

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NOTRANJE REVIDIRANJE NABAVNE FUNKCIJE:
Primer javnega zdravstvenega zavoda**

Ljubljana, januar 2008

TJAŠA BITENC

IZJAVA

Študentka Tjaša Bitenc izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 17. 1. 2008

Podpis: Tjaša Bitenc

KAZALO

UVOD	1
1. POJMOVANJE, NAMEN IN ORGANIZACIJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV	2
1.1. Opredelitev notranjega revidiranja.....	2
1.2. Notranje revidiranje v javnem sektorju.....	3
1.3. Pravna podlaga notranjega revidiranja v Sloveniji.....	5
1.4. Odgovornost in organizacija notranjega revidiranja.....	6
1.5. Proces notranjega revidiranja.....	7
1.5.1. Načrtovanje.....	7
1.5.2. Izvajanje revizije pri revidirani enoti.....	9
1.5.3. Poročanje in spremljanje izvajanja priporočil.....	9
2. JAVNI ZAVOD	10
3. NABAVNI PROCES PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKI	12
3.1. Pomen in vloga nabavne funkcije.....	12
3.2. Nabava v javnem sektorju.....	14
3.3. Javna naročila.....	15
3.4. Vrste javnih naročil po ZJN-1.....	16
3.4.1. Javna naročila.....	16
3.4.2. Javna naročila malih vrednosti.....	17
3.5. Pomen notranjega revidiranja nabavne funkcije.....	18
4. NOTRANJA REVIZIJA NABAVNE FUNKCIJE NA PRIMERU JAVNEGA ZDRAVSTVENEGA ZAVODA	18
4.1. Predstavitev javnega zdravstvenega zavoda.....	18
4.2. Osnovni podatki o reviziji za leto 2005.....	19
4.3. Opis procesa nabavne funkcije Zavoda.....	21
4.4. Izdelava revizijskega programa.....	23
4.5. Obrazložitev izvedbe revizije in ocena kontrol v nabavni funkciji.....	24
4.5.1. Strategija nabavne funkcije.....	25
4.5.2. Taktična nabava.....	26
4.5.3. Izvedbena raven naročanja.....	31
4.6. Povzetek ocene notranjih kontrol in pravilnosti nabavne funkcije.....	36
4.7. Končno poročilo revizorja s priporočili Zavodu.....	37
SKLEP	38
LITERATURA	40
VIRI	41
PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Opravljeni preizkusi za izdelano nabavno strategijo	25
Tabela 2: Opravljeni preizkusi za načrtovanje potreb	27
Tabela 3: Primerjava med načrtovano vrednostjo javnega razpisa in vrednostjo sklenjenih pogodb na podlagi izvedenih javnih razpisov	28
Tabela 4: Pravilnost oddaje javnih naročil in JNMV	29
Tabela 5: Opravljeni preizkusi za sklepanje pogodb	31
Tabela 6: Opravljeni preizkusi za naročanje pri izbranem dobavitelju	32
Tabela 7: Opravljeni preizkusi za spremljanje in ocenitev opravljene dobave.....	34
Tabela 8: Izdani bremepisi za izbrane skupine potrošnega materiala na podlagi sklenjenih pogodb	35

UVOD

Informacije so v današnjem času globalizacije ključ do uspeha poslovnih sistemov. So podlaga za kakršno koli poslovno odločanje, uresničevanje strateških načrtov in doseganje poslovnih ciljev. Poleg posloводства, za katerega so informacije dnevno orodje za delovanje, se zanje zanimajo notranje in zunanje interesne skupine: od obstoječih in potencialnih investitorjev, zaposlenih, finančnih institucij pa vse do potrošnikov, lokalnih in državnih oblasti in lokalnih skupnosti. Da zaradi različnih interesov skupin ne prihaja do izkrivljanja podatkov in informacij ter s tem oškodovanja premoženja lastnikov, je treba v poslovnih sistemih zagotavljati učinkovit nadzor poslovoidenja podjetja, ki ga med drugim dosegamo tudi z dejavnostjo revidiranja.

Če je za lastnike podjetij in potencialne investitorje pomembno, da so računovodski izkazi resničen pokazatelj posloivanja podjetja, je za državo in njene davkoplačevalce ključno, da se proračunski denar pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih porablja transparentno in odgovorno ter v skladu z načeli gospodarjenja, s čimer si ne nazadnje krepi zaupanje javnosti v delo državne in javne uprave. Razvite države zato namenljajo veliko pozornosti razvijanju in oblikovanju sistemov za učinkovito upravljanje in poslovoidenje tako gospodarskih kot tudi državnih ustanov in javnih organizacij. Pogoij za dobro upravljanje pri vseh proračunskih uporabnikih je vzpostavitev učinkovitega notranjega nadzora kot skupek poslovno-kontrolnega sistema, ki temelji na sprejetih standardih in pravilih.

Notranje revidiranje je tako ključni steber javnega sektorja in del sistema notranjega nadzora javnih financ. Njegov namen je svetovati in pomagati vodstvu preprečevati in odkrivati morebitne probleme pri gospodarjenju s sredstvi in obvladovanju obveznosti do virov sredstev. Organizacija, ki nima notranjerevizijske funkcije, se izpostavlja tveganju izgube sredstev oziroma njihovemu slabemu in nepravilnemu upravljanju.

Notranji revizor v gospodarskih in tudi javnih organizacijah priskrbi poslovoidstvu neodvisne in strokovno raziskane informacije s priporočili za odpravo napak in doseg njegovih ciljev, tako da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovoidenja ter s tem izboljšuje učinkovitost, gospodarnost in uspešnost izvajanja njenih funkcij.

Ena izmed ključnih poslovnih funkcij v podjetju je tudi nabavna funkcija, ki oskrbuje organizacijo s potrebnimi sredstvi. Gospodarna in učinkovita nabavna funkcija lahko veliko prispeva k učinkovitosti podjetja. Kljub dejstvu, da je cilj nabavnega procesa subjektov v zasebnem in javnem sektorju enak, pa se nabavni proces v javnem sektorju močno razlikuje od zasebnega, saj je ta podrejen strogi zakonodaji in nadzoru državnih organov.

Nabavna funkcija lahko pripomore k izboljšanju posloivanja tudi v javnem sektorju, njeno notranje revidiranje pa pripomore k temu, da se ustrezno uredi notranje kontroliranje.

Namen diplomskega dela je predstaviti notranje revidiranje poslovanja proračunskega porabnika na praktičnem primeru javnega zdravstvenega zavoda ter metode in postopke, ki jih mora pri tem državni notranji revizor izvesti, da predloži mnenje in s tem pomaga vodstvu proračunskega porabnika k učinkovitejšemu poslovanju in porabi javnih sredstev.

Cilj naloge je spoznati obstoj in delovanje notranjih kontrol v okviru nabavne funkcije zavoda, preučiti izvajanje upoštevanja zakonov, predpisov in postopkov, prepoznati kakovost postopkov v nabavnem procesu, oceniti morebitne pomanjkljivosti ter predlagati ukrepe za njihovo odpravo.

Diplomsko delo je sestavljeno iz štirih osrednjih poglavij. V prvem poglavju je splošna predstavitev notranjega revidiranja, notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov ter položaj in organizacija notranjerevizijske službe in metodika izvedbe notranje revizije.

Drugi del je namenjen kratki predstavitvi javnega zavoda, predvsem z vidika njegove vloge, namena in položaja v javnem sektorju ter načina financiranja njegove osnovne dejavnosti.

V tretjem delu je obravnavana nabavna funkcija z vidika njenega pomena za organizacijo in dejavnosti, ki jih zanjo izvaja. Podrobneje je predstavljen nabavni proces v javnem sektorju, ki je v celoti podrejen Zakonu o javnem naročanju. Na kratko so obravnavani tudi sistem in vrste javnih naročil.

Četrty del je namenjen praktičnemu prikazu izvedbe notranje revizije nabavne funkcije izbranega zavoda s končnimi ugotovitvami in napotki za poslovodstvo. Ob tem naj povem, da so prikazani podatki, zaradi narave zaupnosti in zaščite zavoda, delno prirejeni oziroma spremenjeni in ne prikazujejo celotnega resničnega stanja obravnavanega zavoda.

1. POJMOVANJE, NAMEN IN ORGANIZACIJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV

1.1. Opredelitev notranjega revidiranja

Notranje revidiranje je po definiciji Inštituta notranjih revizorjev (Institute of Internal Auditors, IIA) »neodvisno presojanje, uvedeno v organizaciji za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev zanjo«.

Evropsko združenje inštitutov za notranjo revizijo (European Confederation on Institutes of Internal Auditing, ECIIA) opredeljuje, da se pri notranjem revidiranju »preučuje organiziranost in delovanje računovodske ureditve in s tem povezanih notranjih kontrol pa tudi verodostojnost računovodskih in izvajalnih informacij ter presojuje gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovnih operacij in kontrol, pa tudi uporaba usmeritev, načrtov in postopkov, poleg tega pa se izvajajo še posebni pregledi«.

Zgodovinsko je bila notranja revizija osredotočena na finančne sisteme in finančni nadzor v organizaciji, vendar pa se je sedaj žarišče notranje revizije premaknilo, in se še vedno premika, v sodobnejšo smer. Področje revizije se vse bolj širi na druga poslovna področja in se stalno pogloblja. Ta premik je tesno povezan z večjim razumevanjem in večjo pomembnostjo področja notranjih kontrol, dobrega gospodarjenja in poslovanja organizacij. Sodobno notranje revidiranje zagotavlja storitve, ki vključujejo pregledovanje in ocenjevanje kontrol, učinkov, tveganj in vodenja v organizacijah, tako javnega kot zasebnega sektorja. Finančne zadeve so le en vidik področja notranjega revidiranja (Sawyer et al., 2003, str. 3).

Temeljni namen notranjega revidiranja je presojeti ukrepe za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, poiskati nesmotrnosti in nepravilnosti pri tamkajšnjem delovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, tudi možnosti za osebno okoriščenje, ter oblikovati predloge za njihovo odstranjevanje. Ti predlogi se v glavnem nanašajo na delovanje informacijskega podsistema in kontroliranja, vgrajenega v izvajalni podsistem, lahko pa tudi na odločanje v okviru upravljalnega podsistema (Turk et al., 1995, str. 27).

1.2. Notranje revidiranje v javnem sektorju

Notranje revidiranje v javnem sektorju je eden od treh stebrov notranjega nadzora javnih financ (PIFC¹ – Public Internal Financial Control), ki je bil v Sloveniji vzpostavljen na pobudo Evropske komisije v procesu vključevanja Slovenije v Evropsko unijo².

Sistem PIFC je sestavljen iz treh elementov, med katerimi eden od njih (notranje revidiranje) le preverja delovanje drugih dveh (sistem urejenega finančnega poslovanja in kontrol). Je funkcionalno sredstvo, s katerim predstojnik ali poslovodni organ proračunskega uporabnika dobi zagotovilo iz notranjega vira, da notranje kontrole učinkovito delujejo in dosegajo cilje notranjega kontroliranja. Celoten sistem notranjega nadzora zagotavlja smotno finančno poslovanje in učinkovit sistem notranjih kontrol ter njuno koordinirano delovanje pri vseh posrednih in neposrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov ter v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Zakon o javnih financah, 2002, 99.a člen).

¹ Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji (odslej Politika).

² Republika Slovenija je imela pred začetkom pristopnih pogajanj z EU sistem notranjega nadzora nad proračunom urejen na temelju proračunske inšpekcije. Inšpekcijske službe so v glavnem izvajale preiskave na podlagi domnevnih posameznih nepravilnosti ali pritožb glede goljufivih dejanj. Po definiciji pri konceptu inšpekcijskega nadzora ni šlo za proaktiven pristop, ki bi temeljil na analizi tveganja. Ta koncept ne dovoli sistematičnega odgovora (priporočil, naknadne revizije), ki ima za cilj izboljšati sisteme ter postopke finančnega poslovanja in notranjih kontrol. Glavni poudarek pri inšpekcijskem nadzoru je na finančnih transakcijah, katerih realizacija mora biti taka, kot je v finančnem načrtu (Milatovič, 2003, str. 2).

Z dopolnitvami Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/2002, v nadaljevanju ZJF) je Republika Slovenija opredelila temelje ustroja notranjih kontrol in ureditve notranjega revidiranja. Ustroj notranjih kontrol je ustroj postopkov in odgovornosti zaposlenih pri proračunskem uporabniku, notranja revizija pa je poznejša računovodsko- finančna revizija ter revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti (Lesjak, 2000, str. 9).

Ne glede na to, ali se revizija izvaja v zasebnem ali javnem sektorju, ostajajo temeljna načela revidiranja ista. Pri reviziji v javnem sektorju sta lahko drugačna namen in področje revizije. Ta dejavnika je pogosto mogoče pripisati razlikam v revizijskem pooblastilu in zakonskih zahtevah ali obliki poročanja. Ko se izvajajo revizije enot v javnem sektorju, mora revizor upoštevati posebne zahteve drugih ustreznih predpisov, pravilnikov ali ministrskih navodil, ki vplivajo na revizijsko pooblastilo, in posebne revizijske zahteve, tudi potrebo po upoštevanju zadev državne varnosti (Mednarodni standardi revidiranja, 2005, standard 200, v nadaljevanju MSR).

Usmeritve za državno notranje revidiranje opredeljujejo notranje revidiranje kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja, namenjena izboljšanju poslovanja proračunskega uporabnika. Notranje revidiranje pomaga proračunskemu uporabniku doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja. Je pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni.

Naloga notranje revizije je, da opozarja poslovodstvo na slabosti pri delovanju, predlaganje rešitev za njihovo odpravo, pomoč pri opredeljevanju tveganj, ki ogrožajo poslovanje organizacije. Svetujejo o primernem ustroju notranjih kontrol, vendar pa ne dajejo zagotovil za delovanje in niso nadomestek za notranje kontrole. Pomembna naloga notranje revizije je tudi neodvisno in nepristransko preverjanje in svetovanje županom ali poslovodstvu, kako izboljšati poslovanje (Korpič - Horvat, 2003, str. 173).

Notranji revizorji lahko izboljšajo kakovost dela na več področjih in proračunskemu uporabniku pomagajo dosežati cilje. Raznolikost javnega sektorja narekuje večje število ciljev revidiranja. Temeljni cilji notranje revizije so spremljati doseganje ciljev in nalog v zvezi z opredeljeno strategijo, razvojnimi programi, ugotavljati in ocenjevati tveganja, preverjati pravilnost poslovanja skladno z zakonom in drugimi predpisi, smotrno in namensko uporabljati sredstva ter varovati sredstva pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab ter drugih nepravilnosti, obveščati poslovodstvo, dajati priporočila ter svetovati. Dejansko pa je cilj notranje revizije dosežen takrat, ko proračunski uporabnik izboljša svoje poslovanje in odpravi ugotovljene pomanjkljivosti, na katere ga opozori notranji revizor.

Notranjerevizijske službe predajajo svoje ugotovitve vsem vodstvenim ravnam, njihova priporočila pa lahko uporabljajo tudi zunanji revizorji. Sodila preizkušanja in ocenjevanja se lahko razlikujejo in so odvisna od področja delovanja. Sodila so lahko politika podjetja,

predračuni, usmeritve, predpisi, pravila, kodeksi. Postopki preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija (standardi, kodeks poklicne etike, pravila), so specifični in se razlikujejo od postopkov zunanje revizije (Spremič, 1997, str. 11).

Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika oziroma vse kar vpliva na doseganje ciljev organizacije, z vidika njihove smotrnosti (gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti).

1.3. Pravna podlaga notranjega revidiranja v Sloveniji

Državno notranje revidiranje je uvedel Zakon o javnih financah (1999) z novelo zakona leta 2000 in ga z dopolnitvama zakona leta 2001 in 2002 še nadgradil. Na tej podlagi sta bila sprejeta še dva podzakonska akta, ki podrobneje določata državno notranje revidiranje: Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju Pravilnik) in Usmeritve za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju Usmeritve)³. S temi predpisi in s preoblikovanjem Proračunske inšpekcije najprej v Službo, nato pa v Urad za nadzor proračuna, so bili postavljeni temelji za državno notranje revidiranje v Sloveniji. Urad za nadzor proračuna, kot centralni organ sistema notranjega nadzora javnih financ, je odgovoren za razvoj in usklajevanje sistemov finančnega poslovanja in notranje revizije ter za preverjanje njihovega poslovanja.

Leto 2001 je bilo prvo leto, v katerem so bili proračunski uporabniki dolžni organizirati svoje notranje revidiranje v skladu z navedenimi predpisi. Predvsem so morali vzpostaviti eno od organizacijskih oblik notranjega revidiranja in sprejeti oziroma prilagoditi Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe. Notranjerevizijske službe morajo imeti tudi priročnik, v katerem so podrobno določeni postopki notranjega revidiranja, ki mora temeljiti na predpisih, standardih notranjega revidiranja in usmeritvah za državno notranje revidiranje.

Usmeritve za državno notranje revidiranje vsebujejo: opredelitev, cilje in organizacijo notranjega revidiranja, vloge in odgovornosti, kodeks poklicne etike, standarde notranjega revidiranja in prakse ter postopke notranjega revidiranja.

Standardi notranjega revidiranja, kot najpomembnejši del Usmeritev, temeljijo na mednarodnih notranjerevizijskih standardih Ameriškega inštituta notranjih revizorjev, ki jih je prevedel in v slovenskem jeziku izdal Slovenski inštitut za revizijo. Standardi določajo način ustanovitve notranjerevizijske službe in izvajanje njenih nalog ter jih morajo uporabljati vsi, ki izvajajo notranje revidiranje proračunskih uporabnikov. Usmeritve tako že precej podrobneje kot Zakon o javnih financah in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora

³ Usmeritve je izdal minister za finance na podlagi ZJF in Politike vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji (Politika PIFC), ki je bila posledica pogajanj in sodelovanj s strokovnjaki Evropske komisije; Politiki vzpostavitvi PIFC je sledila Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji med letoma 2005 in 2008.

javnih financ opredeljujejo notranje revidiranje ter dajejo podrobnejša navodila proračunskim uporabnikom za njegovo izvajanje.

1.4. Odgovornost in organizacija notranjega revidiranja

Predstojniki oziroma poslovodni organi proračunskih uporabnikov so odgovorni za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja. Notranjerevizijska služba (v nadaljevanju NRS) svetuje predstojniku uporabnika na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako ga obvladovati, da bi uporabnik učinkovito uporabljal sredstva iz proračuna, ustrezno varoval sredstva, se odločal na temelju zanesljivih in sprotnih informacij ter ustrezno usklajeval usmeritve in postopke v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi (Lesjak, 2000, str. 15).

Funkcijo notranjega revidiranja opravljajo NRS-ji, ki poskrbijo za neodvisno in objektivno revidiranje in svetovanje, zato da se ustvari dodana vrednost in izboljša poslovanje organizacije. Notranjerevizijska služba deluje kot služba predstojnika ali poslovodnega organa, zato mora biti ločena od drugih oddelkov, kar pomeni, da ne sme biti kakor koli vključena v katero koli drugo službo, saj bi bila tako ogrožena njena neodvisnost. Čeprav je NRS neposredno podrejen poslovodnemu organu, pa se ta samostojno in brez vpliva posloводства, odloča o reviziji področij.

Predstojnik oziroma poslovodni organi mora NRS zagotoviti ustrezne pogoje za izvajanje notranjega revidiranja, pomoč in sodelovanje odgovornih oseb ter prost dostop do prostorov, dokumentov in oseb, povezanih z revizijo. Pomembno je, da predstojnik ali poslovodni organ neposredno komunicira z NRS, da sprejme njegovo ustanovno listino, odobri revizijski načrt ter navsezadnje upošteva vse nepristranske sklepe in priporočila, ki mu jih neposredno preda vodja NRS.

Funkcijo notranjega revidiranja lahko izvaja zunanji izvajalec, ki ima znanje, veščine in sposobnosti, potrebne za izvajanje nalog, torej naziv preizkušeni notranji revizor, ki ga podeljuje Slovenski inštitut za revizijo oziroma notranji revizor, ki pridobi naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor⁴. Ob najemu zunanjih izvajalcev izvedejo proračunski uporabniki postopke v skladu s predpisi javnega naročanja.

V interesu NRS uporabnika je, da je notranji revizor za delo v NRS strokovno usposobljen. Zaradi širjenja področja revidiranja se zahteva nenehno razvijanje, povečevanje kakovosti delovanja in vedno večja seznanjenost z najnovejšimi strokovnimi dosežki pri revidiranju. Zato se morajo notranji revizorji nenehno usposabljeni in poglobljati svoje strokovno znanje (Lesjak, 2000, str. 16).

⁴ Pridobitev naziva državni notranji revizor določa Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor.

Notranji revizor mora pri svojem delu delovati samostojno, neodvisno ter v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev in standardi notranjega revidiranja. Notranji revizor ne sme opravljati nobenih operativnih nalog ter izvajati revizije v postopkih, v katerih je prej sodeloval in bi lahko pripeljali do navzkrižja interesov. Odgovornost NRS je, da daje vodstvu hitre, stalne in točne podatke o ustreznosti in delovanju notranjih kontrol, priporočila za njihovo izboljšanje in z nasveti pomaga pri izvajanju sprejetih ukrepov.

Pravilnik (10.–12. člen) dopušča tri možnosti organiziranja dejavnosti notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih. Proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 milijonov tolarjev, so dolžni zagotoviti revizijo svojega poslovanja vsako leto. To lahko storijo tako, da bodisi organizirajo lastno notranjerevizijsko službo bodisi v okviru skupne notranjerevizijske službe bodisi z najemom zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v skladu z Zakonom o javnem naročanju. Drugi proračunski uporabniki pa so dolžni najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja, pri čemer imajo proste roke pri izbiri oblike organiziranja NRS.

Za izvajanje nadzora financ javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki so proračunski uporabniki, lahko pristojna ministrstva in občine uporabijo svoj NRS. V tem primeru ta isti NRS o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih in drugih izvajalcih javnih služb poroča ministru oziroma županu.

Prednosti organiziranja ene oblike so lahko slabosti druge, zato mora vsak proračunski uporabnik glede na svojo organiziranost, izvajanje nalog in velikost sam presoditi, kakšna oblika organiziranja je zanj najprimernejša. Pri tem mora upoštevati, da stroški notranjerevizijske službe ne presegajo njenih koristi.

1.5. Proces notranjega revidiranja

Temeljni postopki notranjega revidiranja so določeni v Usmeritvah za državno notranje revidiranje in se nanašajo predvsem na:

- načrtovanje revizije;
- preizkušanje, preiskovanje in vrednotenje podatkov in informacij;
- sporočanje rezultatov in dajanje priporočil za izboljšanje poslovanja;
- spremljanje popravnih učinkov in poslovanja revidirane enote v prihodnje.

1.5.1. Načrtovanje

NRS mora k načrtovanju pristopiti na celovit način, ki upošteva pomembna tveganja pri poslovanju organa in doseganju njegovih ciljev, saj sta le tako zagotovljeni uspešnost in učinkovitost revidiranja. Načrti notranjega revidiranja morajo biti taki, da jih je mogoče izpolniti ter da spodbujajo učinkovito in namensko uporabo sredstev.

Načrti notranjega revidiranja so razčlenjeni po ročnosti na (Usmeritve, točka 6.3.3):

- strateški/dolgoročni načrt (4- ali 5-letni);
- letni/kratkoročni načrt (letni program dela);
- načrt izvajanja revizije (program dela).

1.5.1.1. Strateški načrt revidiranja

Strateški načrt revidiranja se pripravi skupaj z letnim načrtom revidiranja za obdobje, ki je daljše od petih let in vsebuje načrt razvoja notranjerevizijske službe skupaj s področji in pogostostjo izvajanja revizij na vsakem izmed teh področij. Opređeljuje kadrovske potrebe, potrebna sredstva NRS, njegovo strokovno usposabljanje in izpopolnjevanje ter možne razširitve ali omejitve področja revidiranja zaradi sprememb v strukturi in poslovanju organizacije. Temeljni namen strateškega načrta revidiranja je zagotavljati izvedbo prednostnih nalog, določenih pri oceni tveganj, ob upoštevanju virov, ki so na razpolago za izvajanje revizije, in dogovorjenega revizijskega cikla. Strateški načrt je treba vsako leto, ob pripravi letnega načrta revidiranja, posodobiti in poleg analize tveganj upoštevati tudi priporočila Urada za nadzor proračuna.

1.5.1.2. Letni načrt revidiranja

Letni načrt izhaja iz strateškega načrta, tako se določijo tiste revizije, ki bodo izvedene v naslednjem letu. Na podlagi razvrščanja področij oziroma organizacijskih enot po tveganosti in glede na dogovorjen cikel revidiranja se določijo vse posamezne revizije za posamezno leto mnogo podrobneje, kot je to določeno v strateškem načrtu. Z letnim planom tako že določimo za vsako revizijo okvirni načrt, ki vsebuje revizijske cilje, predvideno trajanje nalog, potrebne vire in roke za končno poročilo.

1.5.1.3. Načrt izvajanja revizije

Za vsako izvajanje revizije je treba pripraviti načrt izvajanja revizije ter v njem določiti področje, natančen obseg in cilje revizijske naloge, dokumente, podatke in dostop, ki ga mora omogočiti predstojnik oziroma poslovodstvo, časovni raspored izvajanja revizijske naloge in pričakovane rezultate, vire, vrsto poročila, ki ga je treba izdelati, in roke za pripravo. Načrt mora vključevati mehanizem pregleda in nadziranja kakovosti revizijskega dela. Povzetek načrta izvajanja revizije se pošlje poslovodstvu in revidirancu, po potrebi pa se o načrtu z revidirancem tudi pogovori.

Za uspeh posamezne revizije je potrebno, da se notranji revizor dobro seznanj s predmetom revidiranja. To lahko doseže z začetnim pregledovanjem dokumentov revidiranca (npr. poslovni in strateški načrti, informacije o organiziranosti, priročniki itn.) in/ali informativnim sestankom z revidirancem, ki daje revizorju priložnost, da bolje določi cilje svoje naloge, njen začetek in potrebne vire. Za vsakega od posebnih ciljev je treba v izvedbenem načrtu podrobno določiti revizijske postopke in njihov obseg za pridobitev zagotovil o primernosti notranjih kontrol in

njihovem ustreznem delovanju. Bistveni del izvedbenega načrta je revizijski program, ki je navadno sestavljen tako, da so za vsako ugotovljeno tveganje opredeljeni notranja kontrola, s katero se to tveganje obvladuje, ter revizijski postopki, s katerimi se bo revizor prepričal, da je ta notranja kontrola primerna za obvladovanje obravnavanega tveganja in da ta ustrezno deluje.

1.5.2. Izvajanje revizije pri revidirani enoti

Metodika izvajanja revizije se lahko zaradi posebnosti proračunskih uporabnikov razlikuje, vendar pa je treba v okviru nadzora preveriti, ali je načeloma potekalo v skladu z usmeritvami in ali je bila zagotovljena kakovost opravljenega dela v vseh fazah v načrtovanih rokih (Usmeritve, točka 6.5). Okvirna shema metodike izvajanja revizije je predstavljena v Prilogi 1.

V fazi izvajanja revizije notranji revizor izvede vse postopke, predvidene v revizijskem programu. S **postopki preverjanja ustroja notranjih kontrol** revizor pridobi zagotovila, da so notranje kontrole primerno vzpostavljene, tako da zagotavljajo obvladovanje vseh tveganj na zahtevani ravni. Najpogosteje si pomaga z vprašalniki, diagrami poteka ter z opisi procesov, ki se odvijajo v organizaciji, pri čemer pa mora revizor upoštevati tudi povezave revidiranega oddelka z drugimi oddelki. Na ta način lahko bolje razume tveganja, ki se pojavljajo pri poslovanju.

Potem ko se zaključijo postopki preverjanja ustroja notranjih kontrol in pridobi zagotovilo o njegovi primernosti, revizor nadaljuje **postopke preverjanja delovanja notranjih kontrol**. Pri tem ugotavlja, ali notranje kontrole delujejo, kot so bile načrtovane, ali delujejo pravočasno in v vsem obdobju, ali pokrivajo vse transakcije, na katere se nanašajo, ter ali na njihovi podlagi pride do preprečitve oziroma popravkov nezaželenih dogodkov. Dokaze o pravilnosti delovanja notranjih kontrol revizor pridobi z različnimi postopki, med katerimi so najpogostejša opazovanje, poizvedovanje, preiskovanje in vzorčenje.

Z izvedbo revizije mora notranji revizor zagotoviti, analizirati, ovrednotiti in zabeležiti dovolj informacij, da doseže cilje revizijske naloge in v najkrajšem možnem roku pripravi poročilo. Vse informacije, ki podpirajo sklepe in priporočila notranjega revizorja, morajo biti shranjene v revizijski mapi posamezne revizije. Po izvedbi revizijske naloge je priporočljivo opraviti zaključni razgovor z vodstvom revidirane organizacijske enote, ki predstavlja pomembno kontrolno tehniko, s katero ugotovimo, ali vodja ve za napake. Revizor ugotovitve in priporočila preveri ter dobi povratno informacijo od vodstva revidirane enote.

1.5.3. Poročanje in spremljanje izvajanja priporočil

O ugotovitvah in priporočilih, pridobljenih na podlagi opravljene revizije, morajo notranji revizorji sproti poročati poslovodnemu organu proračunskega porabnika. Od načina predstavitve je odvisna dodana vrednost, ki jo notranje revidiranje prispeva k poslovanju organizacije. O zaključku revizije obvestijo poslovodni organ in hkrati spremljajo ukrepe, sprejete na njihovi podlagi.

Poročila morajo biti pripravljena v skladu s standardi kakovosti, in sicer morajo biti točna, objektivna, jasna, jedrnata, konstruktivna, popolna in pravočasna. Vsebovati morajo cilje revizijske naloge, področje in rezultate revidiranja, obseg izvajanja revizije, uporabne zaključke, priporočila in akcijske načrte ter stališča revidirane enote do revizijskih ugotovitev. Prav tako naj bi vsebovala mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti. Končno poročanje o rezultatih mora, kjer je to primerno, vsebovati splošno mnenje notranjega revizorja. (Usmeritve, 2003, str. 14).

Poslovodni organ mora z ugotovitvami notranjih revizorjev in s sprejetimi ukrepi seznaniti odgovornega vodjo revidirane enote ali področja in mu naložiti izvajanje teh ukrepov. Izvajanje sprejetih ukrepov lahko NRS preveri s poznejšo revizijo.

2. JAVNI ZAVOD

V javni sektor, *kot del gospodarskega sistema vsake države*, spadajo vse osebe, ki se v celoti ali delno financirajo s prihodki, zbranimi z davki, prispevki in drugimi javnimi dajatvami, torej javna uprava na državni in krajevni ravni ter vse druge osebe javnega sektorja, kot so skladi, zavodi in agencije oziroma druge ustanove, ki izvajajo naloge v imenu države in pod njenim nadzorom. Poleg tega spadajo vanj tudi podjetja, ki so v celoti ali delno v lasti države (Vidovič, 1995, str. 9).

V Sloveniji delovanje javnega sektorja ureja Zakon o javnih financah (1999), ki na podlagi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev določa naslednje skupine subjektov javnega sektorja (Cvikl, 2000, str. 42):

- neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov (organizacije ter organi države in občin, občinska uprava), katerih finančni načrti so del državnega oziroma občinskega proračuna;
- posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov (javni skladi, javne agencije in javni zavodi, katerih ustanovitelj je država ali občina), ki se kot neprofitne organizacije financirajo prek neposrednih uporabnikov;
- druge pravne osebe javnega sektorja (javni gospodarski zavodi, javna podjetja ipd.), ki kot subjekti nastopajo na trgu.

Javni zavodi se ustanovijo za opravljanje **javnih služb**, in sicer tistih dejavnosti, ki so za delovanje in razvoj družbe nujno potrebne in se opravljajo s sodelovanjem države. Cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb v javnem interesu, zato jih imenujemo tudi neprofitne organizacije. Če neprofitna organizacija ustvari dobiček, z njim ne razpolaga po svobodni presoji, ampak ga vlaga nazaj v dejavnost, kjer se uporablja kot sredstvo za razširitev te dejavnosti ali pa dvig kakovosti storitev (Rus, 1994, str. 959). Država izvaja nadzor nad zakonitostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo njihovega poslovanja, vodstvo teh organizacij pa ji mora o svojem poslovanju poročati.

Avtorja Freedman in Shoulders navajata naslednje značilnosti neprofitnih organizacij (Freedman, Shoulders, 1993, str. 1):

- Cilj njihovega delovanja je proizvodnja javnih dobrin in ne dobiček.
- Navadno so neprofitne organizacije v državni in ne zasebni lasti.
- Njihovo delovanje je skoraj v celoti financirano iz javnih sredstev in ne s sredstvi, pridobljenimi s prodajo izdelkov na trgu.
- Pomembne cilje njihovega delovanja določi parlament.
- Rezultati njihovega delovanja so težko merljivi.
- Delovanje zavodov je pogosto pod državnim nadzorom.

Javne zdravstvene zavode, ki so predmet te diplomske naloge, uvrščamo med posredne uporabnike občinskih proračunov, in sicer med negospodarske javne službe za izvajanje storitev s področja družbenih dejavnosti. Njegovo delovanje in ustanovitev predpisuje Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 8/96), ki definira zavod kot organizacijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (Možina et al., 2002, str. 698).

Bistven element za opredelitev zavoda je njegova načelna neprofitnost, kar seveda ne pomeni, da zavodi ne bi smeli poslovati z dobičkom oziroma v tem primeru presežkom prihodkov nad odhodki. Vsaka organizacija teži k temu, da krije vsaj svoje stroške poslovanja in zavod ni nič drugačen. Neprofitna naravnost zavoda se kaže v tem, da mora dejavnost opravljati korektno (Žnidaršič Kranjc, 1996, str. 18). Njihov cilj je določen prispevek, ki ga mora dajati organizacija posamezniku in družbi. Ob morebitnem presežku prihodkov nad odhodki ne pomeni oblike koristi lastnikov, kot je to v komercialnih podjetjih. Zavod namreč pridobljenega presežka prihodkov nad odhodki ne sme razdeliti, temveč ga mora porabiti za opravljanje in razvoj dejavnosti ali za nagrajevanje delovne uspešnosti zaposlenih v javnem zavodu v skladu s svojim splošnim aktom. Ustanovitelj javnega zavoda se lahko odloči, da se ustvarjeni presežek prihodkov nad odhodki vrne v proračun in usmeri na druga področja v skladu s prednostno nalogo javnega interesa.

Javne zavode lahko ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javnopravne osebe. Druge pravne in fizične osebe so lahko le soustanovitelji javnega zavoda. Država je tako neposredno odgovorna za izvajanje javnih služb (Česen, 2003, str. 121). Da se zavod lahko ustanovi, morajo biti zagotovljena sredstva za njegovo ustanovitev in sredstva za začetek njegovega delovanja ter izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji (Zakon o zavodih, 1991).

Minimalni znesek za ustanovitev zavoda ni predpisan, kot je to predpisano za ustanovitev

podjetja, temveč se obveznost financiranja ustanovitve in začetek funkcioniranja prepušča ustanovitelju, ki tudi imenuje vršilca dolžnosti poslovnega organa, ki pod nadzorstvom ustanovitelja opravi priprave za začetek delovanja zavoda (Žnidaršič Kranjc, 1996, str. 23).

Zavod je pravna oseba z obveznostmi, odgovornostmi in pravicami, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi. S statutom ali pravili zavoda se urejajo organizacija zavoda, organi, njihove pristojnosti in način odločanja ter druga vprašanja, pomembna za opravljanje dejavnosti in poslovanje zavoda, v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi. Zavod ima lahko tudi druge splošne akte, s katerimi se urejajo vprašanja, pomembna za delo in poslovanje zavoda, v skladu s statutom oziroma pravili.

Zavodi se pretežno financirajo z **javnimi finančnimi sredstvi**, ki jih pridobivajo po pogodbi z javnimi plačniki (proračun države in lokalnih skupnosti ali z javnimi zavarovalnimi skladi). To velja v celoti le za plačevanje tekoče dejavnosti, medtem ko je financiranje naložbene dejavnosti praviloma obveznost ustanovitelja zavoda in jo zagotavlja iz proračuna (Česen, 2003, str. 166). Poslovanje na račun zasebnih sredstev je na primer v javnih zdravstvenih zavodih skromnejše kot na račun javnih, vendar pa marsikje ni zanemarljivo.

Zasebna sredstva se zlivajo v zavode z opravljanjem zdravstvenih in nezdravstvenih storitev po pogodbi z zasebnimi (zavarovalnimi in drugimi) organizacijami ali z neposrednim plačevanjem uporabnikov. Zasebna zdravstvena sredstva so tudi sredstva pokroviteljev (sponzorjev) in darovalcev (donatorjev) (Česen, 2003, str. 170).

Z zakonom so določeni tudi organi upravljanja in poslovanja zavoda, ki jih sestavljajo svet zavoda, direktor, strokovni vodja in strokovni svet ter njihove pravice, dolžnosti in obveznosti. Z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register, kot ga določa Zakon o zavodih, zavod pridobi pravno sposobnost in pravico do delovanja. Skupaj z aktom o ustanovitvi pa določata tudi načine za prenehanje opravljanja javne službe in ukinitve javnega zavoda.

3. NABAVNI PROCES PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

3.1. Pomen in vloga nabavne funkcije

Van Weele (1998, str. 29) opredeljuje nabavo kot pridobivanje dobrin in storitev, potrebnih za delovanje, vzdrževanje in izvajanje osnovnih in pomožnih dejavnosti po najugodnejših pogojih pri zunanjih virih. Temeljna naloga nabavne funkcije je torej pravočasna oskrba podjetja s potrebnimi kakovostnimi materiali, surovinami, pomožnimi materiali, storitvami in energijo, ki zagotavljajo nemoteno proizvodnjo oziroma delovanje organizacije. Pri tem mora nabavna služba slediti načelu ekonomičnosti ter zagotavljati materiale in storitve pod najugodnejšimi pogoji, ob pravem času in v primernih količinah, ki ne vežejo preobsežnih obratnih sredstev.

Pri nabavni funkciji v podjetju si nabavni management nenehno prizadeva izboljšati nabavno politiko ter izoblikovati tako strategijo, ki bi posredno pripomogla k doseganju čim večjega dobička, kakovostnega razvoja in rasti podjetja. Nabavni management v zasebnih podjetjih oblikuje strategijo za izboljšanje gospodarnosti, učinkovitosti in kakovosti nabavne funkcije v podjetju. Profesionalen in kompetenten nabavni manager zagotavlja podjetju dodatne prihranke prek konkurenčnih prednosti, ki jih je sposoben najti na posameznih nabavnih področjih.

Nabavna politika je del poslovne politike, zato mora biti z njo usklajena, hkrati pa je soodvisna od drugih politik (finančne, proizvodne, prodajne, kadrovske). Nabavna funkcija ima težko nalogo, saj mora, če želi pravilno delovati, doseči več nasprotujočih si ciljev, ki so posledica različnih interesov drugih dejavnosti v podjetju. Zato so pravilne odločitve tiste, ki pripomorejo k optimalnemu doseganju vseh pomembnih ciljev. Cilji nabave so pravilno določeni, če so kvalitativno, kvantitativno in časovno opredeljeni.

Potočnik (2002, str. 29) kot najpomembnejše naloge nabave navaja:

- določitev potreb po materialu za proizvodnjo oziroma trgovskemu blagu za prodajo;
- izbira dobaviteljev na podlagi raziskave nabavnega tega;
- načrtovanje nabave;
- pripravljala dela, in sicer iskanje in analiza ponudb, nabavne kalkulacije itd.,
- pogajanja in sklenitev pogodb;
- naročanje;
- prevzem materiala;
- kontrola in reklamacije;
- izdaja naloga za plačilo;
- evidenca nabave.

Različni avtorji razlikujejo strateško, taktično in izvedbeno raven odgovornosti, pooblastil in nalog nabavne funkcije in funkcije oskrbovalne verige.

Na izvedbeni ravni je nabavna funkcija odgovorna za dnevno naročanje, odpremljanje, izvedbeno komuniciranje z dobavitelji, usklajevanje izvedbenega delovanja z dobavitelji, spremljanje in vrednotenje dobaviteljev glede na dogovore in pogodbe, oblikovane in sprejete na strateški in taktični ravni, ter dnevno reševanje težav, ki se pojavljajo med dobaviteljem in kupcem. Nabavna funkcija na taktični ravni je vključena v procese odločanja o materialu in procese izbiranja dobaviteljev. Vpliv odločitev na tej ravni je pogosto srednjeročen. Učinkovito odločanje je medfunkcijsko, saj zahteva usklajevanje in sodelovanje z drugimi dejavnostmi podjetja. Odločitve, sprejete na taktični ravni, se izražajo v oblikovanju letnih planov in dolgoročnih pogodb z dobavitelji, v pripravi nabavnih specifikacij, standardizaciji nabavnih materialov in procesov ter v neprestanem izboljševanju procesov, povezanih z dobavitelji, in njihovem sodelovanju. Na drugi strani strateška raven nabavne funkcije pokriva dejavnosti in

odločitve, ki vplivajo na dolgoročni položaj in poslovanje podjetja, zaradi česar je zanje odgovorno predvsem najvišje vodstvo v podjetju (van Weele, 2002, str. 237).

Nabava je proces, ki se odvija na več ravneh. Van Weele (1998, str. 258) opredeljuje posamezne dejavnosti nabavne funkcije na treh ravneh:

1. izdelava strategije;

2. taktična nabava

- načrtovanje potreb,
- izbira dobavitelja,
- sklepanje pogodb;

3. izvedbena raven naročanja

- naročanje pri izbranem dobavitelju (izdajanje naročil, skladno s sklenjenimi pogodbami z dobavitelji),
- spremljanje in ocenitev opravljene dobave,
- ocena izvajanja pogodbe.

Taka delitev dejavnosti nabavne funkcije se upošteva tudi v nadaljevanju pri izvedbi notranjega revidiranja nabavne funkcije na praktičnem primeru.

3.2. Nabava v javnem sektorju

Nabava ni le poslovna funkcija proizvodnih podjetij, temveč je vse pomembnejši dejavnik uspešnosti tudi pri distribucijskih, javnih in zasebnih storitvenih organizacijah. Vodstva čedalje boljše spoznavajo pomen nabave zaradi velikega prispevka k dobičkonosnosti z zniževanjem nabavnih stroškov in učinkovite nabave.

Nabava v zasebnem sektorju poteka drugače kot v javnem sektorju, saj je pri zadnjem naročnikova izbira dobavitelja omejena z natančno definiranim postopkom javnega naročanja, kot ga predpisuje zakon. Kljub razlikam pa se nekatere rešitve sodobnega koncepta nabavnega managementa že prenašajo tudi v javni sektor. Pravila javnega naročanja so bila sprejeta, ker javni sektor ne more biti avtonomen pri izbiri pogodbenega partnerja, tako kot je zasebni sektor. Glavni dejavnik pri izbiri pogodbene stranke v zasebnem sektorju je dobiček, ki usmerja poslovne odločitve, medtem ko lahko v javnem sektorju prevladajo druga merila (Kranjc, 2001, str. 3).

Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 36/2004, v nadaljevanju ZJN-1)⁵ določa štiri temeljna načela javnega naročanja:

⁵ Z dnem 23. 11. 2006 je začel veljati novi Zakon o javnem naročanju (ZJN-2, Uradni list RS, št. 128/2006), ki uvaja nekatere spremembe v zneskih, postopku in možnosti sprožitve revizije postopkov javnega naročanja, ki naj bi

- *načelo gospodarnosti in učinkovite porabe javnih sredstev,*
- *načelo zagotavljanje konkurence med ponudniki,*
- *načelo transparentnosti porabe javnih sredstev,*
- *načelo enakopravnosti ponudnikov.*

Skupna točka nabav v zasebnem in javnem sektorju je določena s prvim od naštetih temeljnih načel. To načelo obvezuje naročnika, da mora z izvedbo javnega naročila in izborom ponudbe zagotoviti, da je poraba sredstev za naročnika najbolj gospodarna glede na namen in predmet javnega naročila. Pri načelu gospodarnosti naročnik zasleduje optimalno razmerje med porabljenimi javnimi sredstvi in za ta sredstva pridobljenim javnim naročilom. Pri tem mora upoštevati, da posamezno naročilo pridobi z minimalnimi sredstvi ali da za dana sredstva pridobi najboljše naročilo. Učinkovita poraba sredstev se kaže, kadar dosegamo določene poslovne učinke s čim manj stroški oziroma kadar z danimi stroški dosegamo čim večje poslovne učinke.

Ocena o gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev je pri konkretnem javnem naročilu odvisna od različnih okoliščin (na primer sedanjih in prihodnjih potreb naročnika, njegovih finančnih zmožnosti, pričakovanega tehničnega razvoja in podobnega). Načelo gospodarnosti od naročnika zahteva, da kot poglavitno merilo za izbor najugodnejše ponudbe postavi najnižjo ceno (Lesjak, 2006, str. 10).

3.3. Javna naročila

Javna naročila so oskrba javnega sektorja z blagom, storitvami in gradbenimi deli, kjer gre za širši pojem kot le nakup, in sicer od ugotavljanja potreb, zagotavljanja sredstev, dobave blaga, izvajanja storitev do njihove uporabe in spremljanja (Železnik, Javornik, 1998, str. 5). Javna naročila upravlja naročnik, ki gospodari z javnimi sredstvi ter nastopa na prostem trgu blaga in storitev, blago in storitve pa ponuja ponudnik.

S sistemom javnega naročanja se dosegajo cilji javnega naročanja, kot so zagotavljanje finančne discipline, učinkovita poraba javnih sredstev in racionalizacija poslovanja, zagotavljanje odprte in popolne konkurence med vsemi zainteresiranimi gospodarskimi subjekti ter preprečevanje korupcije. Cilj urejanja javnih naročil je tudi zaupanje javnosti v delo države in njenih organov pri porabi proračunskih sredstev, ki ima lahko tudi večje politične posledice (Lesjak, 2006, str. 14).

Po ZJF (1999) in ZJN-1 (2004) so naročniki, ki so obvezni nabavljati blago, oddajati gradbena dela in naročati storitve po sistemu javnega naročanja, vsi neposredni uporabniki proračuna (državni in občinski organi in organizacije, občinska uprava), posredni uporabniki proračuna (javni skladi, zavodi in agencije), pravne osebe, katerih ustanovitelj in lastnik je država ali

odpravile pomanjkljivosti ZJN-1; vendar pa bomo glede na dejstvo, da se revizija praktičnega primera v nalogi nanaša na obdobje pred tem datumom, upoštevali tedaj veljaven ZJN-1.

občina oziroma izvajajo javno službo ali dejavnost v javnem interesu, ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, javni zavodi, agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki proračuna.

Zakon določa različne načine oddaje javnih naročil, pogoje za začetek postopka, obvezne evidence, dokumentiranje postopkov in roke za izvedbo posameznih dejanj ter natančno predpisuje obvezna ravnanja naročnika v posamezni fazi postopka.

Za uspešnost izvedbe javnega naročila so potrebna interdisciplinarna znanja. Delo je organizirano v timu, ki ga sestavljajo strokovnjaki iz različnih področij. Delo mora potekati usklajeno in brez tekmovalnosti, poudarek je na stroki, katere cilj je oblikovati kakovostno razpisno dokumentacijo in na njeni podlagi izbrati ponudnika.

3.4. Vrste javnih naročil po ZJN-1

Proračunski uporabnik lahko odda javno naročilo na dva načina:

- na osnovi **javnega razpisa** – vrednost naročila je večja od 10.000.000, 00 SIT⁶;
- neposredna oddaja – **naročila male vrednosti** oz. zbiranje več ponudb.

3.4.1. Javna naročila

Zakon o javnih naročilih (2004) določa tri vrste postopkov, po katerih lahko naročniki izvedejo javno naročilo za blago, storitve ali gradnje, in sicer po:

- odprtem postopku,
- omejenem postopku,
- postopku s pogajanjem.

Vsebinsko lahko te postopke razvrstimo na postopke, pri katerih lahko naročnik sam določi, kaj je cilj samega javnega naročila, in natančno izoblikuje predmet javnega naročila in s tem tudi sestavine ponudbe (odprti ali omejeni postopek), ter na postopke, pri katerih naročniki skupaj s ponudniki izoblikujejo sestavine ponudbe in predmet javnega naročila (postopek s pogajanjem).

Odprti postopek

Odprti postopek je najpogosteje uporabljen in pregleden postopek, ki omogoča vsem zainteresiranim ponudnikom, da oddajo ponudbe. Zanj je obvezani javni razpis, kar omogoča vsem morebitnim ponudnikom, da se seznanijo z vsebino in pogoji javnega naročila. Vsi

⁶ Glede na dejstvo, da se revizija izvaja za leto 2005 in so vsi tedaj zakonsko predpisani zneski v tolarjih, so podatki, navedeni v nadaljevanju, v tedaj veljavni valuti tolar (SIT).

ponudniki, ki imajo interes, lahko pridobijo razpisno dokumentacijo in predložijo svojo ponudbo, pripravljeno v skladu z vnaprej določenimi zahtevami naročnika (Kovač, 2005, str. 57).

Ponudba je sestavljena iz dveh delov, in sicer z dela, s katerim naročnik preverja usposobljenost ponudnikov s predloženimi dokazili in drugimi prilogami, ter drugega dela, ki predstavlja vsebino javnega naročila s ceno. Naročnik med prispelimi ponodbami izloči vse, ki ne izpolnjujejo pogojev, postavljenih v razpisani dokumentaciji. Izmed ponudb, ki izpolnjujejo vse zahtevane pogoje, naročnik izbere tisto ponudbo, ki je za naročnika najugodnejša glede na postavljena merila. Postopek zagotavlja upoštevanje vseh štirih temeljnih načel javnega naročanja. Naročnik bo izbral odprti postopek predvsem pri velikih projektih, v katerih je izražena oblika odprtega tekmovanja in so nujni upoštevanje preglednosti, uporaba tržnih mehanizmov, ki posledično vplivajo na nižanje stroškov, ter spodbujajo interese med možnimi investitorji (Kovač, 2005, str. 57).

Omejeni postopek

Omejeni postopek je podoben odprtemu postopku oddaje javnega naročila, samo da je razdeljen na dva časovno ločena dela. Tudi tu je predpisan javni razpis, vendar pa je tu javnost zagotovljena le v prvi fazi. V prvi fazi naročnik prizna sposobnost ponudnikom na podlagi naprej določenih pogojev in v drugi fazi povabi k oddaji ponudb vse kandidate, ki jim je priznal sposobnost. Tako se v prvi fazi ponudniki seznanijo le z javnim naročilom, natančnejša predstavitev predmeta naročila pa sledi v drugi fazi (Mužina, Vesel, 2004, str. 203). Ta postopek olajšuje naročnikovo delo, saj vsebinsko obravnava manjše število ponudb, saj so nesposobni kandidati izločeni že v prvi fazi. Uporablja se lahko samo, če so izpolnjeni v zakonu naštetih pogoji, ki opravičujejo uporabo tega postopka.

Postopek s pogajanjem

Postopek s pogajanjem je postopek, v katerem se naročnik z možnimi ponudniki, ki jih sam izbere, posvetuje in se z enim ali več od njih pogaja o vsebini pogodbe. Zakon ne določa postopka pogajanja. Naročniku je prepuščeno, da se lahko pogaja z vsakim dobaviteljem ali izvajalcem posebej ali z vsemi sočasno na sestanku. Postopek s pogajanjem se lahko uporabi bodisi brez predhodne objave ali po predhodni objavi. Gre za postopek, ki ga smejo naročniki uporabiti izjemoma le v primerih, ki jih zakon izrecno navaja.

3.4.2. Javna naročila malih vrednosti

Neposredna oddaja naročila malih vrednosti so naročila pod določenim vrednostnim pragom in pri katerih zato javni razpis ni potreben. Pri teh naročilih zakon odstopa od splošnih načel, predvsem javnosti in s tem povezanega zagotavljanja konkurence. Odstopanje je utemeljeno

zaradi ekonomskih razlogov, saj pri nižjih vrednostih naročila stroški javnega razpisa niso sorazmerni s prednostmi, ki jih javni razpis zagotavlja.

Zakon o javnih naročilih v 124. in 125. členu določa oddajo naročila male vrednosti (v nadaljevanju JNMV), in sicer je to naročilo, katerega ocenjena vrednost je manjša od vrednosti, določene v Zakonu o izvrševanju proračuna Republike Slovenije. Ta je za leto 2005 določal naslednje največje vrednosti (brez DDV), do katerih se je javno naročilo lahko oddalo po pravilih za oddajo naročil male vrednosti:

- 10.000.0000 SIT za oddajo naročila blaga in storitev;
- 20.000.000 SIT za oddajo naročila za gradnje.

Postopek za oddajo naročila JNMV mora naročnik urediti z internim predpisom ob upoštevanju temeljnih določb Zakona o javnih naročilih in Uredbe o skupnih osnovah za pripravo notranjega akta za oddajo JNMV. V notranjem pravilniku naročnik določi vsaj ocenjeno vrednost javnega naročila, način izvedbe in dokazovanja izpolnjevanja pogojev glede na ocenjeno vrednost naročila, način obveščanja ponudnikov o izidu oddanega naročila ter način zbiranja in dokumentiranja ponudb, glede na ocenjeno vrednost naročila (Lesjak, 2006, str. 15).

Glede na dosedanjo prakso s prevelikimi zapleti in nejasnostmi pri naročilih JNMV je prenovljeni zakon predvidel, da dokumentiranje ni potrebno, če je ocenjena vrednost JNMV manjša od dveh odstotkov mejne vrednosti (do 200.000 SIT).

3.5. Pomen notranjega revidiranja nabavne funkcije

Nabavna funkcija lahko pripomore k izboljšanju poslovanja tudi v javnem sektorju, njeno notranje revidiranje pa pripomore k ustrezni ureditvi notranjega kontroliranja. Sodobno zastavljena nabavna strategija in politika, ki vključuje sistem notranjih kontrol, omogoča kakovostno vodenje dejavnosti v nabavnem procesu, s katerim ne le zmanjšamo tveganje, temveč izkoristimo tudi priložnosti. Oboje prispeva h gospodarni rabi sredstev in s tem odgovornemu vedenju proračunskih uporabnikov.

4. NOTRANJA REVIZIJA NABAVNE FUNKCIJE NA PRIMERU JAVNEGA ZDRAVSTVENEGA ZAVODA

4.1. Predstavitev javnega zdravstvenega zavoda

Preučevani javni zavod (v nadaljevanju Zavod) je ustanovilo Mesto Ljubljana kot predhodnik Mestne občine Ljubljana, zato da bi na svojem območju zagotovilo osnovno zdravstveno varstvo na primarni ravni. Zavod je posredni proračunski uporabnik, neprofitna organizacija, katere cilj in poslanstvo je zagotavljati kakovostne zdravstvene storitve ter delovati na področju predhospitalne urgentne, preventivne zdravstvene in znanstveno raziskovalne dejavnosti. Zavod

pridobiva sredstva od Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za dogovorjene storitve, s prodajo storitev ter z donacijami in darili. Morebitne presežke prihodkov nad odhodki Zavod vlaga v razvoj in opravljanje zdravstvene dejavnosti, razvoj strokovnega zdravstvenega kadra, informatizacijo poslovanja in razvoj svoje infrastrukture.

Ustanovitelj je z Odlokom o ustanovitvi javnega zavoda 1997 natančno določil dejavnosti Zavoda, in sicer:

- osnovna zdravstvena dejavnost;
- znanstveno-raziskovalno delo s področja osnovnega zdravstvenega varstva;
- specialistična zunajbolnišnična zdravstvena dejavnost;
- izobraževanje – učni zavod za izvajanje praktičnega pouka dijakov zdravstvenih šol in študentov visokošolskih zavodov.

Zavod je organizacijsko sestavljen iz sedmih organizacijskih enot, ki so locirane na območju mestne občine. Naloge skupnega pomena za organizacijske enote opravlja uprava Zavoda s svojimi službami, in sicer na sedežu Zavoda. Uprava izvaja kadrovske, nabavne, investicijsko-vzdrževalne, informacijske, pravne, statistične, finančne in računovodske službe.

Poslovodni organ Zavoda, ki ga za obdobje štirih let imenuje svet zavoda s soglasjem ustanovitelja občinskega mestnega sveta, predstavlja in zastopa direktor. Direktor organizira in vodi delo ter je odgovoren za zakonitost poslovanja Zavoda. Strokovno delo vodi strokovni vodja, ki ga za obdobje štirih let imenuje svet zavoda na predlog direktorja in po predhodnem mnenju strokovnega sveta Zavoda. Svet zavoda, ki je organ upravljanja, sestavlja devet članov. Pet jih imenuje občina, v kateri se Zavod nahaja, en član je predstavnik ZZZS, tri člane pa izvolijo zaposleni izmed sebe. Strokovni svet je kolegijski organ Zavoda, ki obravnava in odloča o strokovnih vprašanjih s področja dejavnosti Zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja, daje mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti. Sestavlja ga sedemnajst članov, ki so po funkciji predsedniki komisij posamezne dejavnosti. Delo organizacijskih enot vodi predstojnik s pooblastili, ki jih nanj prenese direktor, in s pooblastili enote, določene s statutom. Vsaka enota ima tudi glavno sestro.

Zavod je kot posredni proračunski uporabnik, skladno s spremembami in dopolnitvami ZJF leta 2002, ki je uvedel obveznost državnega notranjega revidiranja, zavezan k vzpostavitvi in izvajanju sistema notranjega nadzora javnih financ. Zavod je izbral obliko organizacije lastne notranjerevizijske službe, ki deluje na podlagi akta o ustanovitvi od leta 2003. Na podlagi strateškega plana in stopenj tveganja posameznih dejavnosti oblikuje letni plan dela in izvaja redne letne revizije.

4.2. Osnovni podatki o reviziji za leto 2005

Podlaga za izvedbo revizije sta Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ in letni načrt dela notranjerevizijske službe za leto 2005. Revizija je bila

izvedena v skladu s sklepom direktorja Zavoda o začetku postopka redne revizije in Pravilnikom o notranjem revidiranju.

V okviru revizije je revizor preveril poslovodne in kontrolne sisteme področja nabavne funkcije. Na podlagi analize tveganja so bili *cilji revizije* naslednji:

- spoznati obstoj in delovanje notranjih kontrol, ki jih je vodstvo vpeljalo v proces nabave za preprečitev napak, prepoznati njihove pomanjkljivosti in predlagati ukrepe za njihovo odpravo;
- ugotoviti, ali je bila nabava izvedena po ustreznem postopku kot naročilo velike oziroma male vrednosti, skladno z določili zakona oziroma internimi predpisi;
- ugotoviti ali so bile nabave izvedene skladno z rezultati postopka za oddajo javnega naročila.

Predmet revizije je nabavna funkcija v Zavodu na strateški, taktični in izvedbeni ravni, kjer poteka nabavni proces skladno z Zakonom o javnem naročanju.

Odgovorni osebi za predmet revizije sta direktor Zavoda in vodja nabavne službe. Direktor predstavlja in zastopa Zavod ter je odgovoren za zakonitost dela. Vodja nabavne službe organizira in vodi delo na revidiranem področju.

Revidiranje je vključevalo:

- opredelitve nalog zaposlenih v nabavni službi, službi investicijskega vzdrževanja, odgovornih oseb za nabavo v posamezni enoti ...;
- pregled veljavne zakonodaje in internih aktov (Navodilo o oddaji javnih naročil male vrednosti, Plan nabave OS, Plan investicij in investicijskega vzdrževanja, Plan javnih razpisov za potrošni material in storitve, Finančni načrt za leto 2005 ...);
- pregled dokumentov, listin (razpisne dokumentacije, pogodbe dobaviteljev, kontne kartice dobaviteljev, fakture ...).

Revizija se je izvajala v skladu z MSR 500 (2005), ki določa, da je treba pridobiti primerne, ustrezne in razumne dokaze, s katerimi revizor podpre svojo sodbo in sklepe o revidiranem področju. Pri reviziji so bile izbrane in uporabljene metode poizvedovanja, pridobivanja, pregledovanja in preizkušanja podatkov na podlagi izvirne dokumentacije, intervjuja s kombinacijo analitičnih postopkov in nestatističnega vzorčenja.

Postopek dela pri reviziji nabavne funkcije je naslednji:

1. izdelava revizijskega načrta, ki vključuje opredelitev standardov, v skladu s katerimi se ocenjuje revidirano poslovanje;

2. izvedba pregleda:
 - zbiranje dokazov, s katerimi je mogoče meriti kakovost nabavne funkcije;
 - analiza in raziskovanje odmikov od standardov, s katerimi revizor pridobi revizijske ugotovitve in presoje;
3. ocena o izsledkih, ali so kontrole vzpostavljene, ali delujejo in ali delujejo pravilno;
4. priporočilo revidirancu z določenimi popravljivimi ukrepi.

4.3. Opis procesa nabavne funkcije Zavoda

V nabavni službi Zavoda so zaposleni vodja službe za polovični delovni čas zaradi invalidske upokojitve in dva samostojna referenta. Nabavna služba pripravlja plane nabav, izvaja javna naročila, izbira dobavitelje ter izvaja nadzor nad izvajanjem sklenjenih pogodb in pripravlja poročila o izvedenih nabavah ob koncu leta. Pri izvedbi javnih naročil nabavni službi pomaga pravna služba, občasno pa ji pri izvedbi javnih naročil male vrednosti (v nadaljevanju JNMV) pomagajo tudi drugi zaposleni v upravi.

Naročanje vsega blaga, storitev in investicijskega vzdrževanja se je v letu 2005 v Zavodu izvajalo v skladu s tedaj veljavnim ZJN-1 in njemu podrejenimi predpisi, Zakonom o izvrševanju proračuna RS za leti 2004 in 2005 (Uradni list RS, št. 130/2003, v nadaljevanju ZIPRS0405) ter internimi akti Zavoda. Podpisnik vseh pogodb po izvedenih postopkih javnega naročanja je direktor. Za izvedbo naročil za blago in storitve je pristojna nabavna služba, za naročanje gradbenih del pa služba za vzdrževanje.

Oddaja javnih naročil

Nabavna služba planira in izvede postopke javnih naročil v skladu z Zakonom o javnih naročilih. Naročanje celotnega potrošnega materiala za dnevne potrebe enot, za katerega je sklenjena pogodba na podlagi javnega razpisa, poteka decentralizirano prek računalniško podprtega sistema naročanja. Z njim je omogočen prenos izvajalnih nabavnih dejavnosti na porabnike nabavljenega materiala, na posamezna stroškovna mesta. Program vrednostno kontrolira naročila na stroškovnem mestu tako, da naročnik lahko natiska naročilnice samo do višine mesečnega limita. Višino limita določa in kontrolira plansko-analitska služba, ki v primeru upravičenih zahtev tudi poveča višino limita. Dostop do naročilnic, ki jih izdelajo zaposleni v programu za naročanje, je mogoč z individualnimi gesli zaposlenih. Naročniki pošljejo naročila glavni sestri ali tajništvu enote, ki pridobi podpis pooblaščenih oseb, to je predstojnika enote, in pošlje naročila dobaviteljem.

Z dobavitelji je dogovorjena dobava materiala na posamezno stroškovno mesto, zato ni potrebno skladišče v Zavodu. Navedeni način sprotnega nakupovanja pomeni racionalizacijo v nabavnem procesu. Predlagatelj naročila ob dobavi naredi količinski in kakovostni prevzem blaga in storitev ter podpiše dobavnico in jo dostavi odgovorni osebi na enoti. Ta prejme tudi račun za opravljeno dobavo ali izvedbo storitve, ga pregleda, priloži ustrezne knjigovodske listine

(dobavnice, delovne naloge) in pridobi podpis računa, za katerega je bil pooblaščen predstojnik enote. Preverjeni in podpisani računi se pošljejo finančno-računovodski službi, kjer knjižijo in pozneje kontrolirajo račune. Materialno knjigovodstvo kontrolira popolnost priloženih dobavnic in knjiži material na podlagi prejetih dobavnic, priloženih k računu.

Poleg naročanja omogoča program naročanja spremljanje nabave po zelenih atributih in primerjavo med planom in dejansko realizirano nabavo v določenem obdobju. Po poteku pogodbe pripravijo v nabavni službi analizo poslovanja, to je pregled realizacije pogodbe po prejetih materialih in zaračunanih cenah. Ob odstopanjih med zaračunano in pogodbeno ceno zahtevajo od dobavitelja izdan dobropis in vrnitev denarnih sredstev.

Naročila male vrednosti

Skladno s Pravilnikom o oddaji javnih naročil male vrednosti se naročila glede na ocenjeno vrednost izvajajo po:

1. **postopku brez dokumentiranja** za blago in storitve do 200.000 SIT ter gradnje do 400.000 SIT (vrednost ne presega 2 % vrednosti, določene v ZIPRS0405). Naročnik je v tem primeru dolžan voditi le evidenco o oddaji naročila, ki obsega predmet in vrednost najmanj dveh ponudb, za spremljanje evidence pa je dovolj sama naročilnica. Naročilnico podpiše predstojnik uporabnika;
2. **enostavnem postopku** za blago in storitve od 200.000 do 1.000.000 SIT in gradnje od 400.000 do 2.000.000 SIT (vrednost ne presega 10 % vrednosti, določene v ZIPRS0405). Dokumentacija mora obsegati kopijo naročilnice, ki se izda na podlagi podpisanega obrazca Poročilo o oddaji naročila, iz katerega je razvidno, da je naročnik izbral več ponudb in izbral najustreznejšo. Poročilo mora vsebovati še predmet in vrednost naročila, ocenjeno vrednost, način preverjanja cene, merilo za izbiro, imena in razloge zavrnjenih ponudnikov in odobritev pristojnega uporabnika;
3. **postopku zbiranja ponudb** za blago in storitve od 1.000.000 do 10.000.000 SIT in gradnje 2.000.000 do 20.000.000 SIT (vrednost nad 10 % vrednosti, določene v ZIPRS0405, ki ne presega mejne vrednosti javnega naročila).

Postopek pri oddaji javnega naročila male vrednosti po postopku zbiranja ponudb se začne s sklepom za začetek postopka. Sledi povabilo k oddaji ponudbe, ki vsebuje: rok, do katerega se zbirajo ponudbe; pogoje, ki jih mora izpolnjevati ponudnik; obrazec ponudbe; merila za izbiro najugodnejše ponudbe; način dokazovanja izpolnjevanja pogojev in navodilo ponudnikom za pošiljanje ponudb. Povabilo se navadno pošlje najmanj dvema ponudnikoma. Vsem zainteresiranim ponudnikom pa je treba omogočiti sodelovanje v postopku oddaje naročila, ne glede na to, ali so povabljeni k oddaji ponudbe ali ne. Pri zbiranju ponudb oziroma ko ponudbe prispejo, naročnik preveri, ali prispele ponudbe ustrezajo vsem zahtevam naročnika, in oceni

ponudbe v skladu z določenimi merili. Odpiranje ponudb pri naročilih male vrednosti ni javno, razen če tako določi naročnik. Izbere se najugodnejša ponudba. Pogodba se lahko tudi sklene, če se pridobi ena pravilna ponudba. Naročnik je pred sklenitvijo pogodbe dolžan pisno obvestiti ponudnike z obvestilom o oddaji javnega naročila male vrednosti o svoji odločitvi in jo na zahtevo tudi pojasniti.

Ob koncu je treba pripraviti pisno poročilo o oddaji javnega naročila male vrednosti, ki mora vsebovati vsaj predmet naročila, ime izbranega ponudnika, razloge za njegovo izbiro, imena zavrnjenih ponudnikov in razloge za njihov zavrnitev.

Pravilnik ni dovoljeno uporabiti za naročanje blaga in storitev, za katere je že sklenjena pogodba na podlagi javnega razpisa. Prav tako se, če se naročilo ponavlja, kot na primer redno servisiranje opreme, obvezno sklenejo pogodbe.

V skladu s pravilnikom predlagatelj izpolni zahtevo za naročilo JNMV, ki jo odobri ali zavrne vodja dispanzerja, oddelka ali službe. Če jo odobri, jo podpiše in pošlje predstojniku. Potreba po predmetu naročila se ugotovi, če predstojnik naročilo odobri s svojim podpisom. Za izvedbo JNMV po postopku brez dokumentiranja je pristojen predstojnik enote oziroma od njega pooblaščen zaposlenec. V tem primeru se ponudbe lahko pridobijo po telefonu, za kar se opravi uradni zaznamek v evidenco, ki se hrani v enoti.

Za izvedbo postopka po enostavnem postopku ter za vsa naročila osnovnih sredstev in zdravstvenega materiala, za katere ni sklenjenih pogodb, je pristojna nabavna služba; za naročanje gradbenih del pa služba za vzdrževanje. Po naročanju blaga in storitev v okviru enostavnega postopka je treba pridobiti pisne ponudbe. Te lahko pridobi že sam upravičenec, vodja oddelka ali službe in jih pošlje nabavni službi.

Odgovorne osebe za izvedbo naročila morajo zahteve za naročilo, pogodbe, ponudbe in druge dokumente arhivirati v spis o javnem naročilu in voditi evidenco javnih naročil. Evidenca javnih naročil obsega številko in predmet javnega naročila, naziv dobavitelja oziroma izvajalca, njegov sedež in datum naročila.

4.4. Izdelava revizijskega programa

Revidirani proces nabavne funkcije v Zavodu se ocenjuje v skladu s Standardi notranjega revidiranja (Usmeritve, 2003). Skladno s Standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (2240) mora notranji revizor razvijati delovni program za doseg ciljev. Dokazi o takem načrtovanju morajo biti dokumentirani. Delovni program naj opredeljuje postopke prepoznavanja, proučevanja, vrednotenja in dokumentiranja informacij med potekom dela. Pomemben del načrtovanja je ocenitev tveganja. Skladno z MSR 400 (2005) mora revizor strokovno oceniti revizijsko tveganje in notranje kontrole ter oblikovati revizijske postopke, ki zagotavljajo, da se tveganje zmanjša na še spremenljivo raven.

V revizijskem programu sta opisana vsebina in potek revizijskega pregleda za pridobitev zadostnih zagotovil o pravilnosti in uspešnosti delovanja nabavne funkcije in notranjih kontrol. Revizijski program s postopki revidiranja nabavne funkcije povezuje nabavne dejavnosti s kontrolnimi cilji in tveganji neučinkovitega nabavnega poslovanja, če se kontrolni cilji ne dosežejo (glej Prilogo 2).

Na podlagi Priloge 2 (glej Priloge, str. 4) lahko določimo nekatera sodila za vrednotenje nabavne funkcije. Povezava nabavnih nalog s cilji splošnega ustroja notranjih kontrol in posameznih postopkov ustroja notranjega kontroliranja je prikazana tudi v grafični obliki v Prilogi 3 (glej Priloge, str. 4).

4.5. Obrazložitev izvedbe revizije in ocena kontrol v nabavni funkciji

Na podlagi uvodnega pogovora z vodjo nabavne službe (Priloga 4) se je revizor spoznal z delovanjem nabavne službe, njenimi procesi, postopki in nalogami. Revizor je na podlagi pridobljenih odgovorov na vprašanja, ki jih je dopolnil s pregledom internih aktov, prišel do ugotovitev, prikazanih v nadaljevanju.

Revizor je ugotovil, da je nabavna služba seznanjena z zunanjo regulativo, ki ureja področje javnih naročil. Od internih aktov, ki urejajo nabavno področje, ima Zavod sprejet Pravilnik o oddaji javnih naročil male vrednosti. Nabavna služba nima izdelane strategije niti poslovne politike, saj t. i. strateški načrt ne navaja postopkov in načinov za doseganje poslovnih ciljev. Vodja službe nima pisnih pooblastil za delo in tako ne delegira nalog svojim podrejenim. Vzpostavljen pa je nadzor izvajanja nalog zaposlenih. Služba sestavlja načrte nabav in terminske načrte, spremljanje, analiziranje in poročanje je delno zagotovljeno in je pogojeno z razpoložljivim časom. Služba pripravlja poročila o realizaciji nabave osnovnih sredstev in javnih naročil. Komunikacija med nadrejenimi in podrejenimi je zadovoljiva. Vodja službe ima vizijo o notranjem razvoju službe, v teku so načrtovane spremembe v tehnologiji dela in računalniških podpor, vodja nadzira operativno izvajanje delovnih planov. Dokumentacija se arhivira skladno s pravili, z zaupnim gradivom se ravna skladno s pravili.

Revizija nabavnega procesa revizor nadaljuje s spoznavanjem ustroja notranjega kontroliranja. Zaradi lažjega pregleda je revizor razgradil nabavno funkcijo na posamezne dejavnosti v okviru strateške, taktične in izvedbene ravni. Za vsako izmed teh dejavnosti je zbral primerne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi je mogoče meriti kakovost nabavne funkcije. Za vsako nalogo nabavne funkcije je spoznal dejstva kot podlago za ugotovitev, ali so bila upoštevana sodila za dosežke. Sodila za dosežke so osnovana na ciljih splošnega ustroja notranjega kontroliranja, dokazi o dosežkih pa so osnovani na posameznih postopkih ustroja notranjega kontroliranja.

4.5.1. Strategija nabavne funkcije

Nabavna strategija je temelj, na katerem so zasnovani nadaljnji postopki nabavne funkcije. Primerno zasnovana strategija naj bi bila ciljno naravnana ter naj bi imela opredeljene naloge, izvajalce in njihove odgovornosti. Skladno s Pravilnikom o usmeritvah morajo proračunski uporabniki predpisati delovne postopke in interne akte, sproti dopolnjevati delovne postopke in organizacijske sheme (2. člen) ter določiti podrobna pravila za notranje kontrole za oddajo javnih naročil (7. člen). Ustreznost izdelane strategije Zavoda je revizor preveril s preizkusi, prikazanimi v Tabeli 1, in ugotovil naslednje.

Tabela 1: Opravljeni preizkusi za izdelano nabavno strategijo

Preizkus za kontrolne dejavnosti nabavne strategije	Ugotovitve
Nabavna služba ima izdelan strateški načrt z opredeljenimi cilji.	Nabavna služba nima izdelane svoje strategije in poslovne politike. Obstoječe listine, ki naj bi predstavljale strateški načrt, nimajo vseh lastnosti strateških načrtov.
Nabavna služba ima organizacijski načrt, v katerem so opredeljene in razporejene odgovornosti (opisi dela).	Organizacijski načrt je izdelan na ravni Zavoda, delovni postopki za zaposlene niso predpisani.
Nabavna služba ima izdelana sprotna operativna navodila in smernice za delo.	Vodja službe nima pooblastil za delo, ni pisno delegiral nalog na svoje podrejene, služba nima ažurnih operativnih navodil za delo.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Nabavna služba v Zavodu nima izdelane svoje strategije in poslovne politike. Odsotnost zastavljenih ciljev in načinov ter postopkov za njihovo doseganje pomeni tveganje za Zavod. Sprejet je interni akt, ki ureja nabavno poslovanje na ravni Zavoda. Glede poslovne politike je na vodstveni ravni dogovorjeno, da je cena glavno merilo pri izboru dobaviteljev za oddajo javnih naročil.

Revizor je ugotovil, da je na ravni Zavoda izdelan organizacijski načrt, vendar pa delovni postopki za zaposlene niso v celoti predpisani. Večina nabavnih postopkov je opredeljenih v Pravilniku o oddaji javnih naročil male vrednosti, vendar pa je treba zaposlene zadolžiti za potrebna opravila v postopku nabave in to vključiti v njihove opise dela. Nejasno nabavno poslovanje s pomanjkanjem opisov delovnih postopkov ter slabo razmejitvijo odgovornosti in pristojnosti pomeni tveganje pri delovanju Zavoda. Opisi in postopki za delovanje morajo opredeljevati vlogo vodje nabavne službe, nabavne službe in drugih služb, ki sodelujejo pri izvajanju naročanja od načrtovanj, do javnega naročanja, izvajanja, spremljanja do končnega

vrednotenja. Postopki morajo dati zagotovilo, da bo nabavni proces potekal pravilno in da bodo doseženi strateški cilji na nabavnem področju Zavoda. Ureditev ni celovita, saj ne pokriva celotne notranje organizacijske strukture Zavoda, iz katere so razvidne povezave, odgovornosti in poročanja.

4.5.2. Taktična nabava

4.5.2.1. Načrtovanje potreb

ZJN-1 določa, da sme naročnik začeti postopek oddaje javnega naročila, če je naročilo predvideno v načrtu nabav in so v proračunu oziroma finančnem načrtu za to predvidena sredstva. ZJN-1 predpisuje tudi pravila glede tehničnih elementov ter zahteva jasen opis, ki je skladen s slovenskimi in evropskimi standardi.

Načrt nabav potrošnega materiala za leto 2005 je v Zavodu temeljil na podatkih nabavne službe o nabavi in porabi v predhodnem letu. Za vsako skupino materiala so bila predvidena potrebna sredstva v finančnem načrtu. Načrtovane vrednosti za posamezne materiale so bile navedene v sklepih o začetku postopka. Strokovne komisije, izbrane glede na predmet javnega naročila, so dejavno vključene že v fazi priprave javnih naročil. Tako strokovna komisija pregleda seznam nabavljenih izdelkov v preteklem letu in ga ustrezno popravi. S seznama črta izdelke, ki se ne bodo več uporabljali, in doda nove izdelke, ki jih narekuje stroka. Komisija prav tako popravi razpisano okvirno količino glede na trend povečane oziroma zmanjšane porabe nekega izdelka.

Pravilnost ureditve notranjega kontroliranja pri načrtovanju potreb je revizor presodil na podlagi opravljenih preizkusov, navedenih v Tabeli 2 (str. 27).

Revizor je ugotovil, da je ureditev posameznih postopkov ustroja notranjega kontroliranja v procesu načrtovanja primerna, z občasnimi manjšimi odstopanji. Pri načrtovanju opreme in investicij je treba navesti ustrezno utemeljitev z navedbo, ali gre za nadomestilo izrabljene opreme ali nabavo nove. Za investicijska naročila je izdelan Dokument identifikacije investicijskega projekta, občasno manjka pisni sklep predstojnika. Zavod ima sprejet finančni načrt, pred razpisom so pripravljene specifikacije naročil, standardizirana je večina medicinskega potrošnega materiala.

Tabela 2: Opravljeni preizkusi za načrtovanje potreb

Preizkus za kontrolne dejavnosti nabavne strategije	Ugotovitve
Pridobiti finančni načrt.	Finančni načrt je bil sprejet.
Pridobiti finančni načrt po vrsti, količini in vrednosti.	Nabava osnovnih sredstev, investicij in investicijskega vzdrževanja je zajeta v finančnem načrtu, za druge nabave pa se količinski in vrednostni načrt pripravi pred razpisom. Nabave osnovnih sredstev in investicij niso vedno utemeljene.
Preveriti specifikacijo naročil.	Natančne specifikacije naročil pripravi nabavna služba v sodelovanju s strokovno komisijo. Strokovna komisija specifikacije pregleda in jih popravi. Nabavna služba je standardizirala večino medicinskega materiala, ki se uporablja pri delu pri izvajalcih v vseh enotah Zavoda.
Pridobiti terminski načrt izvedbe javnih naročil.	Nabavna služba ima izdelan načrt javnih naročil za nabavo materiala.
Pridobiti investicijski program za investicijska naročila in pisni sklep predstojnika, ki potrjuje program.	Za investicijska naročila je izdelan Dokument identifikacije investicijskega projekta s potrjenim pisnim sklepom predstojnika.
Preveriti, ali so nabave združene v smiselne celote.	Posebej se izvedejo postopki za sorodne nabave za osnovna sredstva (računalniška oprema, stomatološke enote, ultrazvoki), za storitve (čiščenje prostorov, pranje perila ...), za materiale, razvrščene v sorodne skupine (pisarniški, zobozdravstveni, laboratorijski material). Določeno medicinsko opremo bi bilo smiselno združiti v skupno javno naročilo.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Tabela 3: Primerjava med načrtovano vrednostjo javnega razpisa in vrednostjo sklenjenih pogodb na podlagi izvedenih javnih razpisov

Skupina materiala	Načrt 2005 (brez DDV)	Predvidena vrednost javnega razpisa (brez DDV)	Vrednost sklenjenih pogodb (brez DDV)	Razlika med predvideno in sklenjeno vrednostjo
Laboratorijski material	154.877.500	70.000.000	64.750.661	5.249.339
RTG filmi	23.569	20.000.000	20.405.769	- 405.769
Pisarniški material	49.923	21.500.000	21.853.350	- 353.350
Čistila	13.869	12.500.000	11.673.408	826.592
Material za zobozdravstvo	128.653.333	135.000.000	106.875.588	28.124.412
Sanitetni material	39.869	40.500.000	34.334.752	6.165.248
Material za splošne in specialistične ordinacije	68.402.500	47.000.000	48.840.176	-1.840.176
Skupaj	352.060.563	346.500.000	308.733.704	39.606.472

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005

Na podlagi primerjave med načrtovano vrednostjo javnega razpisa in vrednostjo sklenjenih pogodb javnih razpisov, prikazanih v Tabeli 3, je razvidno, da so te za leto 2005 za približno 15 odstotkov višje od dejansko sklenjenih pogodb. Odstopanje je zlasti v okviru materiala za zobozdravstvo, ki obsega kar 71 odstotkov celotnega odstopanja. Nabavna služba pojasnjuje odstopanja z vedno večjo konkurenco na tem področju in s pojavom cenejših materialov.

Revizor je ocenil, da je proces ugotavljanja potreb po potrošnem materialu dovolj uspešen, saj je v proces načrtovanja in ugotavljanja potreb vključen končni uporabnik. Pozitivno je bil ocenjen tudi načrt nabav, ki temelji na materialnih podatkih in tudi na dosedanjih izkušnjah nabavne službe.

4.5.2.2. Izbira dobavitelja

Pri izbiri dobavitelja mora naročnik izbrati pravilen način oddaje naročila in zato preveriti, kakšna je ocenjena vrednost naročila. Določiti mora ustrezne razpisne pogoje za sodelovanje, kot so pogoji za priznanje sposobnosti, izbrati objektivna merila ter utemeljiti in vnaprej določiti njihov način uporabe. V Zavodu je za to pristojna strokovna komisija za izvedbo javnega razpisa, sestavljena iz strokovnega osebja glede na predmet javnega naročila, diplomiranega pravnika in diplomiranega ekonomista, predstavnika nabavne službe, ki je tudi vodja izvedbe javnega naročila. Strokovni del komisije je v fazi priprave javnega naročila odgovoren za natančen opis in specifikacijo razpisanih izdelkov ob upoštevanju usmeritve vodstva, da mora

biti kakovost opredeljena vedno kot zahteva in ne merilo, v fazi ocenjevanja ponudb pa za ugotovitev ustreznosti ponujenih izdelkov.

Tabela 4: Pravilnost oddaje javnih naročil in JNMV

Preizkus za kontrolne dejavnosti izbire dobavitelja	JR-3/05	JR-6/05	JR-9/05
Sklep o začetku postopka	da	da	da
Finančni načrt	da	da	da
Ocenjena vrednost brez DDV	31 mio SIT	19 mio SIT	13,15 mio SIT
Razpisna dokumentacija	da	da	da
• Merilo izbire	ekonomsko najugodnejša ponudba	najnižja cena	najnižja cena
• Roki	da	da	da
• Opredelitev specifikacije v količini in kakovosti	da	da	da
Objava javnega razpisa v UL	da	da	da
Zapisnik o opiranju ponudb	da	da	da
Odločitev o oddaji	da	da	da
Končno poročilo o oddaji	da	da	da
Obvestilo o oddaji naročila v UL	da	da	da
Število prejetih ponudb	6	3	8
Izbrani ponudnik	dobavitelj 1	dobavitelj 2	dobavitelj 3
	Javna naročila malih vrednosti		
Kontrola višine nabav istovrstnega blaga in storitev med letom	Se ne izvaja.		
Kontrola oddajanja naročil male vrednosti	Revizor je preveril oddajo 30 javnih naročil male vrednosti*. Za vsa pregledana naročila je ugotovil, da so bile pridobljene ponudbe, upoštevan postopek konkurenčnega zbiranja ponudb in da je bilo naročilo oddano najugodnejšemu ponudniku.		

* Pri kontroli oddajanja naročil male vrednosti se je revizor omejil na pregled nestatistično določenega vzorca postopkov, izvedenih v nabavni službi.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Zaradi izbire pravilnega postopka načina oddaje javnega naročila je pomembno preveriti morebitno preseganje nabav istovrstnega blaga ali storitve nad zneskom, ki je določen kot

naročilo male vrednosti⁷. Med letom mora biti vzpostavljena redna kontrola višine nabav pri posameznih dobaviteljih.

V fazi izbiranja dobavitelja je revizor preveril ureditev notranjega kontroliranja s preizkusi, navedenimi v Tabeli 4, ter ugotovil, da so bili vsi trije javni razpisi izvedeni v skladu z zakonom in nabave izvršene v skladu z rezultati javnega naročila. Ustrezno so bili razpisani tudi razpisni pogoji javnih naročil in predhodno izbrana objektivna merila. Prav tako so bili ustrezno izpeljani postopki javnih naročil male vrednosti, ki jih je izvedla nabavna služba. Zavod razpolaga s pravilnikom o izvajanju javnih naročil, v katerem so opisani vsi postopki, potrebna dokumentacija, navodila in ravnanje v primeru posebnosti.

Odstopanje od dobre ureditve je neizvajanje kontrole višine nabav pri posameznih dobaviteljih med letom, nanašajoč se na naročila male vrednosti, ki ga nabavna služba pripisuje preobremenjenosti zaposlenih oziroma pomanjkanju kadra.

4.5.2.3. Sklepanje pogodb

Sklepanje pogodb je zadnja faza nalog, ki se izvajajo na taktični ravni nabavne funkcije. Z dobro sestavljeno pogodbo se mora naročnik zavarovati tako, da sta predmet pogodbe in cena nedvoumno določena. V pogodbi mora naročnik tudi določiti vrsto finančnega zavarovanja za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti in za odpravo napak v garancijskem roku. Če dobavitelj ne izpolni obveznosti, je kupcu lahko povzročena velika škoda ali celo precejšnja izguba. ZJN-1 določa, da mora naročnik od ponudnikov zahtevati finančno zavarovanje. Vrsta, vsebina, oblika, roki in enotni obrazci finančnih zavarovanj so predpisani v Pravilniku o vrstah finančnih zavarovanj, s katerim ponudnik zavaruje izpolnitev svoje obveznosti v postopku oddaje javnega naročila. Poleg finančnega zavarovanja pogodb se naročnik lahko zavaruje tudi z določitvijo pogodbene kazni v primeru zamude.

Naročnik mora zagotoviti tudi učinkovito izvajanje pogodbe, zato mora za spremljanje izvajanja pogodbe določiti odgovorno osebo – skrbnika. Pri izvajanju nadzora mora skrbnik delovati skladno z navodili in usmeritvami za delovanje. Kontrolne dejavnosti, ki jih je revizor izvedel za fazo sklepanja pogodb, so navedene v Tabeli 5.

Revizor je preveril razpis JR-5/2005, na katerega se je prijavilo 9 ponudnikov, od tega sta dva ponudnika predložila nepopolno ponudb, zato sta bila izločena iz postopka ocenjevanja. Naročilo je bilo razdeljeno na 7 sklopov, za katere so bili na podlagi ocenjevanja (merilo ocenjevanja: 90 % cena, 10 % reference) pravilno izbrani trije najugodnejši ponudniki za posamezne sklope, s katerimi je Zavod podpisal pogodbe.

⁷ Najvišja vrednost, do katere se lahko odda po pravilih za oddajo naročil male vrednosti, je določena v ZIPRS; v letu 2005 je bilo 10.000.000 SIT za oddajo naročila blaga in storitev ter 20.000.000 SIT za gradnje.

Tabela 5: Opravljeni preizkusi za sklepanje pogodb

Preizkus za kontrolne dejavnosti sklepanja pogodb	Ugotovitve- JR-5/2005		
	Pogodba 1	Pogodba 2	Pogodba 3
Ugotoviti, ali je pogodba podpisana z izbranim ponudnikom.	da	da	da
Preiskati, ali je pogodba v skladu s ponudbo.	da	da	da
Preveriti zavarovanje pogodb.	da	da	ne
Pregledati, ali so v pogodbah določeni skrbniki pogodb.	Skrbniki niso določeni, to delo opravljajo zaposleni, ki so pripravljali izvedbo javnega razpisa.		
Pridobiti navodila in usmeritve za delo skrbnikov.	Navodil in usmeritev za delo skrbnikov ni.		

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Vrednost enega sklopa, za katerega je podpisana pogodba, je znašala 3.144.579,35 tolarjev. Zaradi nizke vrednosti ponudniku ni bilo treba predložiti bančne garancije za dobro izvedbo posla, druga dva ponudnika sta za zavarovanje predložila bančno garancijo.

Revizor je na podlagi preizkusov preveril skladnost podpisanih pogodb z izbranim ponudnikom z njihovo ponudbo in zavarovanje pogodb v primeru neizpolnitve posla. Pri tem je ugotovil, da je sklepanje pogodb pravilno in v skladu z zakonom. Pogodbe so tudi ustrezno zavarovane. Pomanjkljivost v tej fazi se kaže v tem, da v pogodbah niso določeni skrbniki pogodb, ki bi bili pristojni za kontrolne in občasne primerjave načrtovanih stroškov z dejansko nastalimi. Za skrbnike pogodb ni nobenih navodil in usmeritev.

4.5.3. Izvedbena raven naročanja

4.5.3.1. Naročanje pri izbranem dobavitelju

Cilji te faze so predvsem zagotoviti pravilno začetno evidentiranje naročila in pravočasno dobavo oziroma izvedbo naročila. V tej fazi se izvajajo temeljni kontrolni postopki, ki se nanašajo predvsem na kontrolo pravilnosti ter zajemajo začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke in popolnost zajemanja poslovnih dogodkov. Ob tem morajo biti jasno določene pristojnosti in odgovornosti vseh udeleženi v postopku naročanja.

Glede na številne lokacije in podlokacije ima Zavod zelo dobro urejen računalniški sistem naročanja potrošnega materiala, ki zagotavlja, da se kupujejo le pogodbeno določeni izdelki pri izbranih dobaviteljih. Naročniki izdajo naročilnico, ki jo mora odobriti in potrditi pristojna

oseba, saj v nasprotju pomeni neupoštevanje predpisov in povzroči nastanek nedovoljenih obveznosti. Naročniki morajo ob upoštevanju dogovorjenih dobavnih rokov z dobavitelji pravočasno naročiti materiale, ki jih potrebujejo za nemoteno delovanje delovnega procesa. Če prihaja do zamud v dobavnih rokih, ki izhajajo iz pogodb, morajo naročniki opozoriti nabavno službo oziroma skrbnika pogodbe.

Tabela 6: Opravljeni preizkusi za naročanje pri izbranem dobavitelju

Preizkus za kontrolne dejavnosti za naročanje	Ugotovitve
Pregledati izdane naročilnice, ali so bile pravilno odobrene.	Od 30 pregledanih naročilnic JNMV so bile vse pravilno odobrene.
Preveriti zaostala naročila.	Naročilnice se ne prilagajajo vestno k računom, temveč se arhivirajo posebej, zato ni celovitega pregleda zaostalih naročil.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Revizor je na podlagi nestatistično določenega vzorca naročilnic (Tabela 6), ki jih je izdala nabavna služba po postopku javnih naročil male vrednosti, ugotovil, da so bile vse naročilnice pravilno odobrene in evidentirane. Za naročanje materiala, prek računalniškega sistema, ki je pogodbeno določen, je dostop do naročilnic mogoč le z individualnimi gesli zaposlenih, tako da je preprečen nepooblaščen dostop do naročanja. Program dopušča naročanje do mesečnega limita, ki ga ima naročnik. Ob tem pa obstaja tveganje, da pooblaščen oseba naknadno ročno spremeni količino naročenih izdelkov na naročilnici. V tem primeru arhivirana naročilnica ni identična poslani, hkrati pa se ne evidentirajo prave količine porabe, ki se zajamejo v prihodnjem obdobju javnega razpisa. Z navodili bi morali predpisati, da je treba vse spremembe podatkov na naročilnici vnesti v računalnik in določiti pooblaščen osebe za navedene popravke.

Ugotovitev, da so vse izdane naročilnice tudi obdelane in evidentirane skupaj z dobavnicami in računi dobaviteljev, zagotavlja popolnost pri evidentiranju poslovnih dogodkov. Ureditvev v tem pogledu je pomanjkljiva, ker se naročilnice ne prilagajajo vedno k računom, temveč se arhivirajo posebej, zato ni celovitega pregleda zaostalih računov. Morebitni nezajeti računi se odpravijo pozneje z letnim usklajevanjem stanj obveznosti s poslovnimi partnerji. Zavod ima predpisan enoten način arhiviranja naročilnic, ki pa bi se moral dosledno izvajati.

Večje nepravilnosti pri naročanju so bile ugotovljene pri pregledu fotokopij evidenc, ki so jih enote dolžne, v skladu z Navodili o oddaji javnih naročil male vrednosti, mesečno pošiljati nabavni službi za vsa naročila malih vrednosti do 2 % vrednosti, določene z Zakonom o izvrševanju proračuna (do 200.000,00 SIT za blago in storitve in do 400.000,00 SIT za gradnje). Ugotovljeno je bilo, da so v začetnih mesecih enote pošiljale fotokopije evidence z naročilnicami in vrednostmi JNMV-ja, ki jih je nabavna služba tudi pregledala in opozorila enote na napake. V

poznejših mesecih pa so enote prenehale pošiljati evidence naročil, nato pa še fotokopije naročilnic (Priloga 5).

Zaradi nepreglednega in nedoslednega sistema izvajanja javnih naročil malih vrednosti s strani enot Zavoda je prihajalo do nepravilnosti, tako da enote:

- niso preverjale, ali je za predmet naročila sklenjena pogodba na ravni Zavoda, in so tako naročale artikle po postopkih JNMV, ki so že pogodbeno določeni;
- so po tem postopku naročile pogodbene artikle, ker so že presegle limit za naročanje;
- so naročale substitute pogodbeno določenega blaga;
- so naročale blago, ki se obdobjno kupuje skupaj za cel Zavod;
- so naročale določeno blago oziroma storitev večkrat v letu in s tem prekoračile zakonsko določene letne vrednosti (Priloga 7) oziroma vrednost blaga in storitev po posameznih enotah ni preseгла vrednosti, je bila pa presežena na ravni Zavoda (Priloga 6);
- so naročale blago oziroma storitev brez ustreznega predhodno izvedenega postopka (Priloga 8).

Zaradi nepravilnosti je prišlo v nekaterih primerih do kršitev temeljnih načel Zakona o javnih naročilih, saj ni bila omogočena transparentna, učinkovita in gospodarna poraba javnih sredstev ter zagotovljena enakopravnost ponudnikov.

4.5.3.2. Spremljanje in ocenitev opravljene dobave oziroma storitve

Spremljanje in ocenitev opravljene dobave oziroma storitve mora zagotoviti skladnost s pogodbo oziroma ponudbo glede količine, kakovosti in cene. Glede na številne lokacije ima Zavod zelo dobro urejen računalniški sistem naročanja, ki zagotavlja, da se kupujejo le pogodbeno določeni izdelki pri izbranih dobaviteljih. Slabše stanje je pri dejanskemu preverjanju dobav, s strani naročnika, saj ti preverjajo samo naročeno in prejeto količino ter kakovost prejetega blaga. Ob neskladju reklamirajo blago ter pošljejo ustrezni obrazec dobavitelju in nabavni službi v vednost. Glede na dejstvo, da imajo naročniki odklonilen odnos do administrativnih opravil, zelo redko prihaja do pisnih reklamacij. V večini primerov naročnik pokliče dobavitelja in se z njim ustno dogovori. O zamudah in reklamacijah je nabavna služba obveščena le ob pisni reklamaciji.

Zavod ne razpolaga s skladiščem in zato potekajo vse dobave po dogovoru z dobaviteljem direktno na stroškovna mesta enot. Ker zaposleni v nabavni službi niso fizično navzoči po posameznih enotah, nimajo pregleda in konkretnih podatkov o dejanskih dobavah in obračunanih cenah iz faktur. Ob dobavi blaga, ki ga je naročila nabavna služba po postopku JNMV, je enota dolžna poslati nabavni službi interni obrazec o prejemu blaga.

Na podlagi izvedenih preizkusov, prikazanih v tabeli 7, je revizor ugotovil, da se glavne slabosti v tej fazi nanašajo na pregled priloženih dobavnic, ki bi jih morali po internem pravilniku

podpisane in skupaj z naročilnico prilagati k računom. V tem primeru obstaja tveganje, da dobavitelj zaračuna blago, ki ni bilo dobavljeno, oziroma, da se prejeta blago razlikuje od naročenega. Cene na računu se ne primerjajo s pogodbeno oziroma dogovorjeno ceno, kar lahko povzroči, da dobavitelj zaračuna blago po višji ceni, kot je bilo dogovorjeno. Po pogovoru z glavnimi sestrami enot, ki imajo pregled nad naročilnicami in prejemom materiala, je bilo ugotovljeno, da se dobavitelji držijo pogodbeno dogovorjenih dobavnih rokov. Zaradi pogoste odsotnosti datuma prejema naročilnice na računu dobaviteljev ni mogoče na določenem vzorcu računov primerjati dejanskega prejema naročilnice s strani dobavitelja z datumom odpošiljanja blaga in tako pridobiti zadosten dokaz, da je trditev glavnih sester točna.

Tabela 7: Opravljeni preizkusi za spremljanje in ocenitev opravljene dobave

Preizkus za kontrolne dejavnosti za naročanje	Ugotovitve
Primerjati naročilnice, dobavnice in račun (količina, kakovost).	Večina računov je pravilno odobrenih. Preverjene so bile količine, navedene na dobavnici in računu, manjkale pa so nekatere dobavnice ali podpisi prejema.
Primerjati cene na računu s pogodbeno (ponujeno) ceno.	Primerjava cen se ne izvaja sproti, temveč ob zaključku pogodbe.
Preveriti dobavne roke.	Dobavni roki se preverjajo ob zaostanku dobave, ki ga zaznajo naročniki.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Nabavna služba se zaveda navedenih tveganj in odgovarja, da bo posodobitev računalniškega sistema naročanja, ki je v teku, nabavni službi zagotovila večji pregled nad dobavljenimi količinami, cenami, dobavnimi roki in izdanimi reklamacijami ter odpravila navedene pomanjkljivosti.

4.5.3.3. Ocena in izvajanje pogodbe

Ocena izvajanja pogodbe je zadnja faza izvedbene ravni naročanja. Cilj nabavne službe je v tej fazi predvsem pripraviti poročilo z oceno in analizo izvajanja pogodbe ter oceno uspešnosti poslovanja ob izteku pogodbe. Praviloma naj bi se analize izvajale že med pogodbenim obdobjem, vendar pa se te zaradi preobremenjenosti nabavne službe izvajajo samo ob izteku pogodbe, pa še to je odvisno s trenutno razpoložljivostjo s časom.

V nabavni službi pripravijo analizo poslovanja, to je pregled pogodbe po prejetih materialih in zaračunanih cenah po izteku pogodbe. Ob odstopanjih v ceni se od dobavitelja zahteva, da za preveč zaračunane artikle izstavi dobropis in vrnitev finančnih sredstev. Izjemoma to naredi med pogodbenim obdobjem, če jo je opozorilo materialno knjigovodstvo, da cena na fakturi bistveno odstopa od cen prejšnjih nabav.

V letu 2005 ni bila opravljena nobena analiza poslovanja po izteku pogodbenega obdobja javnega naročila, preverjali pa so pogodbene cene in izstavili bremepise za skupine, navedene v Tabeli 8.

Tabela 8: Izdani bremepisi za izbrane skupine potrošnega materiala na podlagi sklenjenih pogodb

Vrsta materiala	Pogodba	Znesek bremepisa	Obdobje pogodbe
Pisarniški material	JR-9/2003, JR-9/2003-P in pogodba za izdelavo internih obrazcev	234.216 SIT	1. 1. 2005 – 31. 12. 2005
Toaletne brisače		Minimalna odstopanja	1. 6. 2004 – 31. 5. 2005
Material za zobozdravstvo	JR-8/2004-3 JR-8/2004-8	1.126.690 SIT 85.037 SIT	1. 7. 2004 – 30. 6. 2005
Sanitetni material		Minimalna odstopanja	1. 1. 2005 – 31. 12. 2005

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Glede na visoke izstavljene zneske bremepisov je pričakovati, da so bile preveč zaračunane cene tudi za druge vrste materiala. Prav tako obstaja tveganje, da preveč plačanih sredstev Zavod ne dobi povrnjenih, saj finančno zavarovanje dobavitelja za izpolnitev obveznosti v postopku oddaje javnega naročila že poteče.

Pri pridobivanju revizijskih dokazov je bilo tudi ugotovljeno, da je materialno knjigovodstvo nepravilno knjižili določen artikel znotraj skupine sanitetnega materiala, in sicer je bil knjižen pod napačno šifro. Vrednostno zadeve ne spremeni, vendar pa gre za problem pri pripravi količin potreb za nova javna naročila v prihodnjem obdobju.

V nabavni službi bi bilo nujno zagotoviti sprotno preverjanje izvajanja pogodb javnih naročil ali vsaj izvesti končno obširno analizo poslovanja za vsako podpisano pogodbo, s čimer bi zmanjšali obstoječa tveganja ter izboljšali učinkovitost in gospodarnost razpolaganja z javnimi sredstvi. Analizo bi bilo treba razširiti z drugimi informacijami o dobavitelju, kot so izpolnjevanje dobavnih rokov, popolnost in ustreznost dobav, kakovost dobavljenih artiklov in reševanje reklamacij. Poleg količinske in vrednostne analize izvedbe pogodbe bi bilo treba izvesti celostno oceno ponudnika.

4.6. Povzetek ocene notranjih kontrol in pravilnosti nabavne funkcije

Ureditev notranjega kontroliranja nabavne funkcije je bila raziskana na treh ravneh: strateški, taktični in izvedbeni ravni naročanja. Ocenjena je bila ureditev in delovanje notranjih kontrol ter pravilnost procesa nabavne funkcije. MSR 500 (2005) v zvezi z ureditvijo notranjega kontroliranja navaja, naj revizor pridobi revizijske dokaze o:

- zasnovi: ureditev kontroliranja je ustrezno zasnovana, da preprečuje in/ali odkriva in popravlja bistveno napačne navedbe;
- delovanju: ureditev obstaja in uspešno deluje v celotnem preučevanem obdobju.

Na podlagi izsledkov je bilo ugotovljeno, da je v Zavodu vzpostavljen sistem notranjih kontrol, ki ne vključuje vseh tveganj in zato občasno ne deluje oziroma je neučinkovit.

Na strateški ravni Zavod nima izoblikovane nabavne strategije, nima predpisanih smernic za delovanje in opredeljenih kontrol, niti določenih oseb za izvedbo kontrolnih postopkov v celotnem nabavnem procesu. Ker je javno naročanje osnova za nabavo materiala, pomeni neformalna strategija javnega naročanja precejšnje tveganje za Zavod.

Na taktični ravni je Zavod uspešen na področju ugotavljanja potreb. Zavod ima sprejet in potrjen letni finančni načrt, na podlagi katerega se izvajajo posamezne nabave in javna naročila. Pred razpisi so pripravljene specifikacije naročil, standardiziranega je večino materiala, v proces nabave pa je vključen tudi končni uporabnik. Nabavna služba izvaja javna naročila v skladu z zakonom, bodisi za pridobitev najugodnejših cen blaga in storitev z objavo javnih naročil v Uradnem listu RS, bodisi s postopki konkurenčnega zbiranja ponudb za oddajo naročil male vrednosti. V zvezi z naročili malih vrednosti do 2 % vrednosti, določene z Zakonom o izvrševanju proračuna, ki so v prisotnosti enot zavoda, enote niso v celoti upoštevale Navodil o oddaji javnih naročil male vrednosti. Zavod bi lahko tudi izboljšal kontrolne postopke z določitvijo skrbnikov za tekoče in krovno nadziranje pogodb ter kontrolo višine istovrstnega blaga ali storitev med letom.

Na izvedbeni ravni so vzpostavljene kontrole pri naročanju, naročila so pravilno odobrena. Proces dobave je z izvedbene plati učinkovit, medtem ko ni vzpostavljen sistem notranjih kontrol za preglednost nad dejanskim naročenim blagom in dejansko opravljenimi dobavami, vezanimi na količine in cene. Dokončanje nadgradnje računalniškega sistema naročanja naj bi odpravilo obstoječa tveganja in hkrati bolj vpletlo v sistem tekočega nadzora zaračunanih cen materialno knjigovodstvo, ki bi sproti reklamiralo odmike. Kontrola potrjevanja računov in dobavnic je vzpostavljena z internim pravilnikom, ki pa včasih ne deluje uspešno. Kontrola cen se zaradi obremenjenosti kadra opravlja naknadno po izteku pogodbenega obdobja, ko se izstavijo tudi bremepisi za preveč zaračunan material in storitve. Celostna analiza poslovanja ob izteku pogodbenega obdobja se ne izvaja, prav tako se ne izvede končna ocena dobavitelja.

4.7. Končno poročilo revizorja s priporočili Zavodu

Glede na ugotovitve, do katerih je prišel notranji revizor pri notranji reviziji izbrane funkcije, bi lahko končno poročilo notranjerevizijske službe poslovodstvu Zavoda vsebovalo naslednja pomembna odkritja in ugotovitve glede delovanja nabavne službe preučevanega Zavoda:

1. *Vzpostavljen je sistem notranjih kontrol, ki pa ni v celoti deloval:*

- občasno prihaja do nepravilnih postopkov oddaje javnih naročil nabave blaga oziroma storitev, glede na letne vrednosti;
- občasno prihaja do nabave nepogodbenega blaga oziroma storitev in zaračunavanje nepogodbenih cen;
- nabavna služba ne izvaja analize pogodb oziroma preveritve cen za vse skupine materiala.

2. *Vzpostavljen je sistem notranjih kontrol, ki pa ni učinkovit in bi ga bilo treba ustrezno prilagoditi*

Nanašajoč se na naročila malih vrednosti do 2 % vrednosti, določene z Zakonom o izvrševanju proračuna, ki so v pristojnosti enot Zavoda, enote niso v celoti upoštevale Navodil o oddaji javnih naročil male vrednosti. Ugotovljene nepravilnosti so bile naslednje:

- ni bilo preverjeno, ali je za predmet naročila že sklenjena pogodba na ravni Zavoda;
- obrazec Evidenca se ni izpolnjeval dosledno;
- fotokopije obrazca Evidenca se niso redno pošiljale skupaj s fotokopijami naročilnic v nabavno službo;
- ni varovala, ki bi preprečeval, da se na ravni enot in Zavoda letno ne prekorači mejna vrednost.

3. *Ni vzpostavljen sistem notranjih kontrol:*

- ni pregleda nad dejansko naročenim blagom oziroma storitvami v okviru nabavne službe in dejansko opravljenimi dobavami (glede količine in cene).

Notranjerevizijska služba meni, da mora Zavod vzpostaviti take revizijske cilje kontroliranja, ki omogočajo doseganje ciljev, smotrno in pravilno poslovanje, varovanje sredstev in zanesljivost informacij v računovodskih evidencah. Na podlagi navedenih odkritij in ugotovitev bi notranja revizijska služba lahko dala naslednja priporočila vodstvu Zavoda, ki se nanašajo na popravljalne ukrepe, ki bi jih moral izvesti revidiranec za odpravo ugotovljenih slabosti in izboljšanje poslovne dejavnosti:

1. Priporočila z visoko stopnjo tveganja, ki zahteva takojšen odziv:

- Vzpostavijo naj se redne kontrole višine nabav pri posameznih dobaviteljih med letom, opredelijo način in odgovorne osebe, ki bodo kontrolo izvajale. Pri preseganju mejnih zneskov naj se poskrbi za ustrezne ukrepe.
- Ustrezno naj se spremeni postopek naročil malih vrednosti do 2 % vrednosti, določene z Zakonom o izvrševanju proračuna.
- Določijo naj se skrbniki posameznih pogodb in natančno opredelijo njihove odgovornosti in pooblastila ter pripravijo ustrezna navodila za njihovo delo.
- Ob izteku pogodb naj nabavna služba pripravi poročilo z oceno in analizo pogodbenega izvajanja z informacijami o dobavitelju, kot so izpolnjevanje dobavnih rokov, dobava ustreznih materialov, dogovorjene kakovosti in cene ter način reševanja reklamacij.

2. Priporočila s srednjo stopnjo tveganja, ki zahtevajo ukrepanje v najkrajšem roku:

- Zavod naj pripravi strategijo in opredeli cilje javnega naročanja za nabavo materiala, opreme in storitev ter določi odgovorne nosilce s pisnimi navodili, ki bodo zagotovila ustrezno izvajanje nalog v vseh fazah naročanja.
- Vzpostavi se naj sistem, ki bo zagotavljal sledljivost naročil – dobave – pogodb oziroma ponudb.
- Preuči naj se možnost sodelovanja nabavne službe in materialnega knjigovodstva, v smislu spremljanja izvajanja pogodbenih cen in sprotnega izstavljanja bremepisov za ugotovljena neupoštevanja pogodbenih določil.
- Preuči naj se možnost o okrepitevi kadrovske zasedbe v nabavni službi.

SKLEP

Hiter gospodarski razvoj zahteva, da se področje notranje revizije, ki je bilo nekdanj osredotočeno samo na finančne sisteme in računovodske izkaze, širi na druga področja poslovanja in se vedno bolj pogloblja. Ta premik je tesno povezan z večjim razumevanjem in večjo pomembnostjo področja notranjih kontrol, dobrega gospodarjenja in upravljanja organizacij. Sodobno notranje revidiranje zagotavlja storitve, ki vključujejo pregledovanje in ocenjevanje kontrol, učinkov, tveganj in vodenja v organizacijah, tako javnega kot privatnega sektorja.

V Sloveniji se področje notranjega revidiranja pospešeno razvija, saj so organizacije zainteresirane za čim večjo preglednost poslovanja in učinkovitost upravljanja. Ob tem je treba ločiti notranje revidiranje privatnega sektorja od notranjega revidiranja, ki ga je uvedel leta 2002 spremenjeni in dopolnjeni Zakon o javnih financah. Zakon nalaga vsem proračunskim uporabnikom, da organizirajo ustrezno obliko finančnega poslovanja in sistem notranjih kontrol ter notranjo revizijo, ki jo izvajajo posebej usposobljeni državni revizorji oziroma pooblaščen registrirani zunanji revizorji. Z notranjim revidiranjem dobi predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira zagotovilo, da notranje kontrole obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni.

V diplomski nalogi je na primeru nabavne funkcije predstavljen potek notranje revizije javnega zavoda, ki je kot posredni uporabnik državnega proračuna zavezan k vzpostavitvi in izvajanju sistema notranjega nadzora javnih financ.

Nabavna funkcija je ena izmed strateško pomembnih dejavnosti, saj si lahko organizacija z uspešno nabavno strategijo zagotovi konkurenčno prednost pred konkurenti ter s tem vpliva na kakovosten razvoj in rast organizacije. Čeprav se nabavne dejavnosti v javnem sektorju razlikujejo od zasebnega, saj so te podrejene natančno določenim postopkom javnega naročanja, je skupna točka obeh načelo gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev. Sodobno zastavljena nabavna strategija in politika, ki vključuje sistem notranjih kontrol, omogoča kakovostno vodenje dejavnosti v nabavnem procesu, s katerimi zmanjšamo tveganje in izkoristimo priložnosti. Oboje prispeva h gospodarni rabi sredstev in s tem odgovornemu obnašanju proračunskih uporabnikov.

Notranje kontrole so dinamična in spremenljiva kategorija, zato jih je treba kritično ocenjevati, dopolnjevati in prenavljati, čeprav je sistem že vzpostavljen. Poslovodni organ se mora zavedati, da delovanje notranjih kontrol prispeva h kakovostnemu odločanju in zmanjšuje tveganje na še sprejemljivo raven. Obvladovanje tveganj pa je sestavni del vodenja.

Spoznanja o notranjih kontrolah, pridobljena na podlagi notranje revizije, in priporočila za odpravo pomanjkljivosti so uporabna, ker kažejo na možnosti izboljšav pri nabavnem poslovanju. Vendar pa vzpostavitev sistema notranjega nadzora in s tem primerne kontrolnega okolja zahteva sodelovanje vseh zaposlenih. Vodstvo je odgovorno za organiziranje notranjih kontrol kot sistema postopkov in metod za doseganje zastavljenih ciljev v skladu s poslanstvom, za zagotovitev zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, gospodarnosti ter za varovanje sredstev organizacije pred prevarami, izgubo in neprimernim ravnanjem. Zaposleni in vodstvo morajo imeti etične vrednote in delovati strokovno ter razumeti in upoštevati svojo vlogo pri notranjem kontroliranju.

LITERATURA

1. Cvikl M. Milan: Zakon o javnih finančah s komentarjem. Ljubljana : Založba Borex, 2000. str. 333
2. Česen Marjan: Management javne zdravstvene službe. Ljubljana : Center za tehnološko usposabljanje, 2003. 254 str.
3. Freedman J. Robert, Shoulders D. Craig: Governmental and Non profit Accounting. New Jersey : Prentice Hall, 1993. 811 str.
4. Korpič-Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 171–184.
5. Kovač Matjaž: Udeleženci pri javnem naročanju in postopek oddaje javnih naročil po Zakonu o javnih naročilih. Revizor, Ljubljana : 16(2005), 2. str. 44–65.
6. Kranjc Vesna: Zakon o javnih naročilih (ZJN-1) s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 303 str.
7. Lesjak Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Revizor, Ljubljana, letnik 6(2000), 12, str. 9–22.
8. Lesjak Mira: Standardi o strokovnem ravnanju pri notranjem revidiranju – model standarda izvedbe na primeru javnega naročanja. Revizor, Ljubljana, 17(2006), 3, str. 7–26.
9. Milatovič Jurij: Oblikovanje revizijskih in letnih poročil. Gradivo za izobraževanje za pridobitev naziva državni notranji revizor, Center za razvoj javnih financ, 2003. 10 str.
10. Možina Stane et al.: Management: nova znanja za uspeh. Radovljica : Didakta, 2002. 867 str.
11. Potočnik Vekoslav: Nabavno poslovanje s primeri iz prakse. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 418 str.
12. Rus Veljko: Management neprofitnih organizacij. Radovljica : Didakta, 1994. 1072 str.
13. Sawyer Lawrence B. et al: Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. 5th edition. IIA The Institut of Internal Auditors, 2005. 1446 str.
14. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 2, str. 7–22.
15. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ponatis druge izdaje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 282 str.
16. Van Weele Arjan J.: Nabavni management: analiza, planiranje in praksa. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 406 str.
17. Van Weele Arjan J.: Purchasing Supply Chain Management: Analysis, Planning and Practise. Third Edition. London : Thompson Learning, 2002. 363 str.
18. Vidovič Zdenka: Revidiranje zdravstvenih zavodov. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995, 170 str.
19. Železnik Milan, Javornik Marjan: Postopek oddaje javnih naročil, Pregled postopka. 1. Posvet o javnih naročilih. Portorož : Agencija za management Ljubljana in Društvo za izobraževanje delavcev javnih naročnikov v RS, 1998, str. 5–26
20. Žnidaršič Kranjc Alenka: Ekonomika in upravljanje neprofitne organizacije. Postojna : Dej d.o.o., 1996. 233 str.

VIRI

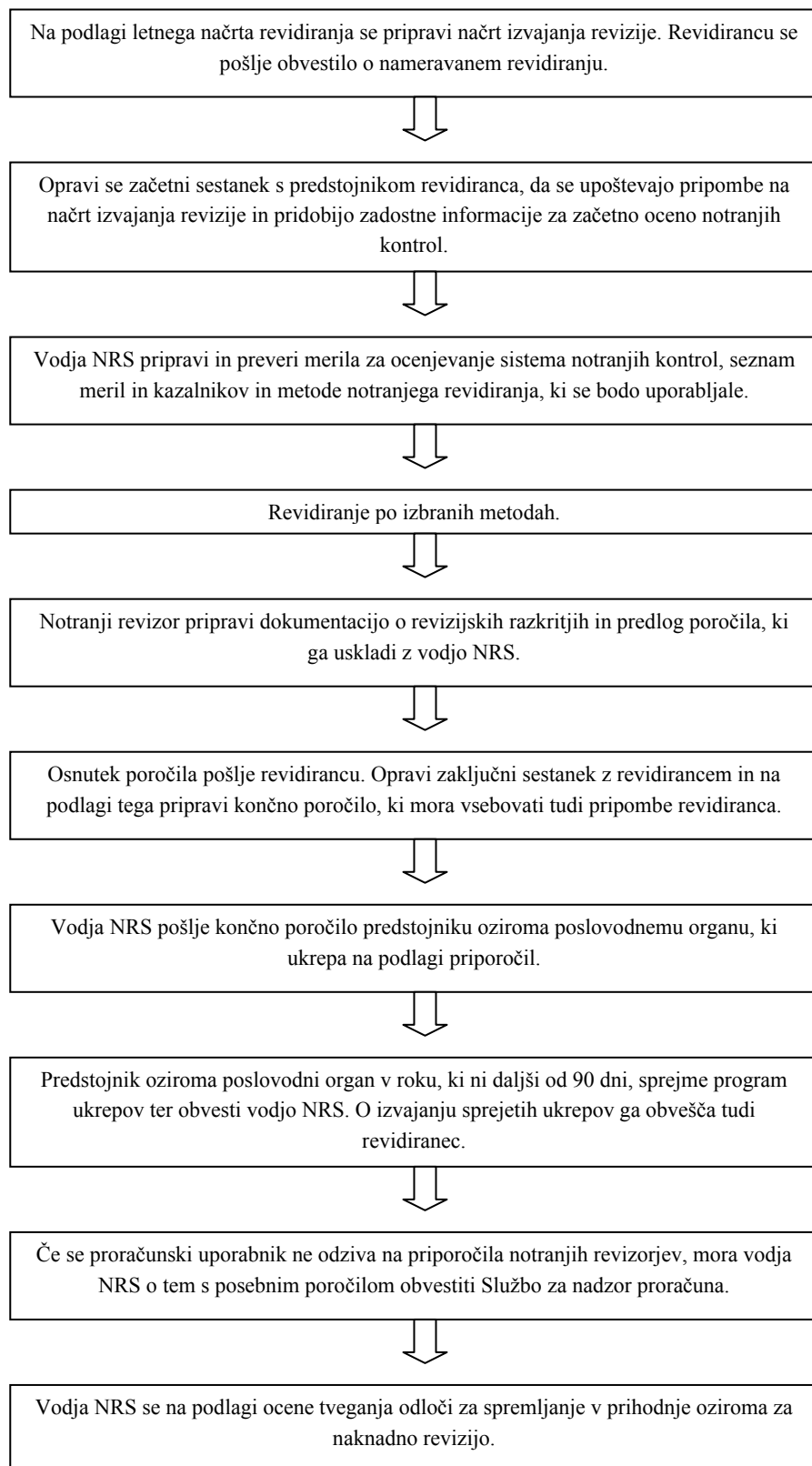
1. Interna gradiva Zavoda.
2. Interni pravilnik o oddaji naročil male vrednosti.
3. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, prevod Slovenski inštitut za revizijo (prevod), 2005.
4. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).
5. Pravilnik o vrstah finančnih zavarovanj, s katerimi ponudnik zavaruje izpolnitev svoje obveznosti v postopku oddaje javnega naročila (Uradni list RS, št. 25/2004).
6. Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Ljubljana : Ministrstvo za finance, 2002. 37 str.
7. Standardi notranjega revidiranja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003.
8. Statut Zavoda.
9. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji od 2005 do 2008, Ljubljana : Vlada Republike Slovenije, 2005. 17 str.
10. Usmeritve za državno notranje revidiranje, Služba za nadzor proračuna. Ljubljana, Ministrstvo za finance, 2003. 44 str.
11. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
12. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leti 2004 in 2005 (Uradni list RS, št. 130/2003).
13. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/2000, 79/2001 in 30/2002).
14. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 36/2004).
15. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 8/96).

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Priporočljiva shema metodike izvajanja revizij pri proračunskih uporabnikih.....	3
Priloga 2: Revizijski program za revizijo nabavne funkcije	4
Priloga 3: Naloge nabavne funkcije v povezavi s kontrolnimi cilji in kontrolnimi dejavnostmi ...	5
Priloga 4: Vprašalnik za preizkušanje internega kontrolnega sistema.....	6
Priloga 5: Opravljeni postopki pri pregledu fotokopij evidenc nabavne službe za posamezne enote	8
Priloga 6: Primer vrednosti naročila storitve pri izbranem dobavitelju, ki po posameznih enotah ni presegla vrednosti, je bila pa presežena na ravni Zavoda	9
Priloga 7: Primer prekoračitve letne vrednosti ob večkratnem nakupu blaga oziroma storitve s strani posamezne enote.....	9
Priloga 8: Primer nabave blaga oziroma storitve z naročilnicami, brez predhodno izvedenega ustreznega postopka	9

Priloga 1: Priporočljiva shema metodike izvajanja revizij pri proračunskih uporabnikih



Vir: Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003.

Priloga 2: Revizijski program za revizijo nabavne funkcije

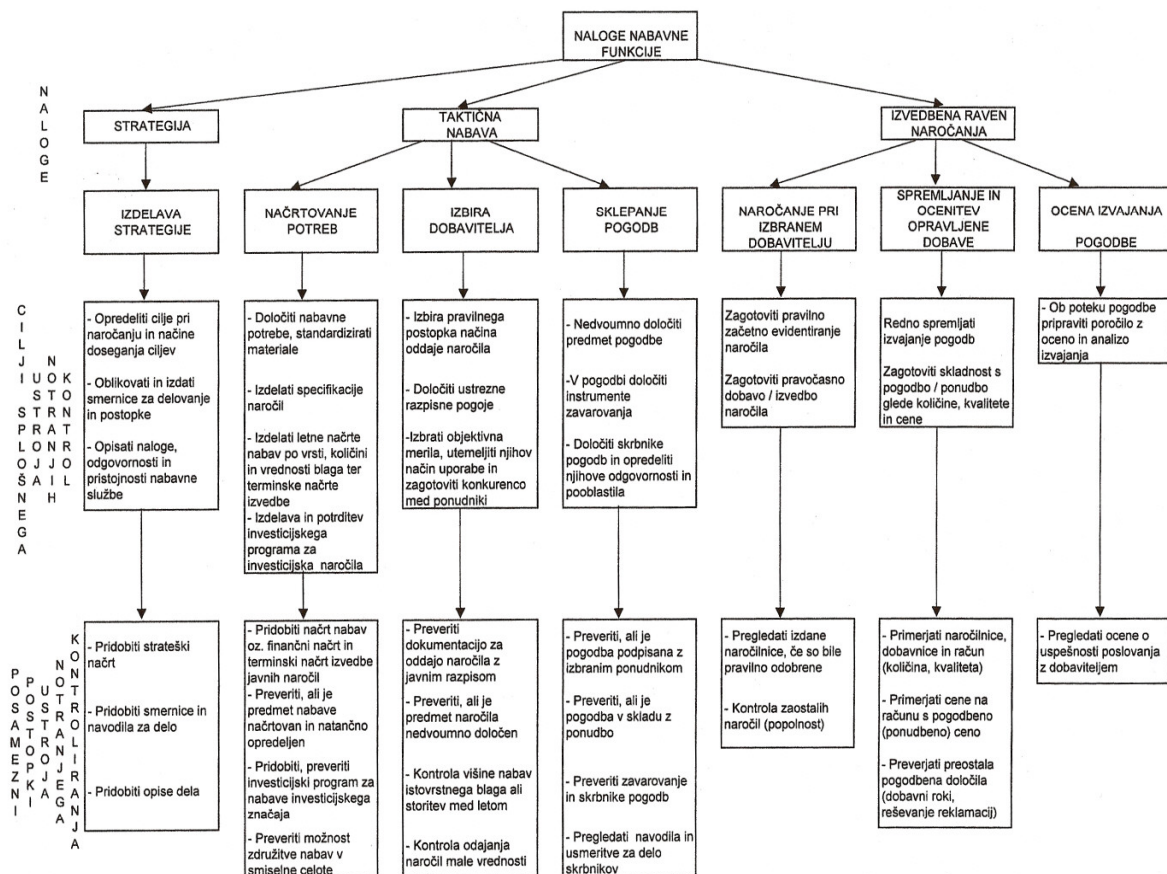
Dejavnosti	Kontrolni cilji	Tveganja, če se kontrolni cilji ne dosežejo	Postopki revidiranja
Izdelava strategije	Izdelava strateškega načrta.	Odsotnost jasno zastavljenih ciljev in načinov za njihovo doseganje.	Pridobiti strateški načrt.
	Določitev in dokumentiranje nabavnega procesa. Opis delovnih postopkov in del, ki se sproti dopolnjujejo.	Zapleteno in nejasno nabavno poslovanje. Nerazporejena odgovornost, slaba razmejitev pristojnosti.	Preveriti, kako je določen nabavni proces. Preveriti opise delovnih postopkov in del.
Ugotovitev nabavnih potreb	Izdelava finančnega načrta in načrta nabav.	Naročila niso zajeta v načrtu nabav oz. v finančnem načrtu.	Pridobiti načrt nabav oz. finančni načrt. Preveriti, ali je predmet nabave načrtovan.
	Izdelava investicijskega programa, njegova potrditev.	Za nabave inv. značaja ni inv. programa. Investicijski program ni potrjen.	Pridobiti investicijski program. Preveriti, ali je nabava inv. značaja zajeta v inv. programu.
Izbira ustreznega načina oddaje naročila	Javno naročilo je oddano z javnim razpisom. Merila, pogoji in tehnične specifikacije so vnaprej predpisane in objavljene v Uradnem listu RS.	Merila, pogoji in tehnične specifikacije niso vnaprej predpisane in objavljene. Objavljena merila niso enaka tistim v razpisni dokumentaciji. Merila niso pravilno uporabljena.	Pridobiti ustrezno dokumentacijo. Preveriti, ali so bila merila pravilno določena, objavljena in uporabljena.
	Naročilo je oddano brez javnega razpisa.	Naročilo ne spada med izjeme po ZJN-1, ki so predmet javnega naročanja.	Preveriti, ali je naročilo utemeljeno brez razpisa.
	Naročila male vrednosti s preverjanjem ponudb. Postopek naročila je predpisan v internem aktu.	Naročila se oddajajo brez preverjanja ponudb. Naročila ni odobrilo poslovodstvo.	Pridobiti interni akt o naročilih male vrednosti. Pridobiti ustrezno dokumentacijo in jo preveriti.
Izvajanje pogodbe	Podpisana pogodba je skladna z razpisno dokumentacijo oz. izbrano ponudbo, v pogodbi je nedvoumno določen predmet pogodbe.	Pogodba ni sklenjena z izbranim ponudnikom. Pogodba ni v skladu s ponudbo. Standardi kvalitete blaga ne ustrezajo.	Pridobiti sklenjeno pogodbo o javnem naročilu. Preveriti, ali je skladna s ponudbo po predmetu, ceni, rokih.

Nadaljevanje Priloge 2:

Dejavnosti	Kontrolni cilji	Tveganja, če se kontrolni cilji ne dosežejo	Postopki revidiranja
Izvajanje pogodbe	Odgovorna oseba za izvajanje pogodbe vodi evidenco o izpolnjevanju pogodbenih določil. Neodvisna oseba občasno preveri pravilnost poslovanja.	Izvajanje pogodbe ni v skladu s pogodbenimi določili glede količine, kakovosti in cene.	Pridobiti ustrezno dokumentacijo (račun, naročilnica, dobavnica). Preveriti ali je nabava realizirana pravilno – vrednostno in količinsko.

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Priloga 3: Naloge nabavne funkcije v povezavi s kontrolnimi cilji in kontrolnimi dejavnostmi



Vir: Lasten prikaz

Priloga 4: Vprašalnik za preizkušanje internega kontrolnega sistema

	VPRAŠALNIK	DA	NE	OPOMBE
I.	ZUNANJA REGULATIVA TER NOTRANJI AKTI, NAVODILA IN DRUGA GRADIVA, KI UREJAJO NABAVNO POSLOVANJE			
1.	Ali obstaja ažuren pregled zunanje regulative, ki ureja poslovanje nabavne funkcije?	X		Mapa z zbrano zakonodajo, predpisi, itd.
2.	Ali obstaja ažuren pregled internih aktov, ki urejajo nabavno poslovanje na nivoju Zavoda?	X		Finančni načrt, Finančno poročilo, Pravilnik o oddaji JNMV, Organizacijski predpis naročanja potrošnega materiala
3.	Ali je nabavna funkcija zajeta v strateških dokumentih Zavoda?	X		Finančni načrt, Finančno poročilo
4.	Ali se sporočajo pobude za spremembo strateških dokumentov glede na spreminjajoče razmere in razpoložljive notranje vire?		X	
5.	Ali ima nabavna služba svojo strategijo in poslovno politiko?		Delno	Strateški načrt ne vsebuje postopkov in načinov za doseganje ciljev
6.	Ali v nabavni službi obstajajo ažurna operativna navodila za delo?		X	
7.	Ali navodila vsebujejo elemente obvladovanja tveganj oziroma internih kontrol?		X	
8.	Ali so akti nabavne službe usklajeni s strategijo in poslovno politiko Zavoda in vsemi drugimi organizacijskimi nivoji?	X		Za Zavod, za operativo jih ni
9.	Ali so zaposleni v nabavni službi obveščeni in jim je dostopna zunanja in notranja regulativa?	X		Pravna služba
II.	POBLASTILA ZA DELO DELAVCEV NABAVNE SLUŽBE			
1.	Ali ima vodja nabavne službe pisno pooblastilo za delo?		X	
2.	Ali je vodja nabavne službe pisno delegiral naloge iz pooblastila na svoje podrejene?		X	
3.	Ali je za posamezno nalogo postavljena odgovorna oseba?		Delno	Vodja izvedbe javnega naročila
4.	Ali je vzpostavljen nadzor nad izvajanjem delegiranih nalog?	X		
5.	Ali je vzpostavljena organizacijska struktura, ki omogoča ustrezen pretok informacij?		Delno	Velikokrat je potrebno informacije iskati v drugih službah
6.	Ali je zagotovljeno formalno nadomeščanje v odsotnosti vodje ?		X	
III.	NAČRTOVANJE IN SPREMLJANJE			
1.	Ali služba pripravi leti načrt nabav po vrsti blaga, vrednosti in količini?	X		
2.	Ali ima služba izdelan terminski načrt izvedbe nabavnih dejavnosti?	X		

	VPRAŠALNIK	DA	NE	OPOMBE
3.	Ali ima zagotovljeno spremljanje, analiziranje ter poročanje o uresničevanju letnih planov z ugotovitvijo odstopanj?		Delno	
4.	Katera so pomembnejša odstopanja od načrta?			Nenačrtovani nujni nakupi, povezani z okvarami
	ORGANIZACIJA DELA IN KADROVSKA ZASEDBA			
1.	Ali organizacija omogoča učinkovito poslovanje?		X	Premalo kadra
2.	Ali število delavcev in njihova usposobljenost zadošča za pokrivanje vseh dejavnosti nabavne službe?		X	
3.	Ali imajo zaposleni v nabavni službi ustrezno strokovno izobrazbo in izkušnje?	X		Uni. dipl. ekonomist, večletne
4.	Ali je izobraževanje zaposlenih prilagojeno njihovim potrebam?	X		Obiskovanje seminarjev in delavnic o javnih naročilih, sejmi, strokovne predstavitve izdelkov
5.	Kateri so najpomembnejši problemi oziroma odstopanja?			Odstopanj ni, naredili bi lahko več
V.	POROČANJE IN KOMUNICIRANJE			
1.	Kakšna poročila se pripravljajo v službi in kakšna je frekvenca poročanja?			Realizacija nabave OS in javnih naročil
2.	Ali je določena smer poročanja?		Delno	Neformalno od zaposlenih k vodji
3.	Kakšna poročila dobiva nabavna služba iz drugih služb?			Zapisnike sestankov koordinacije vodstva in strokovnega sveta
4.	Ali dobljene informacije nabavni službi zadoščajo za delo vsebinsko in časovno?		X	
5.	Katere informacije bi potrebovala nabavna služba za učinkovitejše delo?			Direktno iste
6.	Kako vodja komunicira z nadrejenimi in podrejenimi delavci?			Komunikacija je v redu
VI.	NOTRANJI NADZOR IN OPERATIVNO PLANIRANJE DELA			
1.	Ali ima vodja nabavne službe vizijo razvoja?	X		
2.	Ali so načrtovane spremembe v postopkih, tehnologiji dela?	X		
4.	Ali je vzpostavljeno operativno načrtovanje in spremljanje nalog znotraj službe?	X		
5.	Ali vodja nadzira izvajanje delovnih planov delavcev?	X		
6.	Ali vodja načrtuje izobraževanje in usposabljanje delavcev za delo?			V dogovoru z vodjo Uprave
VII.	TEHNIČNA IN TEHNOLOŠKA OPREMLJENOST			
1.	Ali ima služba skrbnika za računalniško opremo?	X		

	VPRAŠALNIK	DA	NE	OPOMBE
2.	Ali skrbnik vzdržuje ustrezne evidence, inštalirane računalniške in programske opreme?	X		
3.	Ali vodja odobrava zahtevke za pristope do podatkov in aplikacij?	X		
4.	Ali so delovni procesi računalniško podprti z rešitvami, ki omogočajo učinkovito delo?	X		
5.	Ali so delavci usposobljeni za učinkovito uporabo računalniških rešitev, opreme?	X		
6.	Ali so za poslovanje nabavne službe predvidene uvedbe dopolnitev računalniških podpor?	X		
7.	Ali je služba sodelovala pri oblikovanju dopolnitev računalniških podpor?	X		
8.	Ali prostorska ureditev omogoča učinkovito in varno poslovanje?	X		
VIII.	DOKUMENTACIJA IN ARHIVIRANJE			
1.	Ali se dokumentacija vpisuje v delovodnik?		X	
2.	Ali se dokumentacija arhivira v skladu s Pravilnikom o hrambi in varovanju dokumentiranega gradiva?	X		
3.	Kakšen je način arhiviranja?			Enak kot za Zavod - v arhivu
4.	Ali se z zaupnim gradivom ravna v skladu s Pravilnikom o poslovni skrivnosti in zaščiti podatkov, dokumentov in opreme?	X		

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Priloga 5: Opravljeni postopki pri pregledu fotokopij evidenc nabavne službe za posamezne enote

Enota	Število postopkov JNMV	Brez navedenih vrednosti	Vrednosti čez dovoljeno	Opombe
Enota 1	27	5x	1x	Poslali le 3x
Enota 2	256	188x	1x	
Enota 3	134	11x	1x	
Enota 4	261	48x	1x	
Enota 5	123	44x	3x	Poslali le 6x
Enota 6	92	66x	0	
Enota 7	95	7x	0	
Enota 8				Niso pošiljali
Enota 9	168	4x	1x	

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Priloga 6: Primer vrednosti naročila storitve pri izbranem dobavitelju, ki po posameznih enotah ni presegla vrednosti, je bila pa presežena na ravni Zavoda

Enota/Partner X	Vrednost brez DDV (v SIT)
Enota 1	189.833
Enota 2	183.658
Enota 3	147.191
Enota 4	132.600
Enota 5	122.966
Enota 7	43.350
Skupaj	819.600

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Priloga 7: Primer prekoračitve letne vrednosti ob večkratnem nakupu blaga oziroma storitve s strani posamezne enote

Partner	Blago/Storitev	Nabave v letu 2005	Letni znesek brez DDV (SIT)
Dobavitelj X	Test za določanje droge	Marec, maj, november	448.750,00
Dobavitelj Y	Čiščenje snega	Marec, december	796.000,00

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.

Priloga 8: Primer nabave blaga oziroma storitve z naročilnicami, brez predhodno izvedenega ustreznega postopka

Partner	Blago/storitev	Nabave v letu 2005	Letni znesek brez DDV (SIT)
Dobavitelj Z	Izdelava štampljk	Čez celo leto	703.684,17
Dobavitelj Q	ROLLER Testi Kartica A 1000	Julij, september, oktober, november, december	1.080.000,00

Vir: Interno gradivo notranjerevizijske službe Zavoda, 2005.