji, opomba o načrtovanju notranje revizije, ugotavljanje in razvidovanje ureditve pri revidirani organizacijski enoti, začetno ovrednotenje ustroja notranjih kontrol, preizkušanje notranjih kontrol, preizkus podatkov, dokazi pri notranji reviziji, poročanje, povratna informacija o izvedbi priporočil ter nadziranje notranjih revizij (Lesjak, 2002b, str. 9–38).

Izredne notranje revizije se lahko opravijo nenajavljeno, če je to pomembno za uresničitev njihovega pomena. Pri notranjem revidiranju se uporabljajo splošno uveljavljene revizijske metode, zlasti metode pregledovanja, opazovanja, poizvedovanja, preverjanja in analitičnega preiskovanja. Delovni zapiski so dokaz o opravljenem preiskovanju podatkov in podpora pri revizorjevem mnenju. Delovne zapiske mora notranji revizor hraniti še 10 let po opravljeni reviziji. Če notranji revizor ugotovi nepravilnosti, ki kažejo na hujše kršitve, mora o ugotovljenem takoj pisno obvestiti ministra. Ob povzročeni večji škodi mora notranji revizor obvestiti Ministrstvo za finance, Službo za nadzor proračuna (Pravilnik o notranjerevizijski službi Ministrstva za obrambo, 2008).

**Revizijsko poročilo** – najpozneje v petnajstih dneh po končani notranji reviziji notranjerevizijska služba pripravi osnutek poročila, ki ga pošlje vodji revidirane organizacijske enote. Ta mora v osmih dneh sporočiti pripombe in mnenja o ugotovitvah revizije. Notranjerevizijska služba sama odloči, katere pripombe bo upoštevala v revizijskem poročilu. Na podlagi tega izda revizijsko poročilo. Določi se tudi stopnja tajnosti revizijskega poročila. Revizijsko poročilo prejmejo vodja revidirane organizacijske enote, njegov neposredno nadrejeni oziroma predstojnik organa v sestavi, državni sekretar ter minister (Pravilnik o notranjerevizijski službi Ministrstva za obrambo, 2008).

**Letno poročilo** – vodja notranjerevizijske službe mora najpozneje do konca februarja tekočega leta pripraviti letno poročilo o delu službe za preteklo leto in ga predložiti ministru. Izvod poročila pošlje tudi Ministrstvu za finance, Službi za nadzor proračuna.

**Spremljanje popravljalnih ukrepov** – vodja revidirane organizacijske enote mora pripraviti načrt uresničitve ukrepov in ga predložiti notranjerevizijski službi, ki pregleda uresničitve popravljalnih ukrepov.

**Sodelovanje z zunanjimi institucijami** – notranjerevizijska služba sodeluje z zunanjimi revizorji, zlasti z revizorji Računskega sodišča.

Notranjerevizijska služba ocenjuje, da je sodelovanje z vodstvom ministrstva dobro, da ji je priznana in upoštevana vloga, ki jo ima. Problem pa se kaže na kadrovske področju, saj ni dovolj kadra za opravljanje notranjih revizij. V Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008 je zapisan cilj, da naj bi bilo do konca leta 2008 400 državnih notranjih revizorjev. Notranjerevizijske službe ministrstev in drugih večjih proračunskih uporabnikov naj bi imele najmanj štiri zaposlene državne notranje revizorje. Pridobitev nazivov državni revizor in preizkušeni revizor je precej zahtevna in tisti, ki so pridobili ustrezen naziv, niso navdušeni nad zaposlitvijo v državni upravi. Ker je MO RS zelo veliko ministrstvo s številnimi funkcijami, je revizijo enkrat na pet let težko opraviti.

Danes je med javnimi uslužbenci približno 70 notranjih revizorjev. Zaradi razmeroma nizkih plač in omejitev pri zaposlovanju javnih uslužbencev to število ne zadošča potrebam in ne zagotavlja izpolnjevanja ciljev Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2005 do 2008 (Vidovič, 2008, str. 160).

## **5.3 Sistem MFERAC**

### **5.3.1 Opredelitev, cilji in razvoj v prihodnje**

Informacijski sistem enotnega računovodskega sistema MFERAC je rezultat več kot desetletnega dela, vanj pa so vključeni ne le zaposleni na Ministrstvu za finance, temveč tudi na Ministrstvu za notranje zadeve, MO RS, Ministrstvu za javno upravo in drugih državnih organih ter zunanji izvajalci, ki uresničujejo zahteve projektne skupine. Pri projektu MFERAC je uporabljeno domače znanje. Sistem ima približno 4000 uporabnikov. Računsko sodišče je ob opravljanju letnih revizij marsikdaj dalo priporočila, projektna skupina pa jih je koristno uporabila pri vzdrževanju in izpolnitvi programske opreme (Konferenca 10 let MFERAC, 2008).

Bistveno gibalno sprememb pa je spreminjanje zakonodaje, ki jo je bilo največ na področju kadrovske evidence in obračuna plač ter pri načrtovanju razvojnih programov. Zaradi delitve nalog med posameznimi službami v okviru PU in zavedanja, da je treba vsako spremembo v sistemu narediti tako, da se ve, kdaj je kdo izvedel postopek ali spremenil podatke, je število dodeljenih uporabniških imen v zadnjih letih zelo naraslo.

Prenova sistema MFERAC je po desetih letih rabe potrebna, zato je čas, da se lotimo prenove, vsebinske in tehnološke posodobitve, ki ga bo prilagodila novim potrebam, razmeram in tehnološkim možnostim. Seznam ukrepov je dolg, potrebni bodo podpora in osebje, kar bo bistveno vplivalo na uspešnost prenove. Ta bo uspešna, če bodo z njo zadovoljni uporabniki.

Sistem MFERAC podpira finančne, računovodske in kadrovske poslovne funkcije neposrednih uporabnikov državnega proračuna.

Vsa pomembna pravila in zahteve, ki izhajajo iz zakonov in urejajo proračunsko financiranje neposrednih uporabnikov državnega proračuna, so računalniško podprta in vgrajena v programsko opremo sistema MFERAC. V različnih fazah izvrševanja proračuna se preverja pravilnost postopkov, ki jih izvajajo službe oziroma organi v skladu z zakonodajo. Sistem opozarja uporabnike na morebitne nepravilnosti in napake, do katerih prihaja v posameznih fazah, ali pa popolnoma zavre izvršitev, ki bi pomenila kršitev zakonskih določil.

**Finančno funkcijo** podpira aplikacija DPS (državni proračun Slovenije). **Računovodsko funkcijo** podpirajo aplikacije GKSA (glavna knjiga in saldakonti), OS (osnovna sredstva), TDB (tolarska in devizna blagajna) in STK (stanovanjski krediti in najemnine). **Kadrovsko funkcijo** podpira aplikacija KE-SD (kadrovska evidenca in stroški dela).

Cilj sistema MFERAC je zagotavljanje enotne podpore izvajanja procesov v skladu s pravnimi podlagami, predpisanimi postopki in predpisanimi evidencami podatkov. Ministrstvo za finance skrbi za razvoj programske opreme in distribucijo drugim neposrednim uporabnikom državnega proračuna. Zagotavlja lastništvo nad programsko opremo in neodvisnost naročnika od izvajalca. Omogoča uporabo sodobnih programskih orodij, baze in tehnologije. Vključiti namerava vse uporabnike državnega proračuna. Omogoča pripravo letnih poročil in zaključnega računa ter posredovanje podatkov za različne nadzorne sisteme za izvajanje sprotnih in naknadnih revizij ter pridobivanje podatkov.

### 5.3.2 MFERAC na Ministrstvu za obrambo

Na MO RS smo začeli uvajati posamezne aplikacije projekta MFERAC v drugi polovici 1998. Zaradi velikosti in prostorske razdrobljenosti ter posebnosti MO RS smo nekatere aplikacije uvedli pozneje. Informacijski sistem MO RS je samostojen in fizično ločen od javnih omrežij, zato smo se ob vzpostavitvi informacijskega sistema MFERAC dogovorili o protokolu izmenjave podatkov in šifrantov ter opredelili postopek distribucije novih različic. Leta 1998 je bilo vzpostavljeno okolje za delo v sistemu MFERAC, prva plačila dobaviteljem iz sistema smo izvedli na začetku leta 1999, leta 2001 pa smo že v vseh organizacijskih enotah prešli na aplikacijo Priprava, nadzor in izvajanje državnega proračuna (DPS).

*Tabela 3: Prikaz števila uporabnikov po posameznih aplikacijah MFERAC, junij 2008*

Aplikacija MFERAC		Št. uporabnikov na MO RS
<b>Državni proračun Slovenije</b>	<b>Pravne podlage</b>	598
	<b>Potni nalogi</b>	781
	<b>Predobremenitve</b>	117
	<b>Računi, odredbe</b>	401
<b>Glavna knjiga in saldakonti</b>		76
<b>Kadrovska evidenca in stroški dela</b>		413
<b>Osnovna sredstva</b>		26
<b>Tolarska in devizna blagajna</b>		22
<b>Stanovanjski krediti in najemnine</b>		24

*Vir: Konferenca 10 let MFERAC, 2008.*

Na MO RS imamo veliko uporabnikov MFERAC. Visoko število izhaja predvsem iz dejstva, da je organizacijska sestava zelo razvejana, hkrati pa se osebje hitro menja. Uporabnike je treba zato nenehno izobraževati, jih seznanjati z novostmi in izdajati vedno nova navodila. Velikokrat smo pisci teh navodil uslužbenci finančne in računovodske službe MO RS.

V tem obdobju je največji poudarek na izvajanju Zakona o sistemu plač v javnem sektorju ter spremljajočih uredb in pravilnikov. Uskladitev vseh procesov in podatkov je obširna naloga, ki jo določa zakonodaja.

DPS v fazi izvrševanja proračuna omogoča dnevno evidentiranje naslednjih dokumentov:

- urejanje proračunskih vrstic in pravil,
- prerazporeditev pravic porabe,
- obrazci FEP (finančni elementi predobremenitev),
- pogodbe oziroma druge pravne podlage,
- potni nalogi,
- nalogi za obračun drugih stroškov dela (NOSD),
- prevzemni zapisniki za osnovna sredstva,
- računi dobaviteljev in drugi obračunski dokumenti o izvrševanju proračuna,
- odredbe za izplačilo iz proračuna,
- spremembe in usklajevanje NRP,
- izdani računi.

Dokumenti, ki se uporabljajo pri izvrševanju proračuna, se v sistem MFERAC vnesejo le enkrat. Sektorji, službe oziroma oddelki, ki sodelujejo v procesu potrditve posameznega dokumenta dodajajo podatke, kar sistem tudi beleži. Tako je zagotovljen ves postopek obdelave (status dokumenta).

Pri uporabi objektov se uporabniki srečajo z vrsto opozoril, katerih namen je opozoriti vnašalce podatkov na določila zakonodaje, vgrajene v sistem. Ob blokadi nadaljevanje dela ni več mogoče in je treba najprej odpraviti napako oziroma izvesti druge korake, ki bodo rešili problem (prerazporeditev).

Z uvedbo sistema MFERAC smo dosegli večjo učinkovitost in preglednost poslovanja pri finančno-računovodskih in kadrovskih procesih. Z nadaljnjim uvajanjem in dopolnjevanjem aplikacij MFERAC izboljšujemo procese z večjo preglednostjo poslovnih dogodkov. Z vgrajeno poslovno logiko je možnost napak manjša, nadzor večji in poslovanje bolj pregledno. Uvajanje in dopolnjevanje sistema MFERAC je odvisno od ljudi, predvsem od njihove pripravljenosti za sodelovanje v korist vseh.

## **5.4. Revizije Računskega sodišča na Ministrstvu za obrambo**

Revizije Računskega sodišča na Ministrstvu za obrambo so pogoste. Opravljajo se redni in izredni revizijski pregledi. Zagotavljanje zahtevane dokumentacije revizorjem Računskega sodišča pomeni za zaposlene dodatno delo.

### **5.4.1 Revizijsko poročilo Računskega sodišča o smotrnosti upravljanja s stanovanji v lasti Republike Slovenije**

Računsko sodišče je revidiralo upravljanje s stanovanji v lasti Republike Slovenije v letu 2006 in na začetku leta 2007. V tem obdobju je bilo v upravljanju 3167 stanovanj. Vlada Republike Slovenije je pravico in dolžnost upravljanja s stanovanji prenesla na več

upravljavcev, in sicer na MO RS, Ministrstvo za notranje zadeve in Stanovanjsko komisijo Vlade Republike Slovenije.

Cilj revizije je bil izrek mnenja o gospodarnosti upravljanja s stanovanji v lasti Republike Slovenije. Revizija je obsegala:

- ugotavljanje, ali imajo upravljavci pregled nad stanovanji,
- ugotavljanje, ali upravljavci minimizirajo stroške tekočega in investicijskega vzdrževanja stanovanj,
- ugotavljanje, ali upravljavci skrbijo za optimalno število in strukturo stanovanj.

Pri pregledu evidenc je računsko sodišče ugotovilo, da so upravljavci stanovanja popisali, vendar niso usklajevali evidenc.

Upravljavci stanovanj so bili pri obnovi stanovanj gospodarni. Predvsem MO RS bi lahko izboljšal nadzor nad računi upravnikov. Največje prihranke je mogoče doseči z zmanjšanjem števila nezasedenih stanovanj z oddajo, prodajo ali prenosom na druge upravljavce. Upravljavci so si že med revizijo začeli prizadevati za izboljšanje gospodarnosti upravljanja s stanovanji skladno z ugotovitvami in priporočili računskega sodišča.

MO RS je v Načrtu ukrepov za odpravo pomanjkljivosti, ugotovljenih ob popisu za leto 2007, predvidel uskladitev evidenc o nepremičninah. Leta 2008 je pripravil analizo stroškov stanovanjskega sklada. Sprejel je tudi Strategijo stanovanjskega sklada MO RS.

#### **5.4.2 Revizijsko poročilo o predlogu zaključnega računa za leto 2007**

Računsko sodišče je revidiralo predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2007, ki obsega splošni del, v katerem so predstavljeni naslednji izkazi: bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja in poseben del proračuna. Cilja revizije sta bila izrek mnenja o predlogu splošnega dela zaključnega računa in izrek mnenja o pravilnosti izvršitve proračuna za leto 2007. Revidirani uporabniki javnih sredstev so bili Vlada Republike Slovenije in vladni proračunski uporabniki, tako tudi MO RS.

Računsko sodišče je o predlogu splošnega dela zaključnega računa za leto 2007 izreklo mnenje s pridržkom, ker so bile ugotovljene napake v bilanci prihodkov in odhodkov. Nepravilno so bili izkazani sodni stroški, stroški odvetniških storitev, ugotovljene so bile tudi napake med transferi.

Računsko sodišče je na podlagi ugotovitev o pravilnosti izvršitve proračuna za leto 2007 izreklo mnenje s pridržkom. Ugotovljena so bila neskladja s predpisi pri zaposlovanju, plačah in drugih osebnih prejemkih, neskladja s predpisi pri prevzemanju obveznosti iz proračuna, s predpisi o oddaji javnih naročil in neskladja s predpisi pri dodeljevanju transferov.

Ob nakazilu sredstev s podračuna proračuna na podračun MO RS je v poslovnih knjigah proračuna izkazan odliv sredstev s podračuna proračuna in terjatev do MO RS. Ugotovljeno je bilo, da je pri mesečnem prenosu podatkov prišlo do napake, zato so bili v poslovnih knjigah proračuna izkazani višji odhodki kot v poslovnih knjigah MO RS. Ministrstvo za finance je predlagalo ukrepe, da se v prihodnje to ne bi več dogajalo (Revizijsko poročilo o predlogu zaključnega računa za leto 2007).

### 5.4.3 Revizija smotrnosti sistema za izvajanje naročil zaupne narave

V javnem sektorju so informacije in podatki, ki niso dostopni javnosti. Pri tem ne mislimo samo na področje dela ministrstva za obrambo in državne obveščevalne službe, v katerih ima večina dokumentov oznako zaupno, tajno in strogo tajno. Revizorji javnega sektorja morajo podatke varovati. Ravnanje s takimi podatki zahteva posebno skrbnost in spoštovanje zahtev, ki jih določi poslovodstvo (Vidovič, 2007, str. 140). Seveda pa ministrstvo tega ne sme zlorabljati, saj je eno temeljnih načel javnega sektorja preglednost in javnost porabe sredstev.

Računsko sodišče je ugotovilo, da je MO RS vzpostavil sistem, ki je dobra podlaga smotnega naročanja naročil zaupne narave. Ocenjujejo, da bi lahko naročanje z vidika gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti še izboljšali, če bi pri naročanju upoštevali določila notranjih aktov in če bi MO RS postopek naročanja v notranjih aktih opredelil za vsa naročila zaupne narave (Letno poročilo računskega sodišča, 2007, str. 48).

## 6 SKLEP

Prikazana organizacija in delovanje posameznih delov državne revizije sta potrdila temeljno hipotezo diplomskega dela. Pokazala je, da je razvoj notranjerevizijske stroke v Sloveniji še na začetku. Sistemi notranjega kontroliranja so pomemben dejavnik, ki vpliva na učinkovitost revidiranja državnega proračuna. Revizor mora pri neposrednih proračunskih uporabnikih dobro poznati sisteme notranjega kontroliranja.

Javnofinančni odhodki predstavljajo velik obseg finančnih sredstev. Zahtevajo skrben in stalen nadzor. Okolje revidiranja javnih sredstev je zelo različno. Vedno večji pomen imajo pravne podlage pri postopkih pridobivanja in trošenja proračuna. Številni zakoni in drugi predpisi, ki so včasih tudi pomanjkljivi, ter različne računovodske usmeritve in oblike računovodskega poročanja so naredili revidiranje za zahtevno opravilo. Posebnost revidiranja javnih sredstev je javni prikaz njegovih ugotovitev. Za javnost so bolj zanimive revizije smotrnosti.

Ključnega pomena za uspešno revidiranje državnega proračuna so ustrezni zakonodajni okvir, ki ureja pripravo, izvrševanje, poročanje o izvrševanju proračuna in nadziranje državnega proračuna ter status in pristojnosti najvišje državne revizijske institucije. Računsko sodišče ima pomembno vlogo, status in neodvisnost. Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost bodo morali zato v prihodnje med cilji revizij Računskega sodišča zasedati pomembnejše mesto. Revidiranje smotrnosti spada med zahtevnejše naloge slehernega revizorja. Za uspešno revidiranje je potrebnega veliko različnega znanja in izkušenj, zato je nujno nenehno izobraževanje doma in v tujini. Pri revidiranju bi bilo treba dati večji poudarek zaznavanju, lastnostim in razlogom, zaradi katerih se pojavijo nepravilnosti; to bi revizor lahko uporabil pri svetovanju in priporočanju izboljšav poslovanja.

Za odgovornost lahko rečemo, da v našem javnofinančnem sistemu še ni dovolj razvita. Nadzor porabe javnih sredstev se še vedno obravnava predvsem z vidika pravilnosti porabe sredstev glede na zakonodajo in formalna pravila, nimamo pa še vzpostavljenega sistema odgovornosti za učinkovitost in uspešnost.

Sistem notranjih kontrol na MO RS je vzpostavljen in deluje, vendar je še veliko neizkoriščenih možnosti za njegovo izboljšanje, kar je odvisno predvsem od kadrovskega resursov, znanja in volje zaposlenih. Nujne so spremembe pri sistemu MFERAC, ki mora

imeti sodobno tehnologijo. Več bo treba narediti na področju sodelovanja tistih, ki se ukvarjamo s kontrolo v MO RS, in tistih, ki se ukvarjajo z notranjo revizijo na MO RS.

V Sloveniji imamo predpisano višino povračil za službeno potovanje v Sloveniji (dnevnice, kilometrino), nimamo pa opredelitve, kaj to službeno potovanje pomeni. Menim, da je treba na ravni države natančno opredeliti, kaj je službeno potovanje v Sloveniji ter opredeliti obvezne priloge potnemu nalogu v Sloveniji. Predlagam obvezno prilogo za namen službenega potovanja v Sloveniji (vabilo, seminar, usposabljanje) in izpis iz dostopnih spletnih strani za kilometrino.

Število odredbodajalcev se na MO RS povečuje v upravnem delu, v Slovenski vojski pa gre za pogoste menjave odredbodajalcev. Menim, da bi bilo treba število odredbodajalcev zmanjšati predvsem v upravnem delu in Slovenski vojski. Predlagam tudi, da se zmanjša število menjav odredbodajalcev in drugih odgovornih delavcev na finančnem področju.

Postopki pri pripravi in izvrševanju proračuna so vedno bolj zahtevni in zapleteni in ne prinesejo vedno želenega učinka. Menim, da bi jih bilo treba poenostaviti. Priprava proračuna za dve leti ima prednosti in tudi slabosti. Predvsem je težko predvideti okoliščine za dve leti naprej, saj je še za eno leto težko načrtovati proračun in upoštevati vse spremembe, ki se dogajajo med letom. Menim, da je prerazporeditev preveč že med izvrševanjem proračuna, kar je posledica slabega načrtovanja in nepredvidenih dogodkov.

Tudi napovedovanje likvidnosti po mesecih je v MO RS precejšnja težava. Dinamika predobremenitev je velikokrat pravilno napovedana, vendar zaradi različnih vzrokov računi ne pridejo pravočasno v izplačilo. Zamujena plačila pomenijo kršitev določil Zakona o izvrševanju proračuna, posledica pa je tudi v sistemu MFERAC. V takih primerih, ko realizacija plačil odstopa od napovedane dinamike po mesecih, nam Ministrstvo za finance zaračunava stroške, dobavitelji pa zaračunavajo zamudne obresti. Z obveščanjem pristojnih odredbodajalcev poskušamo izboljšati zamude plačil in tako povečati njihovo odgovornost za ravnanje z davkoplačevalskim denarjem.

Pri podjetju Trilogija je prišlo do napačnega nakazila v višini približno 600.000 €. Ta primer je bil medijsko zelo odmeven. Šlo je za tehnično napako. Krivca so poskušali ugotoviti s pomočjo revizije. Menim, da sistem MFERAC ni zagotavljal ustrezne rešitve za izdelavo odredbe, ko so se Trilogiji priznavala investicijska vlaganja. Ustrezna rešitev v sistemu MFERAC je bila izpopolnjena šele potem, ko dobavitelj ni želel vrniti napačno nakazanega zneska. Revizija ni obravnavala višine priznanih vlaganj in ni ugotavljala, ali obstaja zakonska podlaga, po kateri se lahko investicijska vlaganja v državno premoženje priznajo. Menim, da je to še veliko večji problem kot napačno nakazan znesek. Napačna nakazila dobaviteljem so se v preteklosti že dogajala, vendar do zdaj še ni bilo primera, da dobavitelj teh nakazil ne bi vrnil. Prav tako višina napačno nakazanih zneskov ni bila tako velika kot v tem primeru.

Tudi Zakon o javnem naročanju je prinesel veliko birokracije pri celotnem postopku oddaje javnih naročil, vendar menim, da se s tem zagotavljanje konkurence med ponudniki in enakopravna obravnava ponudnikom nista dosti izboljšala. Še vedno obstajajo dobavitelji, s katerimi želi vlada, ki je trenutno na oblasti, sodelovati. Zato menim, da tudi obsežni birokratski postopki ne varujejo pred zapleti pri javnem naročanju. Pri nakupu patrij so na primer jasno vidne povezave dobaviteljev z določeno vlado. Takih primerov je še veliko, zato menim, da pogodba ne potrebuje oznake zaupno.

Tudi pri centraliziranju naročil se kažejo določene pomanjkljivosti. Ministrstvo za javno upravo centralizirano oddaja naročila za posamezna področja za celotno državno upravo, na primer za nakup avtomobilov, fotokopirnih strojev, goriva itn. Menim, da se s centralizacijo oddaje javnega naročila za nakup avtomobilov išče samo velike dobavitelje, tako pa se onemogoči posel manjšim dobaviteljem, ki ne morejo ponuditi tako velikega obsega. Posledično to pomeni propad manjših dobaviteljev. Iz izkušenj preteklih let lahko navedem, da so bile pogodbe za nakup avtomobilov in fotokopirnih strojev, pri čemer je oddajo javnih naročil izvedlo Ministrstvo za javno upravo, sklenjene tik pred zaključkom leta. To je pomenilo velike težave pri dobavi in pri vseh nadaljnjih postopkih izvrševanja proračuna. Z veliko težavo smo vse te nakupe še pravočasno realizirali iz proračuna tekočega leta.

Ravnanje z dokumenti z oznako zaupno, tajno ali strogo tajno mora biti zelo skrbno, vendar menim, da bo treba v prihodnje to vprašanje ponovno pretehtati ter stopnjo zaupnosti z določenih dokumentov, tudi na MO RS, umakniti, pa naj gre za tekoče dokumente ali poročila revizij notranje revizijske službe na MO RS. Z Ministrstvom za finance nimamo direktne informacijske povezave. To pomeni, da imamo dvojen sistem za prerazporeditve in evidentiranje predobremenitev, kar pomeni veliko težav in slabe volje, saj se MFERAC nenehno nadgrajuje z novimi različicami in se nam pogosto dogaja, da sistem ne deluje ali javlja napake. Tudi to vprašanje bo treba ponovno obravnavati tudi z vidika MFERAC, in sicer, ali je narava finančno računovodskih podatkov res taka, da moramo imeti ločen informacijski sistem.

Izobraževanja, ki se jih udeležujemo za širitev znanja na finančnem področju za javno upravo, so v veliki meri komercialno naravnana in ne dajejo dovolj kakovostnega znanja. Velikokrat želimo dobiti odgovore na zastavljena vprašanja, pa jih žal ne dobimo. Seminarji, ki jih organizirajo institucije, ki se ukvarjajo z izobraževanjem, storitev drago zaračunajo. Tako smo se udeležili dveh seminarjev za domače potne naloge v državni upravi in dveh seminarjev za notranji nadzor javnih financ.

Dober nadzor porabe proračunskih sredstev zagotavlja zakonito, gospodarno in učinkovito porabo davkoplačevalskega denarja. Vidimo pa, da bo treba še precej prizadevanj, da bomo to dosegli na ravni države in tudi na Ministrstvu za obrambo.

## 7 LITERATURA IN VIRI

1. Andoljšek, Ž. (2005). Aktivnosti MF za izboljšanje programskega pristopa pri pripravi in poročanju o izvrševanju državnega proračuna. *Zbornik referatov VII. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 51–59). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
2. Bizilj, M (2007). Regulacija porabe javnih sredstev. *Zbornik referatov 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 47–65). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
3. Cvikl, M. (2000a). Dileme javnih financ v Sloveniji (1). *Bančni vestnik*, 49 (11), 2-6.
4. Cvikl, M. (2000b). Dileme javnih financ v Sloveniji (2). *Bančni vestnik*, 49 (12), 2-5.
5. Cvikl, M. & Zemljič, P. (2005). *Zakon o javnih financah s komentarjem* ( ZJF). Ljubljana: Bonex založba.
6. Cvikl, M. (2008). Izzivi javnih financ v Sloveniji. *Zbornik referatov 10. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 17–37). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
7. Cukon Mavec, N. (2007). Pristojnosti in odgovornosti notranjih revizorjev pri revidiranju javnih sredstev. 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju (str. 147–159). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
8. Čok, M., Prevolnik Rupel, V., Cirman, A. & Stanovnik, T. (2001). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Ekonomska klasifikacija. *Bilten javnih financ*. (2008), X (9), 129.
10. Horvat Korpič, E. (1997). *Zakon o računskem sodišču (ZRacS) komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
11. Jagrič, M. (2004). *I. kongres Slovenskega inštituta za revizijo*. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
12. Jagrič, M. (2005). Notranje revidiranje in obvladovanje tveganj. *Zbornik referatov 37. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 181–200). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Janc, M. (2005). Kdaj in kako do obračunskega računovodskega sistema v javnih financah. *Zbornik referatov VII. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 141–155). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
14. Kamnar, H. (2005). Potrebne spremembe zakona o javnih financah. *Zbornik referatov VII. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 33–49). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
15. Kavčič, S. (2000). Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. *12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000 – kako do odličnosti 24 ur na dan* (str. 105–121). Otočec: Zveza Ekonomistov Slovenije.

16. *Konferenca 10 let sistema MFERAC*. (2008). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
17. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
18. Kopač, J. (1995). *Upravljanje proračunskih izdatkov*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Korošec, B. (2007). Nekaj razmišljanj o prihodnosti računovodsko-revizijske stroke. *Zbornik 50 let Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
20. Kovač, A. (2002). Kakovost notranje revizijske službe. *Revizor*, (10) 7-28.
21. Lesjak, M. (2002a). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranje revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna RS. *Revizor*, (4-5) 7-20.
22. Lesjak, M. (2002b). Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna RS. *Revizor*, (7-8) 9-38.
23. Lesjak, M. & Možič, C. (2008). *Notranji nadzor nad javnimi financami v praksi*. Ljubljana: Odin.
24. *Letno poročilo Računskega sodišča 2007*. Najdeno 7. novembra 2008 na spletnem naslovu: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K3762EBA4AF683DE6C1257455002720E9/\\$file/Letno\\_porocilo\\_RSRS\\_2007.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K3762EBA4AF683DE6C1257455002720E9/$file/Letno_porocilo_RSRS_2007.pdf)
25. *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju (1997)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Musar Mišeljič, N. (2007). Izkušnje računskega sodišča pri revidiranju javnih sredstev, 9. *izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju*. (str. 33–45). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
27. Musgrave, R. (1993). *Javne finance u teoriji i praksi*. Zagreb: Institut za javne finance.
28. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljnih in rezultatih. *Uradni list RS*. (Št. 8/2007, 29. januar 2007).
29. Odar, M. (1997). Pomen notranjih kontrol in predvsem kontrolnega okolja pri revidiranju. *Revizor*, (6)7-19.
30. Perner, V. (2008). Kako do koristnega in učinkovitega revidiranja proračunskih uporabnikov. *Zbornik referatov 10. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 117–133). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
31. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*. (Št. 46/2003, 21. maj 2003).

32. *Pravilnik o finančnem poslovanju Ministrstva za obrambo*. Šifra 0070-14/2006-1, z dne 13. 3. 2006. Ministrstvo za obrambo.
33. *Pravilnik o notranjerevizijski službi Ministrstva za obrambo*. Št. 007-230/2008-1 z dne 15. 10. 2008. Ministrstvo za obrambo.
34. *Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS*. *Uradni list RS*. (Št. 50/2007, 6. junij 2007).
35. *Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna*. *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. december 2006).
36. *Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS*. *Uradni list RS*. (Št. 119/2004, 5. november 2004).
37. *Pravilnik o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov za leto 2008*. *Uradni list RS*. (Št. 98/2008, 14. oktober 2008).
38. *Revizijsko poročilo o predlogu zaključnega računa za leto 2007*. Najdeno 27. januarja 2009 na spletnem naslovu [http://www.rsrs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/CA75690505A691C12574D40018CBDG/\\$file/Ipto\\_07.pdf](http://www.rsrs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/CA75690505A691C12574D40018CBDG/$file/Ipto_07.pdf)
39. Rupnik, L. (1992). *Javne finance 1. del: Javne finance v svetu*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje 2005 do 2008*. Najdeno 20. decembra 2008 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/slov/zakonske\\_podlage/strategija\\_razvoja\\_notranjega\\_nadzora\\_javnih\\_financ.pdf](http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/strategija_razvoja_notranjega_nadzora_javnih_financ.pdf)
42. Suhadolnik, V. (2008). Izkušnje računskega sodišča pri revidiranju javnih zavodov. *Zbornik referatov 40. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 163–175). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
43. Štrus, M. (2008). Obvladovanje tveganj in izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. *Revizor*, (2) 7-20.
44. Taylor Donald, H. & Glezen, William G. (1996). *Revidiranje-zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
45. Tomažič, A. (2000). *Priprava, izvrševanje in nadzor proračuna*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
46. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
47. Ustava RS. (1991). *Uradni list RS*. (Št. 33/1991, 28. december 1991).

48. Vezjak, B. (2008). Notranje kontrole in obvladovanje tveganj *IKS*. XXXV (8), 7 -12.
49. Vidovič, Z. (2005). Revidiranje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju. *Zbornik referatov 37. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 159–180). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
50. Vidovič, Z. (2006). *Način izvedbe revidiranje državnega proračuna*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Vidovič, Z. (2007). Posebnost revidiranja javnih sredstev. *Zbornik referatov 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 125–145). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
52. Vidovič, Z. (2008). Notranja revizija poslovanja proračunskega uporabnika – dolžnost ali pomoč poslovodstvu. *Zbornik 40. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 143–161). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
53. Zakon o izvrševanju proračunov RS za leti 2008 in 2009 (ZIPRS0809). *Uradni list RS*. (Št. 114/2007, 13. december 2007).
54. Zakon o javnem naročanju (ZJN-2). *Uradni list RS*. (Št. 128/2006, 8. december 2006).
55. Zakon o računovodstvu (ZR). *Uradni list RS*. (Št. 23/1999, 8. april 1999).
56. Zakon o revidiranju (ZRev-1). *Uradni list RS*. (Št. 60/2006, 9. junij 2006).
57. *Predstavitev Urada RS za nadzor proračuna*. Najdeno 6. novembra 2008 na spletnem naslovu [http:// www.unp.gov.si/slov/index.htm](http://www.unp.gov.si/slov/index.htm)

## 8 PRILOGE

### SEZNAM KRATIC

<b>COSO</b>	– metodologija vrednotenja notranjih kontrol (Comeette of sponsoring organizations)
<b>DPS</b>	– državni proračun Slovenije
<b>GKSA</b>	– glavna knjiga in saldakonti
<b>FEP</b>	– finančni element predobremenitve
<b>FOP</b>	– finančno ovrednoten program
<b>IFAC</b>	– Mednarodno združenje računovodij (International federation of accountants)
<b>INTOSAI</b>	– Mednarodno združenje vrhovnih revizijskih ustanov (International Organization of Supreme Audit Institutions)
<b>KE-SD</b>	– kadrovska evidenca in stroški dela
<b>MFERAC</b>	– Ministrstvo za finance enotno računovodstvo
<b>MO RS</b>	– Ministrstvo za obrambo Republike Slovenije
<b>NOSD</b>	– nalog za obračun drugih stroškov dela
<b>NRP</b>	– načrt razvojnih programov
<b>OLAF</b>	– Evropski urad za boj proti goljufijam (Office europeen de lutte anti-fraude)
<b>OS</b>	– osnovna sredstva
<b>P/N</b>	– predlog za naročilo
<b>PU</b>	– proračunski uporabnik
<b>RS</b>	– Republika Slovenija
<b>STK</b>	– stanovanjski krediti in najemnine
<b>TDB</b>	– tolarska in devizna blagajna
<b>ZIPRS0809</b>	– Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2008 in 2009
<b>ZJF</b>	– Zakon o javnih financah
<b>ZJN-2</b>	– Zakon o javnem naročanju
<b>ZR</b>	– Zakon o računovodstvu
<b>ZRev-1</b>	– Zakon o revidiranju