

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**POSEBNOSTI ZUNANJE REVIZIJE  
V JAVNIH ZAVODIH**

**Ljubljana, september 2005**

**ANDREJA JURETIČ**

## **IZJAVA**

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

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>JAVNI SEKTOR, JAVNE SLUŽBE IN JAVNI ZAVODI .....</b>	<b>2</b>
2.1	JAVNI SEKTOR.....	2
2.2	JAVNE SLUŽBE IN NJIHOVE ZNAČILNOSTI.....	3
2.3	JAVNI ZAVODI .....	4
2.3.1	Sredstva za delovanje zavoda .....	6
2.3.2	Nadzor nad delovanjem javnih zavodov.....	6
<b>3</b>	<b>POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ .....</b>	<b>7</b>
3.1	RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV.....	7
3.1.1	Enotni kontni načrt.....	7
3.2	POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV .....	8
3.2.1	Knjigovodske listine in poslovne knjige.....	8
3.2.2	Prihodki in odhodki.....	9
3.2.2.1	Pripoznavanje prihodkov in dohodkov.....	9
3.2.2.2	Razčlenjevanje prihodkov in odhodkov.....	9
3.2.3	Ugotavljanje izida poslovanja.....	10
3.2.4	Vrednotenje postavk v računovodskih izkazih .....	11
3.2.4.1	Osnovna sredstva .....	11
3.2.4.2	Zaloga .....	12
3.2.5	Amortizacija.....	12
3.2.6	Prevrednotovanje sredstev.....	13
3.2.7	Viri sredstev .....	13
3.2.8	Računovodski izkazi in letno poročilo .....	14
3.2.8.1	Računovodski izkazi uporabnikov enotnega kontnega načrta .....	14
<b>4</b>	<b>REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ .....</b>	<b>15</b>
4.1	POJEM REVIZIJE .....	15
4.2	VRSTE REVIZIJ.....	15
4.2.1	Državna revizija in njene posebnosti .....	17
4.2.1.1	Opredelitev Računskega sodišča Republike Slovenije .....	18
4.2.1.2	Izvajanje revizij po zakonu o računskem sodišču v Sloveniji.....	18
4.2.1.3	Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih .....	19
<b>5</b>	<b>REVIZIJA IZVAJANJA NALOG.....</b>	<b>21</b>
<b>6</b>	<b>REVIZIJA PRAVILNOSTI POSLOVANJA .....</b>	<b>22</b>
6.1	SPLOŠNO O JAVNIH NAROČILIH .....	23
6.2	REVIZIJA JAVNEGA NAROČANJA V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU .....	26
	(Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo).....	26
6.2.1	Pravilnik (navodilo) o oddaji javnih naročil.....	27
6.2.2	Primeri nepravilnosti pri oddaji vseh vrst javnih naročil.....	28
6.2.3	Predlogi za odpravo nepravilnosti.....	31

<b>7 SKLEP .....</b>	<b>38</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>41</b>
<b>VIRI.....</b>	<b>42</b>

## **PRILOGE**

PRILOGA 1: Bilanca stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta.....	I
PRILOGA 2: Izkaz prihodkov in odhodkov - določenih uporabnikov.....	III
PRILOGA 3: Izkaz prihodkov in odhodkov – drugih uporabnikov.....	IV
PRILOGA 4: Zahtevki za izvedbo naročila.....	VII
PRILOGA 5: Povabilo k oddaji ponudbe.....	IX
PRILOGA 6: Vzorec ponudbe za oddajo javnih naročil.....	X
PRILOGA 7: Izjava ponudnika o izpolnjevanju pogojev.....	XI
PRILOGA 8: Poročilo o izvedbi naročila.....	XII
PRILOGA 9: Obvestilo o oddaji naročila.....	XIII

# 1 UVOD

Javni zavodi so pravne osebe, katerih temeljna dejavnost je opravljanje družbenih dejavnosti. Od komercialnih podjetij se ločijo predvsem po tem, da temeljni cilj njihovega poslovanja ni pridobivanje dobička, temveč zadovoljevanje potreb javnega značaja, kar pa pomeni, da javni zavodi opravljajo nepridobitno dejavnost. Bistvo neprofitne organizacije je izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog, kar pa ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu.

Predmet in cilj diplomskega dela je predstaviti javni (zdravstveni) zavod kot nepridobitno organizacijo ter opredeliti značilnosti in posebnosti računovodstva in s tem posledično tudi posebnosti zunanje revizije.

Za začetek sem v prvem delu podrobneje opisala javni sektor, javne zavode ter javne službe (osnovni namen javnih zavodov je opravljanje javnih služb) ter opredelila njihove značilnosti.

V tretjem poglavju sem opisala posebnosti računovodstva pravnih oseb javnega prava, saj sem se v delu osredotočila na javni zdravstveni zavod. Za pravne osebe javnega prava veljajo določeni izvedbeni predpisi, ki jih je sprejelo Ministrstvo za finance, poleg teh določil pa morajo upoštevati še določila zakona o javnih financah, ki se nanašajo na računovodstvo, saj dosega večino prihodkov iz javnih financ in so tudi ustanovljene za zadovoljevanje javnih potreb. Po zakonu o računovodstvu pa se na teh področjih delno upoštevajo tudi slovenski računovodski standardi, predvsem pri vrednotenju posameznih računovodskih kategorij.

V tem istem poglavju sta podrobneje razloženi še dve pomembni značilnosti javnih zavodov. Prva je ta, da ti (po zakonu o javnih financah) spadajo med posredne uporabnike proračuna, druga pa jih uvršča v skupino določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, ki pa velja za tiste, ki del prihodkov pridobivajo tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter iz drugih neproračunskih virov.

V četrtem poglavju diplomske naloge je opredeljen pojem revizije ter vrste revizij. Ker je predmet mojega dela opredelitev posebnosti zunanje revizije v javnih zavodih, sem največ prostora namenila zunanji reviziji, ki jo izvajajo neodvisni zunanji revizorji (namen zunanje revizije je ugotoviti usklajenost med določenimi informacijami in sprejetimi standardi), in državni reviziji, ki je ena izmed oblik zunanjega revidiranja, opravljajo pa jo državni uslužbenci (Računsko sodišče Republike Slovenije) v imenu in na račun države.

V petem poglavju je opisana prva revizija izvajanja nalog, ki je značilna za revidiranje javnih zavodov, izvaja pa jo Računsko sodišče Republike Slovenije. Cilj te revizije je predstaviti programe in aktivnosti za uresničitev postavljenih ciljev (uspešnost poslovanja) ter stroške (gospodarnost in učinkovitost).

Najobsežnejše poglavje v delu je šesto poglavje, kjer sem podrobneje prikazala še eno revizijo, značilno za revidiranje javnih zavodov, to je revizija pravilnosti poslovanja. Tu sem se opredelila

na konkreten primer javnega naročanja v javnem zdravstvenem zavodu, na pravilnosti in učinkovitosti javnega naročanja, opisala ugotovljene neučinkovitosti ter poskušala podati čim boljše rešitve.

Pri izvajanju revizije pravilnosti poslovanja Računsko sodišče redno preverja tudi spoštovanje temeljnih načel javnega naročanja (skladno z veljavnim zakonom jim morajo slediti tudi javni zavodi), pri čemer se v večini primerov omejuje le na preverjanje skladnosti s predpisi. Upoštevanje teh načel in njihovo izvajanje v praksi zagotavlja smotno in pregledno uporabo davkoplačevalskega denarja. Na ta način se krepi zaupanje javnosti v delo državne in javne uprave.

## **2 JAVNI SEKTOR, JAVNE SLUŽBE IN JAVNI ZAVODI**

### **2.1 JAVNI SEKTOR**

Javni sektor lahko opišemo kot državo, vlado in njeno upravo. Državo lahko označimo (Chee, Navartnam, 1992, str. 366):

- kot oblastni sistem za oblikovanje politike,
- kot oskrbovalko oziroma zbiralko in razdeljevalko sredstev oziroma blaga ter
- prostor za zbiranje in oblikovanje socialnih interesov.

Javni sektor (neprireditni sektor ali državni sektor) je področje državnih dejavnosti, ki jih organizira in usmerja, praviloma pa tudi financira država (Kavčič, 1999, str. 5). V javni sektor sodijo vse osebe, ki se v celoti ali delno financirajo s prihodki, zbranimi 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 teh oseb pa spadajo vanj tudi podjetja, ki so v celoti ali delno v lasti države.

Značilnost, ki javni sektor ločuje od zasebnega, je "javnost". Pri tem ne gre le za javnost poslovanja, temveč tudi za javnost vodilnih funkcij in nenazadnje za javni nadzor nad porabo sredstev davkoplačevalcev (Jones, Bates, 1994, str. 1).

V slovenskem javnem pravu se največkrat uporablja delitev na osebe javnega in zasebnega prava. Osebe zasebnega prava so organizacije, ki jih na podlagi proste volje ustanovijo fizične ali pravne osebe zaradi lažjega uresničevanja (zasebnih) ciljev ali interesov. Osebe javnega prava pa so tiste osebe, ki so ustanovljene zaradi zasledovanja javnih ciljev oziroma uresničevanja javnih interesov, zadovoljevanja javnih potreb (npr. Republika Slovenija, lokalne samoupravne skupnosti, Banka Slovenije).

Javni sektor v naši pravni ureditvi (po zakonu o javnih financah) sestavljajo neposredni in posredni uporabniki proračuna.

Glavni *neposredni uporabniki* so: ministrstva, predsednik Republike Slovenije, državni zbor, državni svet, republiška volilna komisija, varuh človekovih pravic, ustavno sodišče, vladne službe, vrhovno sodišče, višja in okrožna sodišča, tožilstva, pravobranilstva, upravne enote, Slovenska akademija znanosti in umetnosti, republiški senat za prekrške, delovna in socialna sodišča, sodniki za prekrške in upravne enote.

*Posredni uporabniki* pa so naslednji: javni zavodi, javni gospodarski zavodi, javna podjetja, skladi (ki jih je ustanovila Republika Slovenija), agencije, gospodarske družbe, vse osebe civilnega prava, ki prejemajo proračunska sredstva, ter vse druge pravne osebe, ki so povezane z državo.

Z zakonom o javnih financah so določena pravila, ki se uporabljajo za javne zavode pri sestavi in predložitvi finančnih načrtov, gospodarjenju z denarnimi sredstvi, zadolževanju, dajanju poroštev, računovodstvu, predložitvi letnih poročil in proračunskem nadzoru.

Ena najpomembnejših nalog poslovanja v javnem sektorju je zagotavljanje, da je delovanje proračunskih uporabnikov, neposrednih ali posrednih, javno, odgovorno in smotno, s poudarkom na uresničevanju zastavljenih ciljev.

## **2.2 JAVNE SLUŽBE IN NJIHOVE ZNAČILNOSTI**

Javne službe so dejavnosti posebnega družbenega pomena, njihovo trajno in nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato jih na podlagi zakona ali odloka zagotavlja država, občina ali mesto. Izvajalci javne službe nudijo prebivalcem države določene dobrobiti, ki jim jih kot pravice zagotavlja zakon ali odlok. Te dobrobiti so največkrat storitve, lahko pa so tudi denarna nadomestila, izdatki za zdravila, izdatki za ortopedske pripomočke in drugo, odvisno od vrste javne službe (Zver, 2003, str. 8).

Javne službe zajemajo tiste dejavnosti, ki jih sme zagotavljati samo država (vojska, policija), in tiste dejavnosti, ki jih do določene mere mora zagotavljati država sama (osnovno varstvo kulturne dediščine, osnovno zdravstvo, osnovno šolstvo idr.). Javne službe najpogosteje izvajajo javnopravni subjekti (javni zavodi, javna podjetja), izjemoma pa tudi zasebnopravni subjekti (pravne osebe zasebnega prava ali zasebniki), in sicer na podlagi koncesije za opravljanje javnih služb.

Pojem javne službe je v Sloveniji v uporabi v ožjem pomenu in zajema le servisno dejavnost države in lokalnih skupnosti, ne pa tudi njihovih oblastnih funkcij. Je dejavnost, prek katere se zagotavlja javne dobrine in jo označujejo naslednje značilnosti (Virant, 1998, str. 129):

- izvaja se v javnem interesu,
- za njeno zagotavljanje je odgovorna država ali lokalna skupnost,

- izvzeta je iz pravnega režima tržnih dejavnosti,
- izvaja se po posebnem javnopravnem režimu, ki se nanaša na način izvajanja dejavnosti, na razmerja med izvajalcem, uporabnikom in državo oziroma občino ter na cenovni režim,
- državna uprava javne službe večinoma ne izvaja neposredno, ampak le zagotavlja njihovo izvajanje; dejansko izvajanje zagotavljajo posebne institucije (šole, zdravstveni domovi, cestna podjetja, komunalna podjetja itd.).

Razlogi, da je neko dejavnost mogoče opredeliti kot javno službo, so (Kavčič, 1999, str. 20):

- delovanje na podlagi tržnih zakonitosti ne more zagotavljati ustrezne ravni storitev ali proizvodov, bodisi gre za prevelike začetne investicije, previsoke cene, ki bi preprečevale enakomerno porabo, ali za naravni monopol in podobno,
- nujnost trajnega opravljanja dejavnosti za normalno življenje ljudi v skupnost uporabnikov, ko dobrine ni mogoče določiti ali uporabo dobrine izmeriti (npr. javna razsvetljava),
- prisilnost uporabe dobrine, kadar so uporabniki sicer znani in je porabo mogoče izmeriti, ni pa pripravljenosti za zadostno investiranje v to dobrino (npr. nezgodno zavarovanje).

V Sloveniji ločimo naslednje vrste javnih služb:

- državne in lokalne (državne javne službe določi država z zakonom, lokalne pa lokalna skupnost z odlokom, ki pa mora biti utemeljena z zakonom),
- obvezne in izbirne (obvezne so tiste, ki jih država ali lokalna skupnost mora organizirati, izbirne pa niso obvezne in se pojavljajo le na lokalni ravni),
- gospodarske in negospodarske (Gospodarske javne službe<sup>1</sup> se izvajajo na področju energetike, prometa in zveze, vodnega gospodarstva in komunale, najpomembnejša oblika pa je javno podjetje. Negospodarske javne službe<sup>2</sup> se po zakonu o zavodih izvajajo na področju znanosti, izobraževanja, kulture športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja idr.; praviloma se izvajajo v javnih zavodih.).

## 2.3 JAVNI ZAVODI

Javni zavodi so praviloma povsod po svetu ustanovljeni za opravljanje javnih služb v dejavnostih vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, zdravstva, socialnega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička. Cilj javnega zavoda je z danimi in omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe za izvajanje tržne dejavnosti (Zver, 2003, str. 8).

Za ustanovitev javnega zavoda v Sloveniji je potrebno zagotoviti sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda, hkrati pa morajo biti izpolnjeni še drugi z zakonom določeni pogoji. Z

<sup>1</sup> Po Zakonu o javnih gospodarskih družbah (1993) se z njimi zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja država ali lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

<sup>2</sup> Negospodarske javne službe lahko opravljajo tudi druge organizacije, če njihov cilj ni pridobivanje dobička.



vpisom akta o ustanovitvi v sodni register pridobi zavod pravno sposobnost. Akt, na podlagi katerega se ustanovi javni zavod, mora vsebovati (Turk et al., 1999, str. 297):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnost zavoda,
- določbo o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje za pridobivanje sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem pomenu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

Ena od značilnosti javnega zavoda je njegova pravnoorganizacijska oblika, ki je predvidena za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Zavod sme ustvarjati dobiček, le da ti dobički ne pomenijo oblike koristi lastnikov organizacije, kot je to značilno za komercialna podjetja. Ena od posebnosti računovodstva javnega zavoda je ta, da le-ta lahko ugotavlja presežek prihodkov nad odhodki, ki pa ga zavod porabi za nadaljnji razvoj dejavnosti, ki jo opravlja, če ni z aktom o ustanovitvi določeno drugače.

Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti (ki se tako tudi ločijo od pridobitnih organizacij) so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev,
- običajno so državna in ne zasebna last,
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

Med pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami obstajajo tudi določene podobnosti (Freeman, Shoulders, 1993, str. 3):

- Obe vrsti organizacij sta sestavni del ekonomskega sistema in uporabljata podobna sredstva pri doseganju svojih ciljev.
- Obe vrsti organizacij morata pridobiti in preoblikovati omejena sredstva v proizvode ali storitve.
- Obe vrsti organizacij morata imeti dober informacijski sistem (katerega pomembna sestavina je računovodski sistem), ki daje poslovojem, vladnim organom in drugim primerne, ustrezne in pravočasne podatke za načrtovanje, upravljanje, nadziranje in ocenjevanje uporabe omejenih sredstev.

- Zaradi omejenih sredstev za delovanje so analiza stroškov in druge tehnike nadziranja in ocenjevanja bistvenega pomena za ugotavljanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe sredstev.
- Obe vrsti organizacij lahko proizvajata isto vrsto proizvodov, tako pridobitna kot nepridobitna organizacija lahko upravlja transportni sistem, sanitarne storitve, elektriko, plin in podobno.

### 2.3.1 Sredstva za delovanje zavoda

Javni zavodi v Sloveniji se lahko financirajo iz javnih sredstev in zasebnih sredstev. V skladu z 48. členom Zakona o zavodih (1996), javni zavod pridobiva sredstva za svoje delo:

- *od ustanovitelja*  
V začetku predstavlja osnovo za poslovanje zavoda, vendar ni nujno, da po ustanovitvi ustanovitelj financira izvajanje dejavnosti, zagotavlja pa sredstva za investicijska vlaganja v obliki investicijskega transfera.
- *s plačili za storitve*  
Ta sredstva pridobi za opravljanje javne službe od financerja za financiranje programa, lahko pa tudi od uporabnika javnih storitev. Lahko gre za sofinanciranje istega programa.
- *s prodajo blaga in storitev na trgu*  
Ta sredstva pridobi bodisi z opravljanjem negospodarskih dejavnosti, zaradi katerih je bil ustanovljen, bodisi z opravljanjem gospodarskih dejavnosti kot nastopanje na trgu (prodaja blaga ali storitev na trgu oziroma t. i. tržna dejavnost).
- *iz drugih virov*  
So lahko donacije volila in podobno.

Zakon o računovodstvu (1999) pa določa, da opravljajo javni zavodi naslednje vrste dejavnosti:

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna (obseg, cene in vsebino določi država),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu (vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg ali pa ne, vendar cene določi zavod sam),
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo (vsebino, obseg in ceno določi zavod sam).

### 2.3.2 Nadzor nad delovanjem javnih zavodov

Nadzor v javnih zavodih določata zakon o računovodstvu z novelo v letu 2002, ki uvaja notranji nadzor, ter zakon o računskem sodišču, ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo. Tako zakon o računovodstvu nalaga obvezno notranjo revizijo vsem pravnim osebam javnega prava, torej tudi javnih zavodom. Tovrstni nadzor poteka prek celega leta in ob nastopu zunanje revizije pomaga pri delu vrhovne revizijske institucije (Čadež, 2003, str.14).

## 3 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

### 3.1 RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV

Zakon o računovodstvu ureja računovodski sistem praviloma za nepridobitni sektor. Posebnosti, ki jih morajo upoštevati računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah, ne izhajajo le iz narave dejavnosti oziroma namenov opravljanja dejavnosti, temveč se nanašajo tudi na način pridobivanja prihodkov, lastništvo sredstev, njihovo velikost, organizacijsko obliko in podobno. Kljub temu pa je računovodstvo nepridobitnih organizacij usmerjeno k pripravljanju in predstavljanju računovodskih informacij.

Pri opredelitvi računovodstva javnih zavodov je pomembna razvrstitev zavodov na osebe javnega prava (proračun, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava) in osebe zasebnega prava (zasebni zavodi). Ker sem se v nadaljevanju dela osredotočila na javni zdravstveni zavod, ki spada med pravne osebe javnega prava, sem v tem poglavju opredelila le posebnosti računovodstva za takšne pravne osebe. Za te veljajo, poleg zakona o računovodstvu, naslednji izvedbeni predpisi, ki jih je sprejelo Ministrstvo za finance:

- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 117/04 in 141/04),
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04 in 13/05),
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04),
- Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 54/02).

Osebe javnega prava morajo, poleg prej omenjenih predpisov Ministrstva za finance, upoštevati tudi določila Zakona o javnih financah, ki se nanašajo na računovodstvo (od 89. do 95. člena), saj dosegajo večino prihodkov iz javnih financ in so tudi ustanovljene za zadovoljevanje javnih potreb. Vendar se po zakonu o računovodstvu tudi na teh področjih vsaj delno upoštevajo slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), predvsem pri vrednotenju posameznih računovodskih kategorij (Staver, 2001, str. 19).

#### 3.1.1 Enotni kontni načrt

Ministrstvo za finance je za pravne osebe javnega prava sprejelo enotni kontni načrt, katerega uporabnike delimo na določene in druge. *Določeni uporabniki* enotnega kontnega načrta so predvsem vsi javni zavodi, agencije ter druge osebe javnega prava, katerih ustanovitelj je občina ali država. *Drugi uporabniki* pa so državni ali občinski proračuni, državni in občinski organi ter organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zavarovanje Republike Slovenije (v nadaljevanju ZZZS), Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (v nadaljevanju ZPIZ) ter javni skladi, ki so jih ustanovile občina ali država. Knjiženje (uporaba enotnega kontnega načrta)

se pri določenih in drugih uporabnikih v določenih primerih razlikujejo, vendar pa je razčlenitev iz enotnega kontnega načrta obvezna in pravne osebe ne morejo, poleg predpisanih podskupin, odpirati novih, ampak lahko predpisane podskupine le nadalje razčlenjujejo. Glede členitve in izkazovanja stroškov, odhodkov in prihodkov je enotni kontni načrt prilagojen zahtevam za spremljanje javnofinančnih odhodkov in prihodkov, glede členitve in izkazovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev pa sledi načelom SRS. Po zakonu o javnih financah so javni zavodi posredni proračunski uporabniki in jih zakon ureja predvsem pri vključevanju z računi v sistem enotnega zakladniškega računa pri Banki Slovenije ter pri upravljanju s plačilno sposobnostjo. Zato tudi zanje velja enotni kontni načrt.

Uporaba enotnega kontnega načrta je za vse pravne osebe javnega prava predpisana zato, ker je pri sestavljanju skupinske (konsolidirane) bilance prihodkov in odhodkov države in občin ter skupinske bilance stanja (oziroma skupinske premoženjske bilance države in občin) nujno zagotoviti istovrstne podatke v posameznih razredih, skupinah, na kontih in podkontih, da so podatki primerljivi in da izražajo tudi svojo kakovostno vrednoto (Staver, 2001, str. 20).

## **3.2 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV**

### **3.2.1 Knjigovodske listine in poslovne knjige**

Knjigovodska listina je po SRS 21 pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka in služi kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v poslovne knjige in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje. Praviloma se sestavi na kraju in v času njihovega nastanka po načelu razbremenjevanja<sup>3</sup>. Javni zavodi so odgovorni za sestavljanje knjigovodskih listin. Pooblaščen oseb zavoda ali oseba, na katero je preneseno pooblastilo, s podpisom na listini jamči, da je knjigovodska listina resnična in da pošteno prikazuje podatke o poslovnih dogodkih.

Po SRS 22.21 so poslovne knjige<sup>4</sup> razvidi, ki zagotavljajo podatke za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih ter poslovnemu izidu. Vanje se po načelih urejenosti in sprotnosti vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode in tehnične naprave, ki pa morajo omogočati kontroliranje vnašanja, hrambe in uporabljanja podatkov. Način vodenja mora poslovnim knjigam zagotavljati naravo in pravno moč javnih listin.

Zavodi vodijo poslovne knjige v slovenskem jeziku in v tolarjih po sistemu dvostavnega knjigovodstva (vsak poslovni dogodek se knjiži dvakrat). Vrednost poslovnih dogodkov knjižijo v polni višini oziroma v bruto znesku in jih ne smejo medsebojno poračunavati.

---

<sup>3</sup> Vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo.

<sup>4</sup> Pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo proračun, proračunski uporabniki in osebe javnega prava enotni kontni načrt, ki ga predpiše Ministrstvo za finance.

### 3.2.2 Prihodki in odhodki

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov. Odhodki pa so ravno obratno od prihodkov – so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (zmanjšanje zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (npr. zaračunane obresti).

#### 3.2.2.1 *Pripoznavanje prihodkov in dohodkov*

Ministrstvo za finance je za druge uporabnike enotnega kontnega načrta (ZZZS, ZPIZ) predpisalo priznavanje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. V skladu s tem načelom se prihodke oziroma odhodke prizna, ko sta izpolnjena naslednja pogoja:

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal ter
- prišlo je do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

Ministrstvo za finance določa za določene uporabnike enotnega kontnega načrta (za javne zavode) priznavanje prihodkov in odhodkov skladno z računovodskimi standardi (SRS 36) po načelu zaračunane prodaje oziroma zaračunane realizacije<sup>5</sup>. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa morajo, zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov, ugotavljati svoje prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka (v tem primeru se prihodki in odhodki obravnavajo enako kot izdatki in prejemi).

#### 3.2.2.2 *Razčlenjevanje prihodkov in odhodkov*

Razčlenjevanje prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta je prilagojeno spremljanju izvajanja proračunov države in občin. Prihodki se tako razčlenjujejo na:

- davčne prihodke (vsa plačila dajatev, določena z zakonom ali drugim predpisom, izdanim na podlagi zakona),
- nedavčne prihodke (prihodki iz opravljanja dejavnosti, prihodki od financiranja, prihodki od taks in pristojbin ter vsi drugi prihodki),
- kapitalske prihodke (prihodki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog blagovnih rezerv in finančnega premoženja),
- prejete donacije (prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev),
- transferne prihodke (prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih institucij) ter
- prejeta sredstva iz Evropske unije (prihodki, ki jih zagotavljajo proračun Evropske unije in druge institucije Evropske unije za posamezne namene).

---

<sup>5</sup> Načelo pomeni, da se prihodki in odhodki priznajo na podlagi opravljene prodaje blaga oziroma storitev ne glede na izvršeno plačilo.

Na strani odhodkov poznamo po ekonomski klasifikaciji, ki pove, kaj se plačuje iz posameznih proračunskih postavk, štiri temeljne skupine:

- tekoče odhodke (odhodki, ki zajemajo plačila, nastala zaradi stroškov dela, stroškov materiala in drugih izdatkov za blago in storitve, ter sredstva, izločena v proračunske sklade),
- odhodke tekočih transferjev (so plačila, za katere plačniki v povračilo ne dobijo materiala oziroma blaga in storitve. Uporaba teh sredstev mora biti za prejemnika tekoče ali splošne narave in ne investicijske),
- odhodke investicijskih transferov (so plačila, namenjena pridobitvi opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev kot tudi za investicijsko vzdrževanje in obnove zgradb ter pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstev. Odhodki investicijskih transferov so prenesena denarna nepovratna sredstva, namenjena plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev) in
- plačila sredstev v proračun EU (so plačila, ki se razčlenjujejo po virih teh sredstev).

Za javne zavode veljata še dve posebnosti. Prva je ta, da se prihodki in odhodki razčlenjujejo na dejavnost javne službe in na lastno dejavnost na podlagi dejanskih podatkov, če to ni mogoče, pa na podlagi sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če ni primernejšega sodila, se sodilo določi kot razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, ter prihodki, doseženimi pri opravljanju lastne dejavnosti (Štrekelj, Zupančič, 2001, str. 66).

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih tokov pa morajo javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidenčno razčlenjevati prihodke in odhodke tudi na način, kot je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta na nedavčne prihodke, kapitalske prihodke, prejete donacije in transferne prihodke ter na tekoče odhodke, tekoče transferje in investicijske odhodke.

### **3.2.3 Ugotavljanje izida poslovanja**

Po SRS 19 ločimo temeljne in druge vrste poslovnega izida. Temeljne vrste poslovnega izida v gospodarskih družbah so dobiček, čisti dobiček in izguba. Za zavode in druge nepridobitne organizacije zakon o računovodstvu predvideva drugačne opredelitve temeljnih vrst poslovnega izida, ki so:

- *presežek prihodkov*  
Je pozitiven poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki zavoda v obračunskem obdobju (presežek).
- *presežek odhodkov*  
Je negativen poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki zavoda v obračunskem obdobju (primanjkljaj).

Drugim uporabnikom enotnega kontnega načrta se za presežek oziroma primanjkljaj poveča oziroma zmanjša splošni sklad, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa razporejajo presežek oziroma primanjkljaj v skladu z računovodskimi standardi ob upoštevanju področne zakonodaje in odločitev ustanovitelja (Janc, 1999, str. 41).

### **3.2.4 Vrednotenje postavk v računovodskih izkazih**

Vrednotenje po zakonu v računovodstvu pomeni določanje v denarju izražene vrednosti, pri tem pa je treba upoštevati načelo previdnosti, po katerem v statično opredeljenih ekonomskih kategorijah ne sme biti skritih izgub.

#### *3.2.4.1 Osnovna sredstva*

Med osnovna sredstva sodijo opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Po SRS 1 so opredmetena osnovna sredstva stvari:

- ki jih organizacija poseduje, da z njimi opravlja svojo dejavnost ali pa vzdržuje in popravlja druge takšne stvari,
- ki jih organizacija pridobi ali izdelata, da bi jih uporabljala sama,
- ki niso namenjena prodaji v okviru rednega poslovanja,
- ki jih ima organizacija v lasti ali finančnem najemu.

Neopredmetena dolgoročna sredstva pa po SRS 2 delimo na dolgoročno razmejene stroške (organizacijski stroški, stroški razvijanja) in neopredmetena sredstva, kamor spadajo patenti, licence, materialne pravice in druga neopredmetena osnovna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev (npr. nakup računalniškega programa).

Javnim zavodom praviloma država ali občina zagotovi sredstva za opravljanje javnih služb s prenosom pravice uporabe in gospodarjenja s sredstvi, ki so last ustanovitelja (države ali občine). V javnem zavodu, katerega edina ustanoviteljica je država ali občina, predstavljajo osnovna sredstva vsa ali pa vsaj večino sredstev v upravljanju. Izjema so le sredstva, ki jih javni zavod pridobi od donatorjev (izkazujejo se kot druga sredstva ali sredstva v lasti zavoda).

Opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana.

V poslovnih knjigah javni zavod izkazuje vsako vrsto opredmetenih sredstev posebej. Ločeno je potrebno izkazovati še opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo, in tista, ki se že uporabljajo, ter opredmetena osnovna sredstva, pridobljena v upravljanje, pridobljena na podlagi pogodbe o finančnem najemu in iz donacij.

Neopredmetena dolgoročna sredstva, ki se pridobivajo, se izkazujejo ločeno od sredstev, ki so že prenesena v uporabo.

#### 3.2.4.2 *Zaloge*

Z zalogami so mišljene zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja (z dobo uporabnosti do enega leta), embalaže, trgovskega blaga ter nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov.

Zaloge materiala in blaga se ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve, lahko pa tudi neposredni stroški nabave. Zaloge nedokončane proizvodnje in storitev ter končnih izdelkov se ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo v skladu s SRS, lahko pa se ovrednotijo le po izbranih neposrednih proizvodnih stroških, vendar najmanj po neposrednih stroških materiala in storitev.

#### 3.2.5 **Amortizacija**

Amortizacija je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke in se obravnava kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizirljive stopnje. Proces razporejanja vrednosti amortizirljivega sredstva med stroške v ocenjeni dobi njegove koristnosti se imenuje amortizacija. Amortizirljiva sredstva so tista, ki jih po pričakovanih namerava organizacija uporabljati več kot eno poslovno leto, imajo omejeno dobo koristnosti in jih ima organizacija zato, da jih uporablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov.

V skladu z Navodilom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (2002) proračun, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava redno odpisujejo oziroma obračunavajo amortizacijo opredmetenih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

Redni odpis je oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu. Izredni odpis pa se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev. Izredni odpis osnovnih sredstev ob njihovi odtujitvi se pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta izkazuje glede na način pokrivanja stroškov amortizacije.

Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev za kritje stroškov amortizacije. Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta za znesek obračunane amortizacije oziroma za znesek oblikovanega popravka vrednosti zmanjšajo ustrezno obveznost do virov sredstev.



Pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta se obračunana amortizacija, od razlike med povečano nabavno vrednostjo zaradi okrepitve osnovnega sredstva in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem, ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč se neposredno vračuna v breme ustrezne obveznosti do virov sredstev.

### **3.2.6 Prevrednotovanje sredstev**

Zakon o računovodstvu (v 10. poglavju) obravnava revalorizacijo sredstev. Pri tem pa je potrebno poudariti, da je bila s tem mišljena revalorizacija nekaterih sredstev po starih računovodskih standardih, vendar je ta revalorizacija pomenila izključno prevrednotenje zaradi inflacije, torej prevrednotenje zaradi rasti cen in upadanja kupne moči denarja. Novi računovodski standardi takšnega prevrednotenja ne poznajo oziroma ne predvidevajo več. Je pa zato v 8. točki uvoda k SRS namenjena prevrednotenju gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih. Prevrednotenje torej pomeni spremembo prvotne izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, saj se cene zaradi različnih vplivov spreminjajo.

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov za razliko od določb SRS za prevrednotovanje določa naslednje:

- Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev, predvsem nepremičnin, zaradi okrepitve ali oslabitve ni obvezno.
- Pri prevrednotovanju opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve oziroma oslabitve nepremičnin se upošteva metodologijo, ki jo sprejme pristojni organ pravne osebe, katere last so opredmetena osnovna sredstva (na metodologijo mora dati svoje soglasje minister za finance).
- Pri prevrednotovanju se upošteva vrednost, ki jo je določil pooblaščen cenilec za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in nepremičnin.
- Prevrednotovanje finančnih naložb zaradi okrepitve oziroma oslabitve se ne opravlja, razen kadar gre za finančne naložbe v kapital organizacije.

### **3.2.7 Viri sredstev**

Na strani obveznosti do virov sredstev se pri uporabnikih enotnega kontnega načrta pojavljata dve temeljni skupini: kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev ter lastni viri in dolgoročne obveznosti, ki jih sestavljajo splošni skladi (te uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta – ZZZS, ZPIZ), rezervni sklad (namenjen le drugim uporabnikom enotnega kontnega načrta), dolgoročno razmejeni prihodki, dolgoročne rezervacije (oblikujejo le določeni uporabniki enotnega kontnega načrta – javni zavodi), kratkoročno prejeti krediti, kratkoročne obveznosti iz financiranja, neplačani prihodki in pasivne časovne razmejitve.

### **3.2.8 Računovodski izkazi in letno poročilo**

Računovodski izkazi so temeljna računovodska poročila, ki jih je dolžna pripraviti vsaka organizacija, da bi zadovoljila potrebe po informacijah njihovim uporabnikom. Zavodi morajo pripraviti letno poročilo, katerega namen je sporočiti ekonomske informacije o virih ter poslovanju, ki naj bi bile uporabne za tiste, ki se za takšne informacije zanimajo. Javni zavodi morajo letno poročilo obvezno predložiti organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje in objavljanje podatkov (Agencija RS za plačilni promet), poleg tega pa tudi resornemu ministrstvu in na zahtevo tudi ministrstvu za finance.

Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo pojasnjuje finančni položaj zavoda in ga sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k računovodskim izkazom. Računovodska izkaza sta bilanca stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov. Pojasnila obsegajo dodatne informacije o posameznih podatkih iz računovodskih izkazov. Poslovno poročilo javnega zavoda vsebuje informacije o poslovanju v obliki pojasnil in razlag tekočih in preteklih obračunskih podatkov; sestavni del poslovnega poročila so tudi poročila o doseženih ciljih in rezultatih na področju iz njegove pristojnosti.

#### *3.2.8.1 Računovodski izkazi uporabnikov enotnega kontnega načrta*

##### **1. Bilanca stanja**

Bilanca stanja zavoda (Priloga 1) je sestavljena v obliki dvostranske bilance stanja in vsebuje podatke o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ob koncu obračunskega obdobja na dan 31.12. Sredstva in obveznosti do virov sredstev zavoda morajo biti razčlenjeni glede na njihovo vrsto in ročnost. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb in
- izkaz računa financiranja.

##### **2. Izkaz prihodkov in odhodkov – določenih uporabnikov**

Izkaz prihodkov in odhodkov vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih ter presežku oziroma primanjkljaju, ki jih je zavod dosegel v obračunskem obdobju od 1. 1. do 31. 12.. Glede na priznavanje in razčlenjevanje prihodkov in odhodkov se postavke v izkazu prihodkov in odhodkov za določene uporabnike (Priloga 2) in druge uporabnike (Priloga 3) razlikujejo. Javni zavodi sestavijo izkaz prihodkov in odhodkov skladno s SRS 36, pri tem pa je potrebno:

- ločeno prikazati prihodke in odhodke za izvajanje javne službe ter prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjene po vrstah prihodkov in odhodkov,
- pripraviti evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, s katerim se zagotovi primerljivost podatkov, ki so potrebni za spremljanje gibanja sredstev javnih

financ na ravneh države in občin; sestavni del prikaza sta tudi izkaz računa finančnih terjatev in naložb in izkaz računa financiranja.

## **4 REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ**

### **4.1 POJEM REVIZIJE**

Potreba po kontroli javne porabe se je pokazala že zelo zgodaj. V Franciji je prvo takšno institucijo oblikoval kralj Philippe le Long, ki je leta 1318 ustanovil Cambre Royal des Comptes (Gray et al., 1996, str. 255). Pri nas se je, do ustanovitve računskega sodišča, s kontrolo oseb javnega prava ukvarjala, sicer v zelo majhnem obsegu, Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Revizor je odgovoren za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za pripravljanje računovodskih izkazov pa odgovarja poslovodstvo organizacije.

Revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah. Pri preiskovanju in ocenjevanju mora oblikovati splošne sklepe o tem (Turk et al., 1994, str. 130):

- ali so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se tudi dosledno uporabljajo,
- ali so računovodske informacije usklajene z zakoni in drugimi predpisi, ki se nanašajo na izdelovanje računovodskih izkazov,
- ali je videnje, predstavljeno v računovodskih informacijah, v celoti usklajeno z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidirane organizacije,
- ali so ustrezno razkrite vse pomembne zadeve, potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij.

Revizijsko poročilo mora vsebovati jasno izraženo mnenje o računovodskih informacijah. Mnenje brez pridržka (pozitivno) pomeni, da je revizor v vseh bistvenih pogledih zadovoljen oziroma ocenjuje, da so računovodski izkazi zavoda realni in objektivni. Kadar revizor poda mnenje s pridržkom ali odklonilno (negativno) mnenje ali pa mnenje zavrne, mora v revizijskem poročilu jasno in utemeljeno pojasniti razloge za to (Hočevar, 2002, str. 375).

### **4.2 VRSTE REVIZIJ**

Poznane so različne vrste revizij, ki se razvrščajo po naslednjih merilih (Jamnik, 1999, str. 39):

- po *cilju revizije* govorimo o finančni reviziji in o reviziji izvajanja nalog (temeljna delitev),
- po *področju revidiranja* govorimo o gospodarskih revizijah in o reviziji v javnem sektorju,
- po *izvajalcih* ločimo komercialne revizije in državne revizije ter notranje in zunanje revizije,
- po *predmetu revidiranja* so te revizije računovodskih izkazov, revizije poslovanja in revizije izpeljevanja nalog,

- po *obsegu* so revizije celostne (poslovanje) ali delne (poslovna funkcija),
- po *časovni* opredelitvi so revizije redne (letne, ponavljajoče) in občasne,
- po *načinu izpeljave* so revizije tematske (npr. revizije istovrstnih javnih zavodov ali revizije stroškov dela v državni upravi) ali revizije primera (revizija pri prejemniku subvencije),
- po *obdobju revidiranja* pa ločimo revizije ex-ante in ex-post.

*Revidiranje skladnosti s predpisi* je ugotavljanje, ali organizacija upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje organizacije, so lahko navodila ravnateljstva ali zakoni z izvedenimi predpisi (Duhovnik, 2002, str. 222).

Duhovnikova (2002, str. 222) *revidiranje poslovanja* razlaga kot revidiranje smotrnosti delovanja, njegove uspešnosti in učinkovitosti. Njegov sestavni del je tudi analiziranje poslovanja. Nanaša se na vse temeljne poslovne funkcije (tehnično, kadrovske, nakupno, proizvodno, prodajno in finančno), upravljalne funkcije (načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje) in informacijske funkcije (obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov).

*Notranje revidiranje računovodenja* po slovenskih računovodskih standardih obsega kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Izvaja ga lahko notranja revizijska služba, ki je ločena od računovodske službe, ali usposobljeni in pooblaščen zunanji izvajalci.

Slovenski računovodski standardi *zunanje revidiranje računovodenja* opredeljujejo kot kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij. Delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni. Zunanje revidiranje se nanaša na *revidiranje računovodskih izkazov*, ki pomeni zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih organizacije in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali z drugimi splošnimi temelji računovodstva. Nanašajo se tudi na neodvisno in pristojno osebo, ki sporoči mnenje ali sodbo ali uradne trditve v računovodskih izkazih organizacije (v vseh pomembnih pogledih) ustrezajo uveljavljenim sodilom (Duhovnik, 2002, str. 222).

Po naročilu lastnikov organizacije, vodstva, upnikov ali drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe, pridejo v organizacijo zunanji revizorji in na nepristranski način presodijo resničnost in poštenost izkazanega ekonomskega položaja organizacije (določenega stanja oziroma področja poslovanja) ter o tem podajo neodvisno strokovno mnenje. Le-ti so odgovorni strokovnjaki in le njim jo je mogoče zaupati. To je osnovni pogoj, ki narekuje uvedbo zunanje revizije v poslovanje organizacije (Jones, Bates, 1994, str. 5). Tako se najprej zavarujejo interesi lastnikov in šele nato se zagotovijo verodostojne informacije za uporabljanje.

Naloga zunanjega revizorja je, da preveri računovodske izkaze kot celoto tako, da bi bilo mogoče izraziti mnenje o njihovi poštenosti v skladu z računovodskimi standardi. Da bi revizor lahko oblikoval mnenje, mora najprej proučiti in ovrednotiti celotni računovodski sistem organizacije ter kasneje preiti na preiskovanje letnih računovodskih izkazov. Najprej mora proučiti delovanje vgrajenih kontrol tako v samem izvajalnem podsistemu kot tudi v okviru računovodstva, pri čemer se lahko naslanja na notranjo revizijsko službo, če ta v dani organizaciji obstaja. Da ne bi prišlo do nepotrebnih zapletov in težav, je pomembno, da se naročnik in izvajalec revizije predhodno natančno dogovorita, kakšne vrste revizijo se bo opravljalo (Jamnik, 1999, str. 39). Z obstojem zunanje revizije je izpolnjen pogoj za zagotovitev kakovostnih, primernih in zanesljivih informacij o poslovnem odločanju posloводства.

Ključna cilja zunanje revizije sta ocenjevanje uporabljenih računovodskih postopkov in presojanje pravilnosti podatkov na podlagi pogleda v računovodsko dokumentacijo. Na osnovi teh ocen in pogledov v dokumentacijo lahko zunanji revizor poda mnenje o realnosti in objektivnosti stanja in sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovanja, ki so izkazani v zaključnih računih.

Pomen postopkov zunanje revizije raste, ker se z njimi preverja tudi delovanje nadzornih mehanizmov v organizaciji. Javna ocena revidiranih izkazov organizacije je smerokaz tako za vlagatelje prihrankov kakor tudi za poslovne odločitve, na primer, posojilodajalcev, lastnikov in drugih interesentov, pa naj gre za "navadno" revizijo, odprodajo, dokupe, združevanja, razdruževanja, spremembo pravnih oblik organizacije nasploh, likvidacijo in še kaj, bodisi celote ali le delov le-te (Kandrič, 1993, str. 4).

Če povzamem povedano, je temeljni namen zunanje revizije ugotoviti usklajenost med določenimi informacijami in sprejetimi standardi. Dokaze o določenih informacijah zbere in ovrednoti neodvisni zunanji revizor. Prav tako tudi oblikuje in izrazi svoje mnenje o računovodskih izkazih, ki jih vodstvo organizacije pripravi v skladu z računovodskimi pravili (načeli, standardi) in zakonskimi predpisi. Poleg tega pa tudi zagotavlja varovanje interesov upnikov, delničarjev in javnosti.

#### **4.2.1 Državna revizija in njene posebnosti**

Državna revizija je ena izmed oblik zunanjega revidiranja, ki jo opravljajo državni uslužbenci (to je Računsko sodišče Republike Slovenije) na raznih ravneh in iz različnih razlogov, vendar v imenu in na račun države (Duhovnik, 2002, str. 223).

Cilj državne revizije je preverjanje:

- oblike nadzora javnih financ v državi (zunanji nadzor, notranji nadzor in proračunsko inšpiciranje),
- institucije ter osebe, ki državno revizijo izvajajo,
- pristojnosti in organizacijo ter

- postopke ter predpise in standarde, po katerih se posluje.

Državna revizija v svoje delo vključuje predvsem revidiranje financiranja, skladnosti s predpisi, vse pogosteje pa tudi revidiranje izvajanja nalog.

#### 4.2.1.1 *Opredelitev Računskega sodišča Republike Slovenije*

Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju računsko sodišče) je začelo delovati 1. januarja 1995. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ in tudi zasebnega sektorja. Opravlja strog in natančen strokovni nadzor nad zakonitostjo in tudi smotrnostjo poslovanja celotnih javnih financ na vseh ravneh. Poleg tega še poroča in svetuje javni upravi o porabi javnih sredstev. Teh nalog pa ne opravlja noben drug organ v državi.

Računskega sodišča ni mogoče uvrstiti v nobeno od treh vej oblasti (zakonodajno, izvršilno in sodno). Glede na ime in uporabo predpisov (subsidiarna uporaba zakona o splošnem upravnem postopku) bi ga lahko klasificirali kot posebno upravno sodišče. Zaradi omenjenega mu pravimo tudi, da je institucija *sui generis*. Računsko sodišče torej ni pravo sodišče, ampak neodvisni nadzorni strokovni organ, ki ne izdaja sodb in ne izreka kazni, temveč nadzira in svetuje. Značilnost računskega sodišča je tudi ta, da spada med samostojne proračunske uporabnike, saj so mu zagotovljena sredstva v posebnem delu proračuna, porabljeni pa jih mora v skladu z določili zakona o izvrševanju proračuna. Pri tem pa je vezano na predpise o proračunu in računovodstvu v Republiki Sloveniji.

Pri delovanju računskega sodišča se uresničujeta dve najpomembnejši načeli: *načelo neodvisnosti in načelo samostojnosti*. Status samostojnosti in neodvisnosti mu zagotavljata ustava in zakon, in sicer z več vidikov:

- računsko sodišče izvaja svoje pristojnosti povsem samostojno,
- računsko sodišče za kritje stroškov svojega delovanja samo predlaga finančni načrt državnemu zboru, ki mu odobri potrebna sredstva za delo.

Mnenje o poslovanju, ki ga poda računsko sodišče, mora spoštovati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti in uporabnik javnih sredstev, na čigar poslovanje se mnenje nanaša. Računsko sodišče pa je o svojem delu dolžno predložiti vsako leto letno poročilo državnemu zboru.

#### 4.2.1.2 *Izvajanje revizij po zakonu o računskem sodišču v Sloveniji*

Glede na cilje revizij računsko sodišče lahko revidira:

- pravilnost poslovanja, ki zajema preverjanje poslovanja glede na skladnost s predpisi (preverjanje računovodskih izkazov, preverjanje poslovanja revidirancev glede na skladnost z zakoni in drugimi predpisi),

- smotrnost poslovanja (izvajanje nalog; *angl. performace audit, operational audit*), ki se nanaša na presojo o gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju,
- akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev, kjer računsko sodišče, v skladu z zakonom o javnih financah, preverja poročila ali akte, kot so finančni načrti, vmesna poročila, obrazložitve zaključnih računov, študije, poročila o doseženih ciljih in rezultatih idr.

V eno od pomembnejših revizij sodi revizija pravilnosti izvršitve državnega proračuna. V tej reviziji računsko sodišče preverja ali obsoja napake v izkazih proračuna Republike Slovenije (preverja izkaz prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja). Poleg tega revidira pravilnost izvršitve finančnih načrtov posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov oziroma posebnega dela proračuna Republike Slovenije.

#### *4.2.1.3 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih*

Po zakonu o javnih financah morajo neposredni in posredni uporabniki proračuna poročati o doseženih ciljih in rezultatih ter o izvrševanju proračuna in finančnih načrtov.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih je, skladno z Navodili o pripravi zaključenega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologijo za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2000), sestavni del poslovnega poročila. Navodilo ne določa obvezne vsebine poročila, temveč le priporoča, na katera področja naj se posredni uporabniki pri poročanju posebej osredotočijo. Kljub temu pa mora poročilo temeljiti na finančnem načrtu oziroma programu dela za poslovno leto, vsebina poslovnega poročila pa mora biti prilagojena področju, na katerem deluje organizacija.

Poročanje o izvršitvi finančnih načrtov pomembno vpliva tudi na izvajanje revizij računskega sodišča, saj so finančni načrti, zaključni računi in poročila o njihovem izvajanju za računsko sodišče osnovni akti za preverjanje pravilnosti in smotrnosti poslovanja.

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Zakon o računskem sodišču (2001) (v nadaljevanju ZracS-1) določa, kaj se šteje za poslovanje uporabnikov javnih sredstev. V ožjem pomenu gre za vsa dejanja, ki vplivajo na finančno stanje uporabnika javnih sredstev (prejemke in izdatke oziroma prihodke in odhodke ali na sredstva in obveznosti do virov sredstev), za poslovanje v širšem pomenu pa šteje vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih tako vsebuje (Janc, 2003, str. 147):

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje (ne)posrednega uporabnika,
- dolgoročne cilje (ne)posrednega uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja (ne)posrednega uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov,
- letne cilje (ne)posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi končnega načrta (ne)posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upoštevanje fizične, finančne in opisne kazalce, določene v obrazložitvi finančnega načrta (ne)posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti,
- nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa,
- oceno pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let,
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo, in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kakovosti poslovanja (ne)posrednega uporabnika,
- oceno delovanja sistema notranjega finančnega (ne)posrednega uporabnika,
- pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili zabeleženi,
- oceno učinkov poslovanja (ne)posrednega uporabnika na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialno varstvo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora,
- druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike in poročilo o investicijskih vlaganjih.

Zahteva po poročanju o doseženih ciljih in rezultatih, pred uporabnike javnih sredstev in s tem tudi javne zavode, postavlja nove naloge. Letni cilji, ki si jih kot cilje delovanja zastavijo v letnih finančnih načrtih, morajo izhajati iz dolgoročnih ciljev, določenih v večletnih programih dela in razvoja ter nacionalnih programih.

Oceno uspešnosti doseganja zastavljenih ciljev morajo posredni uporabniki proračuna primerjati z ocenami uspeha preteklega leta ali več let. Oceniti morajo:

- gospodarnost in učinkovitost poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je določilo pristojno ministrstvo in
- ukrepe, ki jih je za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja predpisalo ministrstvo ali drugi pristojni organ.

Na področjih, kjer cilji niso bili doseženi, morajo poleg analize razlogov prikazati tudi ukrepe in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev. Prav tako morajo oceniti tudi učinek svojega poslovanja na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialno varstvo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje okolja.



## 5 REVIZIJA IZVAJANJA NALOG

Izraz revidiranje izvajanja nalog, ki je uporabljen v slovenskem prevodu navedenih mednarodnih revizijskih standardov, je v ZRacS-1 zamenjan z izrazom revidiranje smotrnosti poslovanja, pri čemer pomen ostaja enak.

Revizija izvajanja nalog je sistematično, smiselno, organizirano in objektivno preiskovanje dejavnosti vladne, državne in občinske uprave, javnih zavodov, javnih podjetij idr.

Cilj revizije je oceniti delovanje, ugotoviti in izpostaviti pomanjkljivosti ali slabosti pri delovanju ter izdelati priporočila, ki bi pospeševala odgovornost za opravljanje nalog ter spodbujala jasno in odgovorno poročanje o porabi javnih sredstev in dosežkih delovanja ali izvajanja nalog (Douglas, 1995, str. 419).

Področja, ki jih revizija izvajanja nalog preiskuje, so naslednja (Jamnik, 1999, str. 49):

- gospodarnost, uspešnost in učinkovitost realizacije načrtovanih ciljev delovanja in posameznih dejavnosti ter njihovih vplivov na okolje,
- določenost postopkov in meril učinkovitosti delovanja,
- jasnost razmerij in povezanih oseb, varovanja javnih sredstev in
- skladnost delovanja s pooblastili, zakoni in predpisi.

Poročilo o smotrnosti poslovanja bi moralo zagotoviti informacije o izvajanju nalog. Poročilo predstavi programe in aktivnosti za uresničitev postavljenih ciljev (uspešnost poslovanja) ter stroške (gospodarnost in učinkovitost). Pri tem pa si revizija pomaga s kazalniki in merili.

Poročilo naj bi tako vsebovalo (Vidovič, 2003, str. 157):

- informacije o načrtih, stanju na začetku obračunskega obdobja, vključno z razpoložljivimi zmogljivostmi, sposobnostmi za izvajanje nalog in zelenimi izidi ter
- poročanja o dejanski smotrnosti poslovanja na koncu obračunskega obdobja, vključno s spremembami v zmogljivosti oziroma sposobnosti za izvajanje nalog, ter doseženih izidih, prav tako pa tudi poročanje o vložkih, procesih in izločkih v obračunskem obdobju.

Računsko sodišče izvaja revizijske smotrnosti poslovanja (3E), ki zajema naslednje pojme (Jereb, 2002, str. 277):

- *gospodarnost (angl. economy)*  
Opredeljuje roke in pogoje, pod katerimi organizacija pridobiva človeške in materialne dejavnike. Dobro delujoča organizacija pridobiva ustrezne količine dejavnikov (vložkov), ustrezne kakovosti, ob najnižji ceni.
- *učinkovitost (angl. efficiency)*  
Gre za razmerje med ustvarjenimi proizvodi ali storitvami (izločki) in dejavniki, uporabljenimi pri njihovem nastajanju. Dobro delujoča organizacija dosega največje izločke pri danih vložkih ali kar najbolj zmanjšuje vložke, potrebne za doseganje dane kakovosti in količine proizvodov ali storitev.
- *uspešnost (angl. effectiveness)*

Gre za obseg, v katerem organizacija dosega postavljene cilje. Uspešnost je zunanja značilnost sistema, ki se meri z ugotavljanjem, koliko dosežemo z učinki glede na vložke.

Ne glede na zastavljene cilje pa se revizija izvajanja nalog v javnih (zdravstvenih) zavodih praviloma izvaja v naslednjih fazah (Kralj, 2004, str. 42):

- *Faza pred načrtovanjem* obsega zbiranje in začetno ovrednotenje informacij, predhodno ovrednotenje sistemov kontrol, opredeljevanje podrobnih ciljev revizije ter začetno ocenjevanje potrebnih virov in časovnih razporedov.
- *Faza načrtovanja* obsega izdelovanje in pregledovanje načrta revizije, navezovanje stikov z revidirano enoto, pripravljane revizijskih programov ter odobritev načrta.
- *Faza revidiranja* obsega zbiranje in ovrednotenje revizijskih dokazov, pripravljane začetnih sklepov, vmesno pregledovanje, ugotavljanje in odobritev morebitnih potrebnih sprememb v načrtu revizije.
- *Faza poročanja* obsega pripravljane osnutka in pregledovanje zaključkov, mnenj, priporočil in poročil, pregledovanje, odobritev in objavljane ugotovitev, notranje usklajevanje med porabljenimi in v načrtu revizije predvidenimi in razporejenimi viri ter ocenjevanje revizijskega osebja.
- *Faza po poročanju* obsega spremljanje popravljalnih učinkov.

Pomembno je, da pridobi revizor veliko uporabnih informacij že v fazi pred načrtovanjem revizije. Pred tem pa se mora seznaniti:

- s cilji revidirane enote, ki morajo biti podrobno določeni (to omogoča revizorju izbrati in opredeliti merila, po katerih bo ocenjeval in vrednotil pridobljene dokaze),
- z vloženimi viri (zakonskim okvirom delovanja, finančnimi in človeškimi viri),
- z učinki revidirane enote in njenim delovanjem v okolju,
- s tveganji pri delovanju (in kakšne nadzore je vodstvo uporabilo za zaščito pred temi tveganji).

## **6 REVIZIJA PRAVILNOSTI POSLOVANJA**

Revizija pravilnosti poslovanja je revizorska metodologija, v kateri revizor lahko zahteva ali v skladu z neomejenimi pooblastili opravlja (Bettner, Meigs M., Meigs R., Whittington, 1996, str. 316):

- revidiranje računovodskih izkazov (*angl. audit of financial statements*), ki se nanaša na preverjanje verodostojnosti računovodskih izkazov in
- revidiranje skladnosti s predpisi (*angl. compliance audit*), ki pomeni preverjanje skladnosti z zakoni in predpisi, ki ga urejajo.

Poleg omenjenega revizija pravilnosti poslovanja ugotavlja tudi uporabo virov za zagotovitev gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti glede na porabljene vire. Ključno pa je, da mora zavod pri izvajanju revizije pravilnosti poslovanja nenehno težiti k razvoju in izvajati svoje funkcije tako, da zagotavlja skladnost poslovanja s predpisi ter smotrno poslovanje (Vidovič, 2003, str.

153). Poleg tega pa je pomembno tudi preverjanje skladnosti z usmeritvami, ki jih mora uporabnik upoštevati pri svojem poslovanju.

Pravilnost poslovanja zajema tudi preveritev verodostojnosti računovodskega izkaza in preveritev poročila o poslovanju. Poročilo o poslovanju, katerega sestavni del je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, je zato vse bolj pomemben akt, ki zavezuje uporabnike javnih sredstev k verodostojnemu poročanju o izvršitvi finančnih načrtov.

Računsko sodišče z revizijami pravilnosti poslovanja redno preverja tudi upoštevanje temeljnih načel javnega naročanja. V večini primerov pa se omejuje le na preverjanje skladnosti s predpisi.

V nadaljevanju prikazujem revizijo pravilnosti poslovanja na primeru javnega naročanja v javnem zdravstvenem zavodu. Pri oddaji javnih naročil so na eni strani čedalje bolj opazne nepravilnosti, na drugi strani pa seveda davkoplačevalci zahtevajo neodvisna zagotovila, ne le da so bila javna sredstva porabljena skladno s predpisi, ampak tudi da so bila porabljena gospodarno, učinkovito in uspešno.

## **6.1 SPLOŠNO O JAVNIH NAROČILIH**

Javna naročila v Sloveniji ureja zakon o javnih naročilih (2004) (v nadaljevanju ZJN-1), ki jih definira kot skupek dejanj, ki jih naročniki opravijo s ciljem gospodarne nabave blaga, storitev ali gradbenih del, kjer gre za širši pojem od le nakupa, in sicer od ugotavljanja potreb, zagotavljanja sredstev dobave blaga, izvajanje storitev do uporabe in spremljanja le-teh.

K izvajanju javnih naročil so zavezani posredni in neposredni uporabniki državnega in lokalnih proračunov, pri njihovem izvajanju pa se morajo držati naslednjih, z zakonom določenih usmeritev, kamor spadajo: temeljna načela javnega naročanja, postopki za oddajo javnih naročil, pogoji za udeležbo in merila za ocenjevanje ponudb, roki v postopkih oddaje javnih naročil, objave in odpiranje ponudb ter oddaja javnega naročila.

### **1. Temeljna načela javnega naročanja**

Posredni in neposredni uporabniki morajo upoštevati temeljna načela javnega naročanja, ki izhajajo iz zakona o javnih naročilih. Ta pa so naslednja:

- *načelo gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev*  
Končni cilj naročnika je pridobiti ponudbo, ki mu omogoči kupiti blago, storitev ali gradnjo zahtevane kakovosti po čim nižji ceni.
- *načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki*  
Omogoča dostop do javnih sredstev vsem ponudnikom, hkrati pa se s podpiranjem konkurence doseže, da naročnik ne prilagaja razpisne dokumentacije določenemu ponudniku, ne sme navajati blagovnih znamk ali proizvajalcev določenega blaga, ponudnik ne sme

sodelovati pri pripravi razpisne dokumentacije, naročnik ne sme zahtevati »vezane trgovine« (naročnik ne sme zavezati npr. tujega ponudnika za izvoz slovenskega blaga v primeru, če leta pridobi javno naročilo) ter drugo.

- *načelo transparentnosti porabe javnih sredstev*

Načelo se doseže s preglednostjo in javnostjo postopkov javnega naročanja. Ker je potrebno voditi dokumentacijo o vseh aktivnostih v postopku, lahko vsak zainteresirani preveri pravilnost postopka. Načelo transparentnosti se zagotavlja tudi z javnimi objavami.

- *načelo enakopravnosti ponudnikov*

Načelo se izvaja v zagotavljanju enakih možnosti vsem ponudnikom v vseh elementih ter fazah postopka oddaje javnega naročila. Trg javnih naročil mora biti odprt ter dostopen vsem ponudnikom pod enakimi pogoji. Naročnik na ta način ne more med postopkom prilagajati pogojev vnaprej izbranemu ponudniku. Vsi ponudniki morajo razpolagati z vsemi podatki o javnem razpisu, tako da bodo lahko pripravili ustrezne ponudbe. Zato ponudnik na javnem razpisu ne sme sodelovati pri pripravi razpisne dokumentacije<sup>6</sup>.

## **2. Postopki za oddajo javnih naročil**

ZJN-1 razlikuje tri vrste postopkov javnega naročanja, in sicer:

- *odprti postopek*

Je osnovni postopek za oddajo javnih naročil, pri katerem lahko vsi ponudniki, ki želijo pridobiti javno naročilo, oddajo svojo ponudbo.

- *omejeni postopek*

Naročnik najprej na podlagi javnega razpisa za priznanje sposobnosti izbere ponudnike, ki ustrezajo pogojem za priznanje sposobnosti za izvedbo določenega naročila. Nato pa naročnik vse ponudnike, ki jim je priznal sposobnost, povabi k oddaji ponudbe. Postopek se uporablja v primerih, ko so predmet naročila stalne nabave, ki jih naročnik po obsegu in časovno ne more vnaprej določiti in za katere je vzpostavljen trg.

- *postopek s pogajanjem*

Ta postopek lahko izvede naročnik brez predhodne objave ali po prehodni objavi v odprtem ali omejenem postopku. Naročnik mora v teh primerih preveriti, da pogodbeni cena ni višja od primerljive cene na tržišču, in skrbno preveriti kakovost predmeta, ki je predmet javnega naročila.

## **3. Pogoji za udeležbo in merila za ocenjevanje ponudb**

V zakonu o javnih financah so določeni pogoji, ki so navedeni v objavi javnega razpisa in v razpisani dokumentaciji. Te pogoje pa morajo ponudniki izpolnjevati, če želijo sodelovati v javnem razpisu. Če ponudnik ne dokaže, da izpolnjujejo predpisane pogoje, ga naročnik izloči iz

---

<sup>6</sup> Razpisna dokumentacija je dokument, v katerem naročnik jasno opiše predmet javnega naročanja ter določi pogoje, ki jih mora izpolniti ponudnik, da lahko pripravi kakovostno in pravilno ponudbo. Vsi dokumenti morajo biti ponudniku znani vnaprej in se med postopkom ne smejo spreminjati.

postopka. Naročnik lahko določi tudi dodatne pogoje, ki pa ne smejo biti diskriminatorni za posamezne ponudnike (Priloge 4, 5 in 6).

Naročnik oceni prispele ponudbe, ki izpolnjujejo zahtevane pogoje, na podlagi meril. Ta pa morajo biti predhodno določena v razpisani dokumentaciji. Merila so lahko naslednja:

- najnižja cena,
- ekonomska najugodnejša ponudba (to je lahko kombinacija več meril, kot so npr. cena, kakovost, rok izvedbe, garancijsko vzdrževanje, tehnične prednosti, stroški med uporabo in drugo).

Naročnik lahko sam določi merila, ki pa morajo biti enaka za vse ponudnike, biti morajo merljiva ter vnaprej znana vsem ponudnikom. To pomeni, da naročnik pri ocenjevanju ponudb uporabi le tista merila, ki so bila objavljena (Priloga 7).

#### **4. Roki v postopkih oddaje javnih naročil**

ZJN-1 določa roke za oddajo naročil v odvisnosti od vrste naročil. Pri določitvi roka mora naročnik upoštevati predvsem naslednje:

- rok mora biti dovolj dolg, da omogoča ponudniku, da pripravi kakovostno ponudbo,
- rok mora biti objavljen v javnem razpisu ter naveden v razpisni dokumentaciji,
- določen mora biti kraj, datum in ura za predložitev ponudbe,
- določen mora biti način predložitve ponudbe.

#### **5. Objave**

Objave mora naročnik objaviti na informacijskem portalu Urada za javna naročila. Naročnik pa mora objaviti javni razpis in druge objave v Uradnem glasilu evropske skupnosti (UGES), če je ocenjena vrednost javnega naročila enaka ali presega vrednost, določeno za posamezne vrste javnih naročil. Pri objavah ločimo naslednje obvezne oblike objav:

- objava javnega razpisa (v odprtem oziroma omejenem postopku),
- obvestila o oddaji javnega naročila.

#### **6. Odpiranje ponudb ter oddaja javnega naročila**

Načeloma poteka odpiranje ponudb javno. Pri odpiranju ponudb se vodi zapisnik o odpiranju ponudb v vsebini, določeni v predpisu ministra za finance. Zapisnik mora biti izročen vsem sodelujočim ponudnikom.

Po opravljenem ocenjevanju ponudb naročnik izbere najugodnejšo ponudbo. Naročnik o vsakem oddanem naročilu izdelava pisno poročilo, v katerem mora navesti predmet in vrednost naročila,

imena zavrženih ponudnikov in razloge za njihovo zavrnitev, ime izbranega ponudnika in razloge za njegovo izbiro. Na podlagi poročila naročnik pošlje obvestilo o oddaji naročila ponudnikom (Prilogi 8 in 9).

## **6.2 REVIZIJA JAVNEGA NAROČANJA V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU (Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo)**

V letu 2002 je bila izvedena revizija sistema oddajanja javnih naročil v javnem zdravstvenem zavodu v Ljubljani, v Inštitutu Republike Slovenije za rehabilitacijo (v nadaljevanju Inštitut), za kompleksno rehabilitacijo bolnikov s prizadetostjo gibalnih funkcij in delovnih zmožnosti. Ta na sekundarni in terciarni ravni opravlja najzahtevnejše naloge s področja fizikalne medicine in rehabilitacije ter aplikacije tehničnih pripomočkov za območje Republike Slovenije.

Dejavnost Inštituta poteka na področjih, ki so slednja:

- fizikalna medicina in rehabilitacija,
- poklicna rehabilitacija,
- izdelovanje in aplikacija ortopedskih in tehničnih pripomočkov,
- specializirana lekarniška dejavnost,
- raziskovalno in razvojno delo,
- izobraževanje.

Inštitut pridobiva sredstva za izvajanje dejavnosti:

- od Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in Republiškega zavoda za zaposlovanje za opravljene storitve,
- iz državnega proračuna za storitve in namene, za katere je z zakonom tako določeno,
- s prodajo storitev drugim doma in v tujini,
- iz skladov in dotacij iz domačih in tujih virov,
- z darili in iz drugih virov.

Inštitut (kot javni zdravstveni zavod) je posredni uporabnik proračuna in je prisiljen upoštevati predpise zakona o javnih naročilih.

Cilj opravljene revizije je bil ugotoviti stanje javnega naročanja v javnem zdravstvenem zavodu. Pri tem so revizorji želeli čim bolj opozoriti na najpogostejše nepravilnosti ter hkrati izpostaviti primere učinkovitih rešitev ter oblikovati ustrezna priporočila, ki bodo, tako pri posameznih revidirancih kot tudi na sistemski ravni, sprožila ustrezno popravljalno ukrepanje.

## 6.2.1 Pravilnik (navodilo) o oddaji javnih naročil

Pravilnik oziroma navodilo o oddaji javnih naročil določa ravnanje zaposlenih v Inštitutu pri oddaji javnih naročil. Javna naročila se tako delijo v tri skupine:

- javna naročila velike vrednosti,
- javna naročila male vrednosti,
- ostala javna naročila.

Poleg tega pravilnik določa tudi vso potrebno dokumentacijo za izvedbo naročila in pa področja nabav, za katera se načrtuje oddaja naročil.

**Javna naročila velike vrednosti** (v nadaljevanju JNVV) so tista naročila, katerih ocenjena vrednost ni višja od vrednosti, določene v zakonu o izvrševanju proračuna Republike Slovenije (v nadaljevanju ZIPRO). Trenutno so te vrednosti:

- za blago in storitve nad 10.000.000,00 SIT,
- za gradnje nad 20.000.000,00 SIT.

### *Postopek izvedbe javnih naročil velike vrednosti*

- 1) Najprej se na podlagi porabe (ali ocene porabe) v preteklem letu za redno delovanje ugotovi, ali ocena presega vrednost po ZIPRO. Če jo presega, je potrebno poskrbeti za načrtovanje izvedbe javnega naročila.
- 2) Postopek izvedbe se začne z zahtevkom za izvedbo javnega naročila.
- 3) Pripravi se sklep o začetku oddaje javnega naročila na podlagi predloženih podatkov in po posvetu o vrsti postopka, hkrati se imenuje tudi komisijo.
- 4) Na podlagi sklepa o začetku oddaje javnega naročila se začne priprava razpisne dokumentacije, ki jo potrди strokovna komisija za ocenitev ponudb.
- 5) Ko je razpisna dokumentacija pripravljena, se objavi javni razpis v Uradnem listu Republike Slovenije.
- 6) Po javnem odpiranju ponudb (kjer se mora beležiti zapisnik o odpiranju ponudb), strokovna komisija pregleda vse ponudbe, jih oceni ter pripravi poročilo v skladu z ZJN-1. Direktor Inštituta izda ustrezen odločitev. Obvestilo o izbiri ponudnika se objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.
- 7) Pri izvajanju pogodb je potrebno skrbeti za skladnost cen, rokov in dobave z izvedenim javnim naročilom ter spremljati veljavnost pogodb.
- 8) Vsak dokument se hrani do zaključka izvajanja pogodbe, nato se ga uredi in odda v arhiv.

**Javna naročila male vrednosti** (v nadaljevanju JNMV) so tista naročila, katerih ocenjena vrednost je nižja od vrednosti, določene v ZIPRO. Trenutno so vrednosti naslednje<sup>7</sup>:

- za blago in storitve do 10.000.000,00 SIT,
- za gradnje do 20.000.000,00 SIT.

#### *Postopek izvedbe javnih naročil male vrednosti*

- 1) Pri izvedbi JNMV se uporablja zahtevek za izvedbo naročila po enostavnem postopku oziroma po postopku z zbiranjem ponudb, v katerem se določi tudi odgovorna oseba za vodenje postopka in izvedbo naročila.
- 2) Odgovorna oseba vodi vso dokumentacijo o JNMV, ločeno za nabavo blaga, izvedbo storitev oziroma gradenj. Ta tudi skrbi za nadzor nad izvajanjem pogodbe oziroma izvedbo javnih naročil.
- 3) Ponudnikom, za katere Inštitut meni, da so usposobljeni izpolniti JNMV, pošlje odgovorna oseba predpisane obrazce. Pogoj je, da je treba poslati vsem ponudnikom dokumentacijo istočasno, z navedbo datuma oziroma roka za vrnitev ponudb. Dokumentacijo je treba poslati *najmanj* dvema ponudnikoma.
- 4) Kot merilo za izbor ponudnika, s katerim bo sklenjena pogodba, se praviloma uporabi najnižjo ceno. Pri pregledu in ocenitvi ponudb se povabi izbranega ponudnika k sklenitvi pogodbe.

**Druga javna naročila**, za katere se ne uporablja ZJN-1, so naslednja:

- sklenitve, ki so dodeljene osebi na podlagi izključene pravice,
- izjeme, za katere veljajo drugačna pravila naročanja,
- zagotovitev osnovnih pogojev za življenje ob nesreči,
- naročila zaupne narave,
- nakupi zaradi nadaljnje prodaje do zakonsko določene meje,
- nekatere finančne storitve,
- nekatere storitve razvoja in raziskav itd.

#### **6.2.2 Primeri nepravilnosti pri oddaji vseh vrst javnih naročil**

Nepravilnosti so se pojavljale predvsem pri posameznih aktivnostih v postopku oddaje javnih naročil. Te se nanašajo predvsem na to, da v nekaterih postopkih določene aktivnosti niso bile izpeljane ali pa niso bile izpeljane v predpisanem roku (npr. potrebna objava izbranih ponudnikov v Uradnem listu, sklenitev pogodb v ustreznem roku oziroma odziv na ponudnikovo

---

<sup>7</sup> Vlada mora vsaki dve leti ob pripravi predloga zakona o izvrševanju proračuna Republike Slovenije določiti vrednost, ko mora naročnik opraviti postopek po tem zakonu. Za leto 2002, ko se je revizijo izvajalo, so bile te vrednosti za javna naročila male vrednosti (velike vrednosti) naslednje:

- za blago in storitve do (nad) 8.000.000,00 SIT,
- za gradnje do (nad) 15.000.000,00 SIT.



zavrnitev, sklenitve pogodbe, ko so dani pogoji za vnovčenje zavarovanja za resnost ponudbe, ipd.). Razlog je dejstvo, da aktivnosti posameznega postopka izvajajo več oseb, nihče pa ne opravlja celovitega nadzora izvajanja potrebnih aktivnosti.

V skladu z ZJN-1 sme naročnik začeti s postopkom oddaje javnih naročil le, če je naročilo predvideno v načrtu nabav, sredstva zanj pa predvidena v proračunu oziroma potrjenem finančnem načrtu. V primeru, da proračun ali finančni načrt za ustrezno leto ni sprejet, je potrebno postopke naročila opraviti tako, da so upoštevane določbe zakona o javnih financah kot ZJN-1, naročnik pa ne sme pozabiti na navedbo, tako v objavi kot v razpisni dokumentaciji, da je sklenitev pogodbe za celotno vrednost pogojna in se bo postopek v celoti izvedel le, če bodo na voljo predvidena proračunska sredstva.

Najpogostejše nepravilnosti, ki so se pojavljale v Inštitutu, so bile naslednje:

### *1. Diskriminacija ponudnikov*

Pri javnih naročilih je potrebno primarno zasledovati načelo čim manjše diskriminacije ponudnikov ob zagotavljanju zanesljive in kakovostne storitve. Primarni pogoj je doseganje prihodkov v določenem mnogokratniku od vrednosti naročila, vrednost celotnega kapitala najmanj v višini zakonsko predpisanega osnovnega kapitala.

### *2. Ocenjena vrednost javnih naročil ni bila izražena brez davka na dodano vrednost*

Vrednost javnih naročil mora biti vedno izražena v vrednosti brez davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). To pa istočasno pomeni, da se mora natančno navesti, kaj pomeni končna cena in katere elemente mora vsebovati. Vsekakor mora biti iz ponudbe razvidna tako neto cena kot tudi končna cena, ki jo bremenijo vsi potrebni davki. Podana pa naj bi bila tudi struktura cene brez davka, saj naročnik le na ta način ugotovi ali so posamezni ponudniki upoštevali vse predvidene elemente za oblikovanje cene.

Za medsebojno primerjavo ponudb in primerjavo ponudbenih vrednosti z ocenjeno vrednostjo je pomembno, da je v ceno vključen tudi davek, saj lahko za naročilo konkurirajo tudi ponudniki, ki niso davčni zavezanci za DDV, zato je njihova neto cena tudi končna cena. Prav tako pa je pomembno, da se že od začetka postopka zagotavlja ustrezno osnovo, ki bo služila kasnejšemu spremljanju izvajanja naročila in kontroli prejetih računov. To pomeni, da naj bi bilo tako iz ponudb, njihovih analiz in medsebojnih primerjav kot tudi iz pogodb mogoče neposredno razbrati podatke o posameznih neto cenah na enoto.

V reviziji Inštituta je bilo ugotovljeno, da so cene na enoto v ponudbah in pogodbah vključevale DDV. Na računih pa so bile navedene cene na enoto brez davka, davek pa je bil zaračunan v enem samem znesku na celotno neto vrednost zaračunanega blaga oziroma storitev. Spremljanje pravilnosti zaračunanih cen s pogodbeno določenimi je bila zato otežena.

### *3. Pogodbe se niso sklepale za tekoče proračunsko leto*

Po ZJN-1 se pogodbe za oddajo javnih naročil praviloma sklepajo za tekoče proračunsko obdobje oziroma za obdobje, za katero je že sprejet proračunski načrt (npr. storitev varovanja), Inštitut tega določila ni upošteval, saj je sklepal pogodbe za daljše obdobje, za katerega še ni bil narejen načrt nabav oziroma še niso bila predvidena sredstva v finančnem načrtu.

### *4. Neupoštevanje obveznih pogojev ponudnikov*

Pomembno je, da ima ponudnik poravnane vse obvezne dajatve. Pogoji za udeležbo, ki jih naročnik navede v objavi javnega razpisa in v razpisni dokumentaciji, pomenijo minimalne obvezne pogoje, ki jih mora izpolnjevati vsak ponudnik, da lahko sodeluje v postopku. Potrebno je izločiti vse ponudnike, ki ne dokažejo, da izpolnjujejo zahtevane pogoje iz nadaljnega postopka, ne glede na vsebino ponudbe, kar pa Inštitut ni upošteval.

### *5. Neprimernost in neustreznost zahtevanih zavarovanj o postopkih oddaje javnih naročil*

Za zavarovanje vrednosti ponudbe se v Inštitutu praviloma zahteva bianco menica z menično izjavo, ki se glasi na določen odstotek od vrednosti ponudbe, za zavarovanje izpolnitve pogodbenih obveznosti pa bančna garancija (to je za dobro izvedbo del in izpolnjevanje obveznosti v času garancijske dobe) v določenem odstotku od pogodbene vrednosti. Inštitut v tem primeru pri izbranih ponudnikih ni upošteval predpisane oblike zavarovanja pri oddaji javnih naročil.

### *6. Neizpolnjevanje predpisanih meril ponudnikov*

Inštitut je izbiral ponudnika, četudi ta ni bil najugodnejši oziroma ni izpolnjeval vseh predpisanih meril. Danes je namreč to postalo v zdravstvu kar stalna praksa in glede na velike težave pri odpisanosti opreme in pomanjkanja denarnih sredstev to predstavlja čedalje večji problem.

### *7. Neupoštevanje predpisanega roka*

Inštitut ni pravočasno oziroma v predpisanem roku objavil izide postopka za oddajo naročila v Uradnem listu oziroma sploh ni bilo objave.

### *8. Neustrezno hranjenje razpisne dokumentacije*

Dokumentacijo je potrebno hraniti v vseh fazah postopka oddaje javnih naročil in o postopku

javnih naročil. Inštitut razpisne dokumentacije ni pravilno hranil.

#### *9. Neustrezno razvrščanje naročil male vrednosti*

ZJN-1 izrecno navaja, da mora naročnik, ob upoštevanju načela gospodarnosti, predmet javnih naročil oblikovati v smiselno zaključene sklope, ti pa se lahko oddajajo ločeno (npr. medicinska oprema, aparati, instrumenti in naprave; oprema za servisiranje in vzdrževanje opreme; surovine in osnovni izdelavni material, pomožni material; pisarniški material; material za čiščenje in vzdrževanje; drobni inventar; blago v lekarnah; pripomočki za paciente; kurivo za ogrevanje; storitve pri izdelavi proizvodov; storitve za vzdrževanje opreme; storitve za tekoče in investicijsko vzdrževanje; zavarovalne storitve). V Inštitutu odgovorni niso pravilno definirali, katero blago in storitve spadajo med naročila male vrednosti.

#### *10. Neustrezna izbira merila za ocenjevanje ponudb*

V Inštitutu je praksa, da za najboljšega ponudnika izberejo tistega, ki ponudi najnižjo ceno. Vendar pa najnižja cena ni nujno najboljšo merilo za ocenjevanje ponudb, kar pomeni, da je potrebno za ocenjevanje ponudb razširiti merila, seveda z relativnimi merili, kot so: datum nabave ali zaključka del, kakovost in reference, estetske in funkcionalne lastnosti, tehnične prednosti idr.

#### *11. Neupoštevanje predpisane dokumentacije*

Predpisane morajo biti dokumentacije, ki spremljajo in dokumentirajo izvedbe javnih naročil (npr. pomanjkanje dokumentacije, ni dveh ponudb).

### **6.2.3 Predlogi za odpravo nepravilnosti**

Da bi se Inštitut v bodoče izognil vsem prej omenjenim nepravilnostim, bi bilo potrebno točno definirati posamezne kategorije. Možne rešitve so lahko naslednje:

#### *1. Natančna opredelitev blaga in storitev male vrednosti*

V Inštitutu je potrebna večja pazljivost pri opredelitvi istovrstnosti blaga in storitev za potrebe javnega naročanja. Nabave, ki bodo predvidoma presegle dovoljeno mejo, je potrebno vnaprej načrtovati in med letom ustrezno dopolnjevati. Le na ta način bo mogoče pravočasno odkriti potrebo po izvedbi postopkov za oddajo naročil in izvedbo tudi zagotoviti.

## *2. Točna navedba velikosti posamezne enote v ponudbah*

Spremljanje pogodbenih količin in vrednosti dodatno otežuje dejstvo, da se pri nekaterih artiklih velikost oziroma vsebnost pakirane enote razlikuje od tistih, opredeljenih v ponudbah in pogodbah. Zato je treba pri kontroliranju zaračunanih cen te preračunati v cene na enote, opredeljene v ponudbah (npr. pri papirni galanteriji se pakiranja sicer "enakih" proizvodov posameznih proizvajalcev dostikrat razlikujejo, zato je potrebno pri kontroliranju cen poznati točne specifikacije tega blaga in opraviti ustrezne preračune cen). Pri tem primeru je potrebna dodatna previdnost.

## *3. Zagotovitev sredstev za nabavo*

Praviloma se pogodbe za oddajo javnega naročila sklepajo za tekoče proračunsko obdobje oziroma obdobje, za katero je že sprejet finančni načrt. V primeru, ko se sklepajo za daljše obdobje, za katero še ni narejen načrt nabav oziroma še niso predvidena sredstva v finančnem načrtu (kot to zahteva ZJN-1), predlagam navedbo, tako v objavi kot v razpisni dokumentaciji, da je sklenitev pogodbe za celotno vrednost pogojna (odložni pogoj) in se bo v celoti izvedla, če bodo na voljo predvidena sredstva. Tak primer je npr. oddaja javnega naročila za storitev varovanja, ki se oddaja za obdobje treh let.

## *4. Priprava razpisne dokumentacije*

Svetujem pazljivo pripravo razpisne dokumentacije in natančne opredelitve in upoštevanja pogojev, ki jih morajo ponudniki izpolnjevati.

## *5. Natančnejša opredelitev zavarovanj v razpisni dokumentaciji*

Dosedanja praksa javnega naročanja kaže, da imajo zavarovanja za resnost ponudbe mnogokrat negativen učinek in zmanjšujejo število potencialnih ponudnikov. Smisel teh zavarovanj je pokrivanje stroškov oddaje javnih naročil, ki so posledica odstopa od ponudbe. S tega vidika je smiselno zavarovanja vključiti predvsem v zahtevnejše razpise, kjer so tovrstni potencialni stroški lahko visoki (npr. dobava živil). Prav tako je v razpisni dokumentaciji smiselno opredeliti določene izjeme glede vnovčevanja teh zavarovanj. Takšna izjema lahko nastane v primeru, ko se naročilo oddaja po sklopih. Če je dobavitelj izbran za prenizko vrednost letnih dobav, lahko oceni, da se mu naročila zaradi previsokih transportnih stroškov ne izplača izvesti. V takih primerih bi se lahko v razpisno dokumentacijo vključilo določilo, da se v primeru odstopa od ponudbe zaradi določenih objektivnih razlogov, ki niso posledica dejanj ponudnika, zavarovanja ne vnovčujejo.

## 6. *Izboljšanje nadzora za oddajo javnih naročil*

Odsotnost določenih aktivnosti kaže na to, da je nadzor nad celotnim postopkom oddaje javnih naročil potrebno spremeniti. Postopek mora koordinirati za to določena oseba z ustreznim poznavanjem postopkov. Potrebno je voditi ustrezno evidenco vseh aktivnosti, ki so za posamezno naročilo že opravljena oziroma jih je potrebno še opraviti skupaj z ustreznimi roki za njihovo izvedbo.

## 7. *Oddaja javnih naročil za večletno obdobje in sklepanje dolgoročnih pogodb*

V določenih primerih je z vidika gospodarnosti oddajanje naročil za obdobje, daljše od enega leta, upravičeno. Takšni so primeri, ko:

- je za izvedbo naročila potrebno daljše časovno obdobje,
- dajejo ponudniki za dolgoročno sodelovanje dodatne popuste,
- morajo izvajalci storitev pridobiti dodatna znanja o poslovanju Inštituta,
- je stalnost dobavitelja zaželen iz drugih upravičenih razlogov.

Inštitut je posredni uporabnik proračuna, zato zanj ne veljajo določbe o višini prevzemanja obveznosti v prihodnjih obdobjih. Prav zaradi različnosti ureditve sprejemanja obveznosti v prihodnjih letih za različne kategorije naročnikov pa ZJN-1 na splošno določa, da morajo biti sredstva za izvršitev naročila zagotovljena, hkrati pa določa način oblikovanja cen v primeru sklenitve večletne pogodbe.

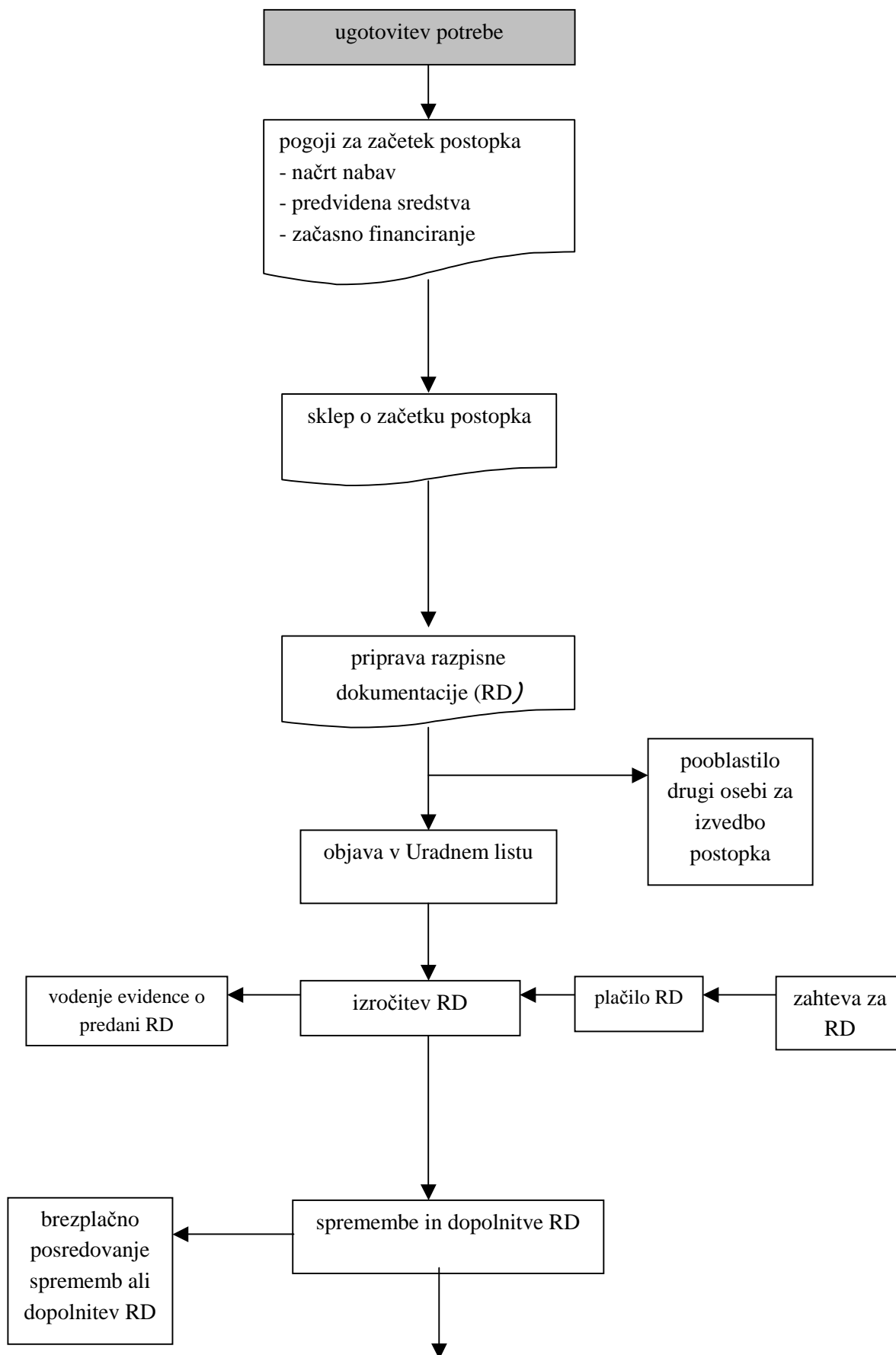
Oddaje naročil za daljše časovno obdobje ZJN-1 ne prepoveduje. Za izvedbo naročila zahteva zagotovitev ustreznih finančnih sredstev v okviru finančnega načrta. Za obdobje, za katero finančni načrt še ni sprejet, je potrebno obveznosti sprejemati s t.i. odložnim pogojem, ki mora bit jasno naveden v objavi javnega razpisa in razpisni dokumentaciji.

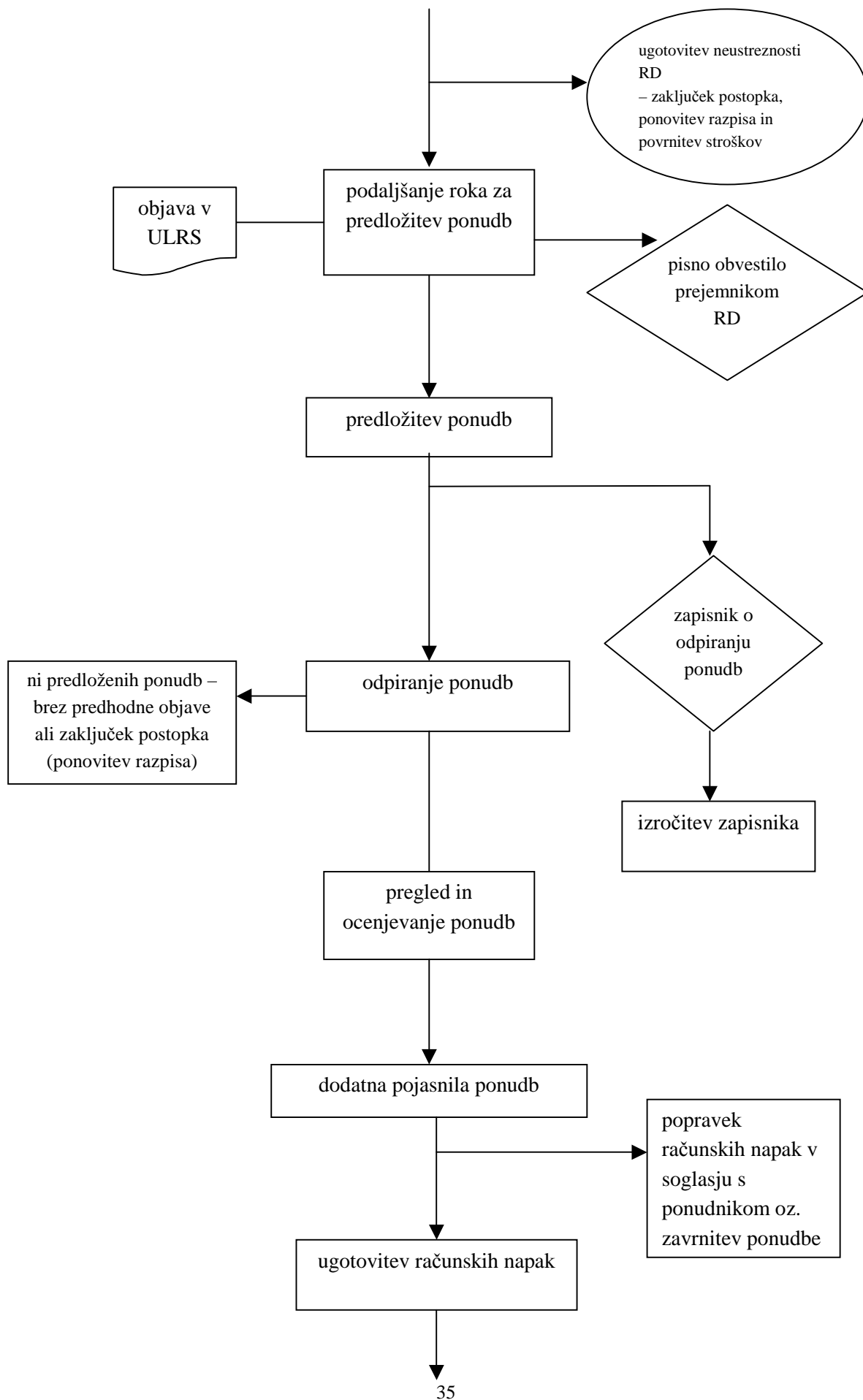
Do oddajanja javnih naročil za daljše časovno obdobje naj bi sicer prihajalo izjemoma in iz utemeljenih razlogov. Vsekakor je takšno oddajanje gotovo upravičeno v vseh tistih primerih, ko to zahteva sama narava konkretnega naročila. Inštitut naj bi imel argument za takšno ravnanje podrobneje dokumentirane v svoji interni dokumentaciji o konkretnem javnem naročilu. V vseh primerih pa bi bilo primerneje, če se naročilo odda za krajše obdobje, ki omogoča sprotno prilagajanje ponudbe in povpraševanja stalno spreminjajočim se okoliščinam na relevantnem trgu, v skladu z razpoložljivimi sredstvi naročnika.

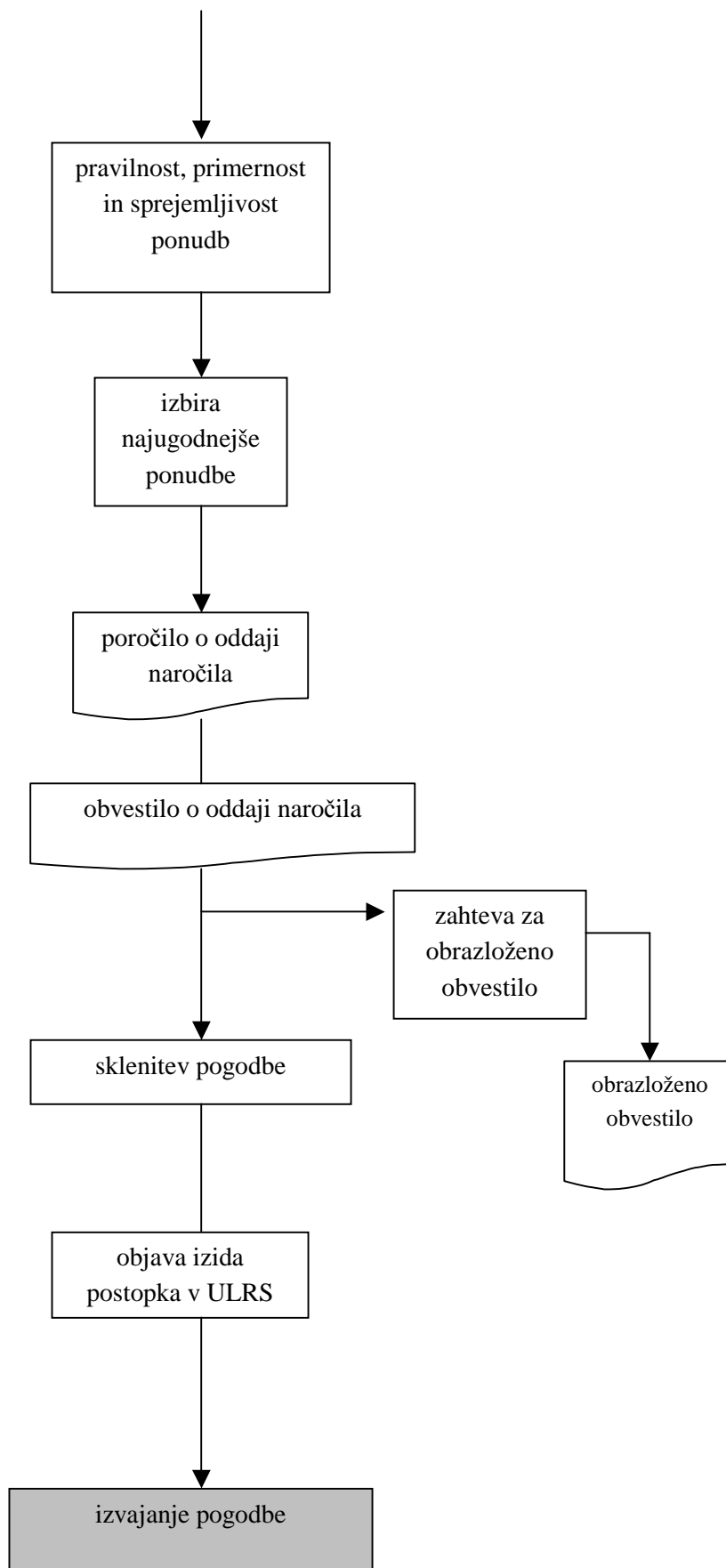
Ponovno poudarjam, da odsotnost določenih aktivnosti kaže na to, da je potrebno stremeti za čim večjim nadzorom nad celotnim postopkom oddaje javnih naročil. Zato kot rešitev predlagam notranjo kontrolo za:

- a) javno naročanje velike vrednosti – odprti postopek ("flowchart" JNVV),
  - b) javno naročanje male vrednosti ("flowchart" JNMV),
- v naslednji obliki:

Slika 1: Javno naročanje velike vrednosti – odprti postopek

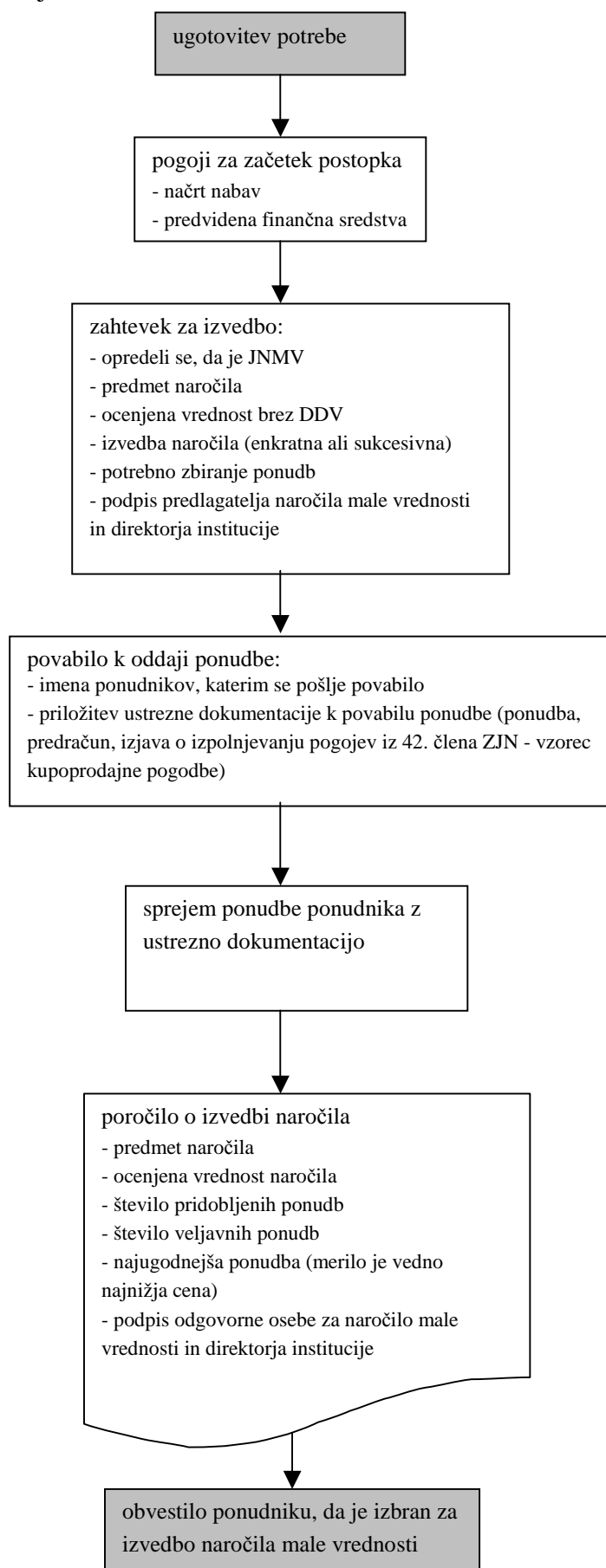






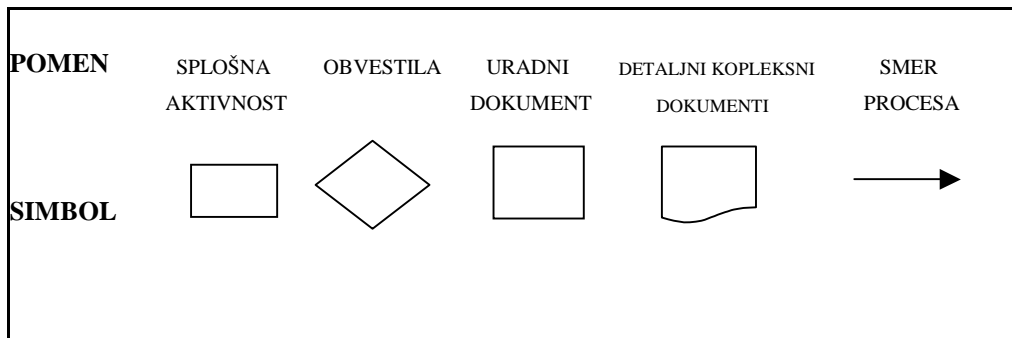


Slika 2: Javno naročanje male vrednosti



Vir: Milatovič, 2005, str. 104-116

## LEGENDA



Vir: Milatovič, 2005, str. 104-116

Prikazani postopek dejansko pomeni revizijsko sled, ki je tudi dobra podpora revizorjem pri njihovem delu. Revizijska sled predstavlja opis vseh pomembnih aktivnosti in njihovih izvajalcev, vključno z notranjimi kontrolami, opis nastalih dokumentov, potovanje teh dokumentov in mesta nad izvajanjem njihovega hranjenja. Vodstvu omogoča pregled nad izvajanjem poslovnih procesov in opredelitev ključnih mest za vzpostavitev notranjih kontrol in opredelitev morebitnih šibkih področij. V največji meri pa je odvisna od kakovostne in natančne predstavitve izvajalnih sistemov (Milatovič, 2005, str. 112).

## 7 SKLEP

V delu sem prikazala posebnosti zunanje revizije v javnem zavodu, za primer pa sem izbrala javni zdravstveni zavod v Ljubljani – Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo.

Pomembno vlogo pri izvajanju zunanje revizije ima Računsko sodišče Republike Slovenije. Ta si prizadeva, da bi v zahtevnih nalogah revidiranja javne porabe uveljavljalo najvišja etična in strokovna merila ter da bi s stalnim izboljševanjem in izpopolnjevanjem svojih delovnih metod dosegalo cilje, ki si jih je zastavilo že na samem začetku. Vizija računskega sodišča je torej postati ugledna strokovna ustanova, ki bo izdelovala pomembna in pravočasna poročila o tem, ali uporabniki javnih sredstev porabljajo denar davkoplačevalcev v skladu z zakonom ter gospodarno, učinkovito, uspešno in v skladu z namenom, zaradi katerega jim je bil dodeljen.

Zunanji nadzor zadeva predvsem množico različnih oseb javnega prava, zato so tudi cilji in naloge revizije javne porabe obsežni. Predmet revidiranja niso zgolj računovodski izkazi zavodov, javnih podjetij, skladov in drugih oseb, temveč tudi proračun države in lokalnih skupnosti, posamezne proračunske postavke upravnih organov ter organi upravljanja in nadzora. Glede na zahteve po informiranju državnega zbora, vlade in celotne javnosti o finančnem poslovanju oseb, ki se financirajo iz javnih finančnih prihodkov, se revizije razlikujejo po vrstah.

Pri izvajanju revizij v javnih (zdravstvenih) zavodih sta pomembni dve reviziji, ki ju izvaja Računsko sodišče Republike Slovenije. Prva je revizija izvajanja nalog ali smotrnost poslovanja,

ki se nanaša na presojo o gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju. V revizijskem postopku izdaja revizijska poročila o računovodskih izkazih ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja, porevizijski postopek pa naj bi zagotovil odpravo ugotovljenih napak in nepravilnosti.

Revizija izvajanja nalog je posebna vrsta revizijskih storitev v javnem sektorju. Državnemu zboru in drugim zainteresiranim javnostim zagotavlja informacije in priporočila za povečanje odgovornosti vlade in drugih oseb javnega prava, podpira zahteve po izpolnjevanju visokih etičnih standardov, pomaga pri uspešnem opravljanju javnih storitev, dobremu upravljanju, skrbi za razvoj ter pomaga pri varovanju zakonitosti in premoženju države oziroma lokalnih skupnosti. Pri tej vrsti revizije ima revizor več možnosti in svobode glede določanja predmeta, ciljev in metod revidiranja.

Druga revizija, značilna za javni zdravstveni zavod, je revizija pravilnosti poslovanja, katere cilj je v povečanju dodane vrednosti na porabljeni javni denar (*angl. value for money*).

V diplomski nalogi sem se za prikaz revizije pravilnosti poslovanja, odločila za primer revizije oddajanja javnih naročil v javnem zdravstvenem zavodu ter prikazala najpogostejše ugotovljene nepravilnosti v Inštitutu. Te so bile naslednje:

- objava v razpisani dokumentaciji ali razpisna dokumentacija nista vsebovali meril za izbiro najugodnejšega ponudnika,
- naročnik v razpisani dokumentaciji ni navedel natančnih meril, načina uporabe meril ali pomena posameznega merila,
- merila v razpisani dokumentaciji niso bila enaka objavljenim,
- naročnik pri pregledu in ocenjevanju ponudb ni upošteval meril, določenih v razpisni dokumentaciji,
- merila so bila velikokrat diskriminatorna.

Pri odpravi opisanih nepravilnosti kot možno rešitev predlagam notranjo kontrolo za obe vrsti javnih naročil (male in velike vrednosti), v obliki "flowcharta" oziroma revizijske sledi. Ta vodstvu omogoča pregled nad izvajanjem poslovnih procesov in opredelitev ključnih mest za vzpostavitev notranjih kontrol in opredelitev morebitnih šibkih področij.

Pri reviziji poslovanja javnih naročil v javnih zdravstvenih zavodih prihaja do velikih nepravilnosti, saj smo v Sloveniji šele na začetku poti uvajanja v zdravstvu. Zato je področje javnih naročil velikih in malih vrednosti zelo pomembno, saj se na tem področju vrtijo velike vsote finančnih sredstev. Poudariti je treba, da je pri vzpostavljanju sistema kakovosti potrebna izredna potrpežljivost.

Tak način preverjanja pravilnosti poslovanja je nujno potreben tudi zaradi tega, ker vemo, da so javne finance omejen vir, kar pomeni, da lahko porabimo samo toliko, kolikor smo prejeli, in nič več. Še bolj pomembno pa je, da je to denar davkoplačevalcev in je zato potrebno stremeti k njegovemu še bolj transparentni porabi.

Nadzor nad porabo javnih sredstev v Sloveniji se v zadnjih letih, tudi zaradi zahtev javnosti, vse bolj krepi. Davkoplačevalci namreč zahtevajo neodvisna zagotovila, ne le da so bila javna sredstva porabljena skladno s predpisi, ampak tudi, da so bila porabljena gospodarno, učinkovito in uspešno.

## LITERATURA

1. Bevc Teja: Problemi javnih naročil v Sloveniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 42 str.
2. Bettner Mark, Meigs Mary A., Meigs Robert F., Whittington Ray: Accounting: The basis for business decisions. New York : McGraw-Hill, 10. izdaja, 1996. 1096 str.
3. Chee Stephen, Navaratnam Ramon V.: The role of the Public sector. Economic Growth. Malaysia Economic Vision. Kualalumpur : Institut Tadbiran Awam Negara, 1992. 366 str.
4. Čadež Mateja: Računovodstvo javnih zavodov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 39 str.
5. Douglas Patricia: Governmental and nonprofit accounting: Theory and practice. 2. izdaja. Fort Worth : 1995. 766 str.
6. Duhovnik Meta: Vpliv zunanjega in notranjega revidiranja na reorganiziranje. 34. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 221-232.
7. Freeman Robert, Shoulders Craig: Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice. Englewood Cliffs : Prentice-Hall. 4. izdaja, 1993. 823 str.
8. Gray Rob, Owen Dave, Adams Carol: Accounting & Accountability, Changes and challenges in corporate social and enviromental reporting. London : Prentice Hall Europe, 1996. 332 str.
9. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. 2. dopolnjena izd., Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
10. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 39 str.
11. Janc Marija: Novi predpisi za pravne osebe javnega prava in zasebnega prava. Iks, Ljubljana, 26(1999), 12, str. 35-42.
12. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja: zbornik referatov. 5. izobraževalni seminar o javnih financah in državnemu revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str.141-152.
13. Jereb Samo: Revizija v javnih podjetjih. 34. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 272-282.
14. Jones P.C., Bates J.G.: Public Sector Auditing, Pratical tehniques for an integrated approach. University and Professional Division. 2. izdaja. London : Chapman&Hall, 1994. 404 str.
15. Kandrič Emil: Pomen Postopkov zunanje revizije za delovanje poslovodstva podjetja. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 80 str.
16. Kavčič Bogdan: Poslovođenje v javnem sektorju. Novo mesto : Visoka šola za upravljanje in poslovanje, 1999. 173 str.
17. Kralj Helena: Posebnosti revidiranja javnih zavodov s področja zdravstva. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 84 str.
18. Kranjc Vesna: Zakon o javnih naročilih (ZJN-1) s komentarjem. Ljubljana : 2001. 303 str.

19. Milatovič Jurij: Usmeritve za notranje kontrole Urada RS za nadzor proračuna. Kakovost v zdravstvu. 12. strokovno srečanje ekonomistov in poslovodnih delavcev v zdravstvu. Otočec ob Krki, Ljubljana : Društvo ekonomistov v zdravstvu, 2005, str. 104-116.
20. Staver Alenka: Posebnosti računovodstva zavodov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 43 str.
21. Štrekelj Vlado, Zupančič Vera: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Iks, Ljubljana, 28(2001), 3, str. 9-84.
22. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izd. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 130 str.
23. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
24. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
25. Vidovič Zdenka: Revidiranje zdravstvenih zavodov. Slovenski Inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ljubljana, 1995, str. 17-20.
26. Vidovič Zdenka: Ozaveščenost poslovodstva glede notranje revizije pri uporabnikih javnih sredstev. 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 307–323.
27. Vidovič Zdenka: Smotrnost poslovanja občin. Zbornik referatov. V. seminar o javnih financah in državnemu revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 63-76.
28. Virant Grega: Pravna ureditev javne uprave, Ljubljana, Visoka upravna šola, 1998. 229 str.
29. Zver Eva: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Ljubljana, 2003. 65 str.  
[URL: <http://www.sigov.si/zmar/public/dz/dz2003/dz3-03.pdf>], 20.06.2005.

## VIRI

1. Center of Excellence in Finance, CIPFA, Capasitx Building in Public Accounting, izobraževanje računovodij javnega sektorja, NM – zakonodaja, 2004, str. 158-166.
2. IFAC, Odbor za javni sektor: Revidiranje usklajenosti delovanja javnega sektorja s pooblastili, Mednarodno združenje računovodij, Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana. 1994.
3. Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 54/2002).
4. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/2000, 122/2000).
5. Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah. Gradivo za seminar, Ljubljana : Družba za revizijo in računovodsko svetovanje, Lm veritas d.o.o.: Ljubljana, 2004. 77 str.
6. Poročilo o opravljenem pregledu sistema oddajanja javnih naročil. Ljubljana : 2002. 21 str.
7. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 117/04 in 141/04).

8. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/2003, 34/2004 in 13/2005).
9. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003 in 126/2004).
10. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 311 str.
11. The Non-profit Sector in a Changing Economy. Paris: OECD, 2003, str. 43-46.
12. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/1993).
13. Zakon o investicijah v zdravstvene zavode (Uradni list RS, št. 28/2000, 111/2001).
14. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije (Uradni list, št. 130/2003, 61/2005).
15. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002).
16. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 24/1997, 39/2000, 102/2004).
17. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
18. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999 in 30/2002).
19. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991, 8/1996).
20. Zunanje računovodsko poročanje. Gradivo za izobraževanje za strokovni naziv Preizkušeni računovodja, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 197 str.





## **PRILOGE**

PRILOGA 1: Bilanca stanje uporabnikov enotnega kontnega načrta

PRILOGA 2: Izkaz prihodkov in odhodkov - določenih uporabnikov

PRILOGA 3: Izkaz prihodkov in odhodkov – drugih uporabnikov

PRILOGA 4: Zahtevek za izvedbo naročila

PRILOGA 5: Povabilo k oddaji ponudbe

PRILOGA 6: Vzorec ponudbe za oddajo javnih naročil

PRILOGA 7: Izjava ponudnika o izpolnjevanju pogojev

PRILOGA 8: Poročilo o izvedbi naročila

PRILOGA 9: Obvestilo o oddaji naročila



## PRILOGA 1: Bilanca stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta

### **S R E D S T V A**

#### **A.) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU**

- 1) neopredmetena dolgoročna sredstva
- 2) popravek vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev
- 3) nepremičnine
- 4) popravek vrednosti nepremičnin
- 5) oprema in druga opredmetena osnovna sredstva
- 6) popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev
- 7) dolgoročne kapitalske naložbe
- 8) dolgoročna dana posojila in depoziti
- 9) dolgoročne terjatve iz poslovanja
- 10) terjatve za sredstva dana v upravljanje

#### **B.) KRATKOROČNA SREDSTVA (razen zalog in aktivnih časovnih razmejitev)**

- 1) denarna sredstva v blagajni in takoj unovčljive vrednostnice
- 2) dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah
- 3) kratkoročne terjatve do kupcev
- 4) dani predujmi in varščine
- 5) kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta
- 6) kratkoročne finančne naložbe
- 7) kratkoročne terjatve iz financiranja
- 8) druge kratkoročne terjatve
- 9) neplačani odhodki
- 10) aktivne časovne razmejitve

#### **C.) ZALOGE**

- 1) obračun nabave materiala
- 2) zaloge materiala
- 3) zaloge drobnega inventarja in embalaže
- 4) nedokončana proizvodnja in storitve
- 5) proizvodi
- 6) obračun nabave blaga
- 7) zaloge blaga
- 8) druge zaloge

## **OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV**

### **A.) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

- 1) kratkoročne obveznosti za prejete predujme in varščine
- 2) kratkoročne obveznosti do zaposlenih
- 3) kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
- 4) druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja
- 5) kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta
- 6) kratkoročne obveznosti do financerjev
- 7) kratkoročne obveznosti iz financiranja
- 8) neplačani prihodki
- 9) pasivne časovne razmejitve

### **B.) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI**

- 1) splošni sklad
- 2) rezervni sklad
- 3) dolgoročni razmejeni prihodki
- 4) dolgoročne rezervacije
- 5) sklad namenskega premoženja v javnih skladih
- 6) sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva
- 7) sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za finančne naložbe
- 8) presežek prihodkov nad odhodki
- 9) presežek odhodkov nad prihodki
- 10) dolgoročne finančne obveznosti
- 11) druge dolgoročne obveznosti
- 12) obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva
- 13) obveznosti za dolgoročne finančne naložbe
- 14) presežek prihodkov nad odhodki
- 15) presežek odhodkov nad prihodki

## PRILOGA 2: Izkaz prihodkov in odhodkov - določenih uporabnikov

### **A. PRIHODKI OD POSLOVANJA**

- 1) prihodki od prodaje proizvodov in storitev
- 2) povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
- 3) zmanjšanje vrednosti zalog in nedokončane proizvodnje
- 4) prihodki od prodaje blaga in materiala

### **B. FINANČNI PRIHODKI**

### **C. IZREDNI PRIHODKI**

### **Č. PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI**

- 1) prihodki od prodaje osnovnih sredstev
- 2) drugi prevrednotovalni poslovni prihodki

### **D. CELOTNI PRIHODKI**

### **E. STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV**

- 1) nabavna vrednost prodanega materiala in blaga
- 2) stroški materiala
- 3) stroški storitev

### **F. STROŠKI DELA**

- 1) plače in nadomestila plač
- 2) prispevki za socialno varnost delodajalcev
- 3) drugi stroški dela

### **G. AMORTIZACIJA**

### **H. REZERVACIJE**

### **I. DAVEK OD DOBIČKA**

### **J. OSTALI DRUGI STROŠKI**

### **K. FINANČNI ODHODKI**

### **L. IZREDNI ODHODKI**

### **M. PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI**

- 1) odhodki od prodaje osnovnih sredstev
- 2) ostali prevrednotovalni poslovni odhodki

### **N. CELOTNI ODHODKI**

### **O. PRESEŽEK ODHODKOV**

- 1) presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja
- 2) povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju
- 3) število mesecev poslovanja

## 1) SKUPAJ PRIHODKI

### a. TEKOČI PRIHODKI

### b. DAVČNI PRIHODKI

- davek na dohodek in dobiček
  - *dohodnina*
  - *davek od dobička pravnih oseb*
  - *drugi davki na dohodke in dobiček*
- prispevki za socialno varnost
  - *prispevki zaposlenih*
  - *prispevki delodajalcev*
  - *prispevki samozaposlenih*
  - *ostali prispevki za socialno varnost*
- davki na plačilno listo in delovno silo
  - *davek na izplačane plače*
  - *posebni davki na določene prejemke*
- davki na premoženje
  - *davki na nepremičnine*
  - *davki na premičnine*
  - *davki na dediščine in darila*
  - *davki na promet nepremičnin in na finančno premoženje*
- domači davki na blago in storitve
  - *davek na dodano vrednost*
  - *drugi davki na blago in storitve*
  - *trošarine (akcize)*
  - *dobički fiskalnih monopolov*
  - *davki na posebne storitve*
  - *dovoljenja za poslovanje in opravljanje dejavnosti*
  - *letna povračila za uporabo cest*
  - *drugi davki na uporabo blaga in storitve*
  - *davki na motorna vozila*
- davki na mednarodno trgovino in transakcije
  - *carine*
  - *druge uvozne dajatve*
  - *izvozne dajatve*
  - *dobički izvoznih in uvoznih monopolov*
  - *dobički od menjave tujih valut*
  - *davki na menjavo tujih valut*
  - *drugi davki na mednarodno trgovino in transakcije*
- drugi davki

**c. NEDAVČNI PRIHODKI**

- udeležba na dobičku in odhodki od premoženja
  - *prihodki od udeležbe na dobičku in dividend javnih podjetij, javnih skladov in javnih finančnih prihodki od udeležbe na dobičku in dividend drugih podjetij in finančnih institucij*
  - *prihodki od obresti*
  - *prihodki od premoženja*
- takse in pristojbine
  - *sodne takse*
  - *upravne takse in pristojbine*
- denarne kazni
- prihodki od prodaje blaga in storitev
- drugi nedavčni prihodki
  - *drugi prostovoljni prispevki za socialno varnost*
  - *drugi nedavčni prihodki*

**d. KAPITALSKI PRIHODKI**

- prihodki od prodaje osnovnih sredstev
  - *prihodki od prodaje zgradb in prostorov*
  - *prihodki od prodaje prevoznih sredstev*
  - *prihodki od prodaje opreme*
  - *prihodki od prodaje drugih osnovnih sredstev*
- prihodki od prodaje zalog
  - *prihodki od prodaje blagovnih rezerv*
  - *prihodki od prodaje drugih zalog*
- prihodki od prodaje zemljišč in neopredmetenih dolgoročnih sredstev
  - *prihodki od prodaje kmetijskih zemljišč in gozdov*
  - *prihodki od prodaje stavbnih zemljišč*
  - *prihodki od prodaje premoženjskih pravic in drugih neopredmetenih dolgoročnih sredstev*

**e. PREJETE DONACIJE**

- prejete donacije iz domačih virov
  - *prejete donacije in darila od domačih pravnih oseb*
  - *prejete donacije in darila od domačih fizičnih oseb*
- prejete donacije iz tujine
  - *prejete donacije in darila od tujih nevladnih organizacij in fundacij*
  - *prejete donacije in darila od tujih vlad in vladnih institucij*
  - *prejete donacije in darila od tujih pravnih oseb*
  - *prejete donacije in darila od tujih fizičnih oseb*
- donacije za odpravo posledic naravnih nesreč

## **f. TRANFERNI PRIHODKI**

- transferni prihodki iz drugih javnofinančnih institucij
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna*
  - *prejeta sredstva iz občinskih proračunov*
  - *prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja*
  - *prejeta sredstva iz javnih skladov*
  - *prejeta sredstva iz javnih agencij*
- prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske Unije
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna iz predpristopnih pomoči Evropske unije*
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije za izvajanje skupne kmetijske politike*
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije za strukturno politiko*
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije za izvajanje notranje politike*
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije iz naslova pavšalnih povračil*
  - *druga prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije*
  - *prejeta sredstva iz državnega proračuna - iz sredstev drugih evropskih institucij*

## **g. PREJETA SREDSTVA EVROPSKE UNIJE**

- predpristopna sredstva Evropske unije
  - *prejeta sredstva PHARE*
  - *prejeta sredstva ISPA*
  - *prejeta sredstva SAPARD*
- prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz izvajalne skupne kmetijske politike
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova tržnih ukrepov v kmetijstvu iz Evropskega kmetijskega jamstvenega in usmerjevalnega sklada – Jamstveni del (EAGGF)*
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova neposrednih plačil v kmetijstvu iz Evropskega kmetijskega jamstvenega in usmerjevalnega sklada – Jamstveni del (EAGGF)*
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova programa razvoja podeželja iz Evropskega kmetijskega jamstvenega in usmerjevalnega sklada – Jamstveni del (EAGGF)*
- prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za strukturno politiko
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz Evropskega kmetijskega jamstvenega sklada – Usmerjevalni del (EAGGF)*
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz Evropskega sklada za regionalni razvoj (ERDF)*
  - *prejeta sredstva iz Evropskega socialnega sklada (ESF)*
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova Finančnega Instrumenta za usmerjanje ribištva (FIFG)*
- prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za kohezijske politike



- prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za izvajanje notranje politike
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za Schengensko mejo*
  - *druga prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za izvajanje notranje politike*
- prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova pavšalnih povračil
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova pavšalnih povračil za krepitev denarnega toka*
  - *prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije iz naslova pavšalnih povračil za proračunsko izravnavo*
- ostala prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije
- prejeta sredstva drugih evropskih institucij
- prejeta vračila sredstev iz proračuna Evropske unije

## 2) SKUPAJ ODHODKI

### a. TEKOČI ODHODKI

- plače in drugi izdatki zaposlenim
  - *plače in dodatki*
  - *regres za letni dopust*
  - *povračila in nadomestila*
  - *sredstva za delovno uspešnost*
  - *sredstva za nadurno delo*
  - *plače za delo nerezidentov po pogodbi*
  - *drugi izdatki zaposlenim*
- prispevki delodajalcev za socialno varnost
  - *prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje*
  - *prispevek za zdravstveno zavarovanje*
  - *prispevek za zaposlovanje*
  - *prispevek za starševsko varstvo*
  - *premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na podlagi ZKDPZJU*
- izdatki za blago in storitve
  - *pisarniški in splošni material in storitve*
  - *posebni material in storitve*
  - *energija, voda, komunalne storitve in komunikacije*
  - *prevozni stroški in storitve*
  - *izdatki za službena potovanja*
  - *tekoče vzdrževanje*
  - *poslovne najemnine in zakupnine*
  - *kazni in odškodnine*
  - *davek na izplačane plače*
  - *drugi operativni odhodki*
- plačila domačih obresti
  - *plačila obresti od kreditov – Banki Slovenije*

- *plačila obresti od kreditov – poslovnim bankam*
- *plačila obresti od kreditov – drugim finančnim institucijam*
- *plačila obresti od kreditov - drugim domačim kreditodajalcem*
- *plačila obresti od vrednostnih papirjev izdanih na domačem trgu*
- **plačila tujih obresti**
  - *plačila obresti od kreditov – mednarodnim finančnim institucijam*
  - *plačila obresti od kreditov – tujim vladam*
  - *plačila obresti od kreditov – tujim poslovnim bankam in finančnim institucijam*
  - *plačila obresti od kreditov – drugim tujim kreditodajalcem*
  - *plačila obresti od vrednostnih papirjev, izdanih na tujem trgu*
- **rezerve**
  - *splošna proračunska rezervacija*
  - *proračunska rezerva*
  - *druge rezerve*
  - *sredstva za posebne namene*
  - *rezervacije za kreditna tveganja v javnih skladih*

## **b. TEKOČI TRANSFERI**

- **subvencije**
  - *subvencije javnim podjetjem*
  - *subvencije finančnim institucijam*
  - *subvencije privatnim podjetjem in zasebnikom*
- **transferi posameznikom in gospodinjstvom**
  - *transferi zaposlenim*
  - *družinski prejemki in starševska nadomestila*
  - *transferi za zagotavljanje socialne varnosti*
  - *transferi vojnim invalidom, veteranom in žrtvam vojnega nasilja*
  - *pokojnine*
  - *nadomestila plač*
  - *boleznine*
  - *štipendije*
  - *drugi transferi posameznikom*
- **transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam**
- **drugi tekoči domači transferi**
  - *tekoči transferi občinam*
  - *tekoči transferi v sklade socialnega zavarovanja*
  - *tekoči transferi v javne sklade*
  - *tekoči transferi v javne zavode*
  - *tekoči transferi v državni proračun*
  - *tekoča plačila drugim izvajalcem javnih služb, ki niso posredni proračunski uporabniki*
  - *tekoči transferi v javne agencije*
- **tekoči transferi v tujino**
  - *tekoči transferi mednarodnim institucijam*
  - *tekoči transferi tujim vladam in vladnim institucijam*
  - *tekoči transferi neprofitnim organizacijam v tujini*
  - *drugi tekoči transferi v tujino*

### **c. INVESTICIJSKI ODHODKI**

- nakup in gradnja osnovnih sredstev
  - *nakup zgradb in prostorov*
  - *nakup prevoznih sredstev*
  - *nakup opreme*
  - *nakup drugih osnovnih sredstev*
  - *novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije*
  - *investicijsko vzdrževanje in obnove*
  - *nakup zemljišč in naravnih bogastev*
  - *nakup nematerialnega premoženja*
  - *študije o izvedljivosti projektov, projektna dokumentacija, nadzor in investicijski inženiring*
  - *nakup blagovnih rezerv in intervencijskih zalog*

### **d. INVESTICIJSKI TRANSFERI**

- investicijski transferi pravnim in fizičnim osebam, ki niso proračunski uporabniki
  - *investicijski transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam*
  - *investicijski transferi javnim podjetjem in družbam, ki niso v lasti države ali občin*
  - *investicijski transferi finančnim institucijam*
  - *investicijski transferi privatnim podjetjem*
  - *investicijski transferi posameznikom in zasebnikom*
  - *investicijski transferi drugim izvajalcem javnih služb, ki niso posredni proračunski uporabniki*
  - *investicijski transferi v tujino*
- investicijski transferi proračunskim uporabnikom
  - *investicijski transferi občinam*
  - *investicijski transferi javnim skladom in agencijam*
  - *investicijski transferi v državni proračun*
  - *investicijski transferi javnim zavodom*

### **e. PLAČILA SREDSTEV V PRORAČUN EVROPSKE UNIJE**

- *plačila tradicionalnih lastnih sredstev v proračun Evropske unije*
- *plačila sredstev v proračun EU iz naslova davka na dodano vrednost*
- *plačila sredstev v proračun EU iz naslova bruto domačega proizvoda*
- *plačila sredstev v proračun EU iz naslova popravka v korist Velike Britanije*

### **f. PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI**

### **g. PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI**

PRILOGA 4: Zahtevek za izvedbo javnega naročila

Ime podjetja

Naslov:

Ident. številka:

**Obr.A**

Številka:

Datum:

**Zahtevek za izvedbo naročila**

**Javno naročilo:**

- |  |  |    |
|--|--|----|
| <input type="checkbox"/> da                            | <input type="checkbox"/> da – izjema javnega naročila    | ne |
| <input type="checkbox"/> javno naročilo male vrednosti | <input type="checkbox"/> javno naročilo velike vrednosti |    |

<b>Predmet naročila</b> .....
<b>Ocenjena vrednost naročila v SIT</b> .....
<b>v EUR</b> .....

**Predmet naročila:**

- |                                   |  |
|-----------------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> storitev | <input type="checkbox"/> gradbena dela |
| <input type="checkbox"/> blago    | <input type="checkbox"/> ostalo        |

**Naročilo se izvede:**

- |   |  |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> enkratno                       | <input type="checkbox"/> sukcesivno                                  |
| <input type="checkbox"/> z naročilnico                  | <input type="checkbox"/> z naročilnico za čas ..... mesecev          |
| <input type="checkbox"/> s splošno kupoprodajno pogodbo | <input type="checkbox"/> s kupoprodajno pogodbo za čas ..... mesecev |
| <input type="checkbox"/> s kupoprodajno pogodbo         |  |

**Zbiranje ponudb:**

- |                             |  |
|-----------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> da | <input type="checkbox"/> izjema        |
| <input type="checkbox"/> ne | <input type="checkbox"/> povpraševanje |

**Zaznamek povpraševanja (naročilnica) :**

Merilo in način preverjanja merila:.....

Imena in naslovi ponudnikov:

.....  
.....  
.....

Izbrani ponudnik:.....

**Pooblaščenca oseba za izvedbo naročila:**  
(vključno s hranjenjem dokumentacije in nadzorom nad izvajanjem)

.....

**Direktor podjetja**

....., dne.....

**Odobritev in rezervacija sredstev**

Predviden termin plačila:.....

Finančni pregled.....

Odobreni termin plačila.....

**Seznam postavk naročila**

<u>ZŠ</u>	<u>Plan.post.</u>	<u>Opis</u>	<u>PSM</u>	<u>Ocenjena vrednost</u>
-----------	-------------------	-------------	------------	--------------------------

## PRILOGA 5: Povabilo k oddaji ponudbe

### IME INŠTITUTA IN SEDEŽ

Štev.:

Datum:

### POVABILO K ODDAJI PONUDBE

**Ponudnik**.....

**Predmet naročila**:.....

**Orientacijska vrednost naročila**: .....

Vabimo vas, da na predloženih obrazcih podate ponudbo za dobavo blaga, izvedbo storitev oz. gradenj. Predračun izpolnete tako, da vpišete cene in jih pomnožite s količinami ter tako dobljene vrednosti seštejete. Cena mora vsebovati vse stroške, popuste, rabate in davek na dodano vrednost.

Ponudba mora biti veljavna do .....

Rok dobave blaga oz. izvedbe storitve znaša ..... dni.

Pri dobavi blaga je treba naročniku izročiti.....

Garancijski rok znaša.....

Rok plačila znaša ..... dni po prevzemu blaga oz. po opravljeni storitvi in izstavitvi fakture.

Druge zahteve: .....

Naročnik bo sklenil pogodbo s ponudnikom, ki bo ponudil najnižjo ceno po predračunu, ob upoštevanju pogojev iz 42. člena ZJN-1.

Izjavo o izpolnjevanju pogojev iz 42. člena ZJN-1 izpolnite tako, da obkrožite DA, če izpolnjujete pogoj, ali NE, če pogoja ne izpolnjujete. Druga določila so vsebovana v vzorcu pogodbe, ki ga parafirate in vrnete.

Obravnavali bomo predračune, ki bodo prispeli do naročnika do .....

Prosimo, da podate ponudbo.

Direktor:

.....

### Opomba: nepotrebno besedilo črtajte !

#### Priloge:

1. Ponudba (OBR-C),
2. Predračun ( OBR-D oz.D1),
3. Izjava o izpolnjevanju pogojev iz 42. člena ZJN-1 (OBR-E),
4. Vzorec letne kupoprodajne pogodbe (OBR-G) oz. vzorec kupoprodajne pogodbe ( OBR-H).

**IME INŠTITUTA IN SEDEŽ**

Štev.:

Datum:

**PONUDBA**

1. Opis predmeta javnega naročila:

---

2. Ponujena cena:

---

3. Predviden čas trajanja pogodbe:

---

4. Podatki o ponudniku:

Firma oz. ime:

---

Zakoniti zastopnik:

Identifikacijska številka za DDV:

Matična številka:

Naslov:

Telefonska številka:

Številka telefaksa:

Kontaktna oseba:

Odgovorna oseba za podpis pogodbe:

**Žig in podpis ponudnika:**

.....

**IME INŠTITUTA IN SEDEŽ**

**Štev.:**

**Datum:**

**PONUĐNIK**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**IZJAVA**  
**o izpolnjevanju pogojev iz 42. člena ZJN-1**

**PREDMET JAVNEGA NAROČILA**

---

**Izjavljamo, da izpolnjujemo naslednje pogoje:**  
(ustrezno obkrožite)

- |  |    |    |
|--|----|----|
| 1. Imamo veljavno registracijo za opravljanje dejavnosti   | DA | NE |
| 2. Nismo v kazenskem postopku zaradi suma storitve kaznivega dejanja v zvezi s podkupovanjem oz. zaradi takega kaznivega dejanja nismo bili pravnomočno obsojeni                           | DA | NE |
| 3. Imamo potrebno dovoljenje za opravljanje dejavnosti, ki je predmet javnega naročila, če je za opravljanje take dejavnosti na podlagi posebnega zakona dovoljenje potrebno               | DA | NE |
| 4. Nismo v postopku prisilne poravnave, v stečaju ali v likvidacijskem postopku  | DA | NE |
| 5. V zadnjih petih letih nam ni bila izdana pravnomočna odločba za kaznivo dejanje povezano s poslovanjem ali pravnomočna odločba, s katero bi nam bilo prepovedano opravljanje dejavnosti | DA | NE |
| 6. Imamo poravnane davke, prispevke in druge obvezne dajatve   | DA | NE |
| 7. Smo finančno in poslovno sposobni   | DA | NE |
| 8. Razpolagamo z zadostnimi tehničnimi zmogljivostmi   | DA | NE |

Navedeni podatki so resnični in smo jih, če bo naročnik to zahteval, pripravljene dokazati s predložitvijo ustreznih dokazil.

**Žig in podpis ponudnika:**

.....



PRILOGA 8: Poročilo o izvedbi javnega naročila

IME INŠTITUTA

NASLOV INŠTITUTA  
Id. št. za DDV:

**OBR-F**

Številka:  
Datum:  
Štev. obr. A:

**Poročilo o izvedbi naročila**

<b>Predmet naročila</b> .....
<b>Ocenjena vrednost naročila v SIT</b> .....
<b>v EUR</b> .....

**Število pridobljenih ponudb:**.....

**Število veljavnih ponudb:**.....

**Ime izbranega ponudnika:** .....

**Ponujena cena:** .....

**Navedba razlogov za izbiro:** najnižja cena                      drugo:.....

**Imena zavrženih ponudnikov:**.....

**Razlogi za zavrnitev ponudb:** .....

**Predvidena izvedba naročila :**

- |   |  |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Enkratna                       | <input type="checkbox"/> Sukcesivna                                  |
| <input type="checkbox"/> S splošno kupoprodajno pogodbo |  |
| <input type="checkbox"/> S kupoprodajno pogodbo         | <input type="checkbox"/> s kupoprodajno pogodbo za čas ..... mesecev |

Opomba: če so bila izvedena pogajanja, se poročilu priloži še zapisnik o pogajanjih.

- Predlog za ponovitev

**Pooblaščenca oseba za izvedbo naročila:**.....

- Soglašam z izvedbenim postopkom in oddajo naročila  
 Postopek ponovite in znova pridobite ponudbe

**Direktor inštituta**  
....., dne.....

**IME INŠTITUTA IN SEDEŽ**

Štev.:.....

Datum:.....

Na podlagi zbiranja ponudb za izvedbo naročila male vrednosti \_\_\_\_\_  
izdajam

**OBVESTILO O ODDAJI NAROČILA**

Kot najugodnejši ponudnik za \_\_\_\_\_  
se izbere \_\_\_\_\_ .

**O B R A Z L O Ž I T E V :**

Naročnik je v skladu s pravilnikom o oddaji naročil izvedel postopek zbiranja ponudbenih predračunov. Naročnik je pridobil \_\_\_\_\_ ponudbe, ki so izpolnjevale zahtevane pogoje.

**Ker je kot merilo bila uporabljena najnižja cena, je kot najugodnejša bila izbrana ponudba ponudnika, ki je ponudil najnižjo ceno.**

S tem je obvestilo utemeljeno.

**Pravni pouk:**

Ponudnik, ki meni, da postopek oddaje javnega naročila ni bil izveden v skladu z zakonom o javnih naročilih (Ur. l. RS, št. 39/2000, 102/2000 in 2/2004), lahko v 10 dneh po prejemu pisnega odpravka tega obvestila zahteva revizijo postopka javnega naročila.

Zahtevo za revizijo je potrebno vložiti pisno v dveh izvodih osebno ali priporočeno po pošti na naslov naročnika, ki je obvestilo izdal.

Zahtevek za revizijo mora biti sestavljen v skladu z določili 12. člena Zakona o reviziji postopkov javnega naročanja (Ur. l. RS, št. 78/99, 110/2002 in 42/2004).

Ob vložitvi zahtevka je treba plačati takso na račun pri Ministrstvu za finance št. 01100-1000358802- taksa za postopek revizije javnega naročanja.

Vročiti:

- 1.Vsem ponudnikom
- 2.Arhiv-tu

**Direktor inštituta:**