

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
POSEBNOSTI REVIZIJE JAVNEGA SEKTORJA

Ljubljana, september 2006

VALERIJA PEČNIK

IZJAVA

Študent/ka Valerija Pečnik izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 16.09.2006

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	JAVNE FINANCE IN JAVNI SEKTOR.....	2
2.1	JAVNE FINANCE	2
2.2	JAVNI SEKTOR.....	2
2.3	JAVNI SEKTOR V SLOVENIJI.....	3
3	REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ	4
3.1	REVIDIRANJE.....	4
3.2	VRSTE REVIDIRANJA.....	5
3.2.1	VRSTE REVIDIRANJA GLEDE NA PREDMET IN NAMEN REVIDIRANJA	5
3.2.2	VRSTE REVIDIRANJA GLEDE NA ZNAČILNOSTI REVIZIJSKIH ORGANOV.....	6
3.3	OPREDELITEV DRŽAVNEGA REVIDIRANJA V REVIZIJSKIH STANDARDIH INTOSAI.....	7
3.4	CILJI , NALOGE IN NAMEN REVIDIRANJA JAVNE PORABE	8
4	ZGODOVINSKI RAZVOJ DRŽAVNE REVIZIJE NA OZEMLJU SLOVENIJE.....	9
5	RAČUNSKO SODIŠČE	11
5.1	ZAKONSKA OSNOVA DELOVANJA RAČUNSKEGA SODIŠČA V REPUBLIKI SLOVENIJI.....	12
5.2	STROKOVNA PODLAGA ZA DELOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	13
5.2.1	LIMSKA DEKLARACIJA O REVIZIJSKIH SMERNICAH INTOSAI.....	13
5.2.2	REVIZIJSKI STANDARDI INTOSAI.....	14
5.2.3	EVROPSKE SMERNICE ZA IZVAJANJE MEDNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDOV INTOSAI	16
5.2.4	MEDNARODNI RAČUNOVODSKI IN REVIZIJSKI STANDARDI IFAC (INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS OF AUDITING).....	17
5.3	TEMELJNA NAČELA DELOVANJA RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	18
5.4	ORGANIZACIJA IN SESTAVA RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	19
5.5	SREDSTVA, S KATERIMI RAZPOLAGA RAČUNSKO SODIŠČE.....	21
5.6	PRISTOJNOSTI RAČUNSKEGA SODIŠČA	22
5.6.1	SUBJEKTI, KATERIH POSLOVANJE LAHKO REVIDIRA RAČUNSKO SODIŠČE	22
5.6.2	VRSTE REVIZIJ, KI JIH OPRAVLJA RAČUNSKO SODIŠČE	23
5.7	REVIZIJSKI POSTOPEK RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	24
5.7.1	PREDREVIZIJSKI POSTOPEK	24
5.7.2	REVIZIJSKI POSTOPEK.....	25
5.7.3	POREVIZIJSKI POSTOPEK	27
5.8	SVETOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	29
5.9	AKTI, KI JIH SPREJEMA RAČUNSKO SODIŠČE.....	29
5.9.1	LETNI PROGRAM ZA IZVRŠEVANJE REVIZIJSKE PRISTOJNOSTI	30
5.9.2	PREDREVIZIJSKA POIZVEDBA OZ. ZAHTEVA ZA PREDLOŽITEV PODATKOV.....	31
5.9.3	SKLEP O IZVEDBI REVIZIJE.....	31
5.9.4	REVIZIJSKO POOBLASTILO.....	31
5.9.5	NALOG ZA PREDLOŽITEV LISTIN.....	32
5.9.6	PISMO PREDSTOJNIKU ALI POSLOVODSTVU.....	32
5.9.7	REVIZIJSKO POROČILO	32
5.9.8	POZIV ZA UKREPANJE.....	33

5.9.9	OBVESTILO DRŽAVNEMU ZBORU, POZIV ZA RAZREŠITEV ODGOVORNE OSEBE, SPOROČILO ZA JAVNOST.....	33
5.9.10	POROČILO O DELU RAČUNSKEGA SODIŠČA.....	34
5.9.11	OVADBA ZARADI SUMA KAZNIVEGA DEJANJA OZIROMA PREDLOG ZA UVEDBO POSTOPKA O PREKRŠKU	34
5.10	FAZE IZVAJANJA REVIDIRANJA	35
5.11	OBRAVNAVANJE REVIZIJSKIH POROČIL V PARLAMENTU IN VLADI ...	36
5.11.1	PREDSTAVITEV ODBORA ZA NADZOR PRORAČUNA IN DRUGIH JAVNIH FINANC.....	36
5.11.2	OBRAVNAVANJE REVIZIJSKIH POROČIL V REPUBLIKI SLOVENIJI	37
6	PRIMERJAVA KOMERCIALNE IN DRŽAVNE REVIZIJE	37
6.1	PODROČJE REVIDIRANJA	39
6.2	PREDMET REVIZIJE	39
6.3	PODLAGA ZA IZVAJANJE REVIZIJE	40
6.4	RAVNANJE V PRIMERU ODKRITIH NAPAK IN/ALI PREVAR	40
6.5	IZVAJANJE OSTALIH STORITEV.....	40
6.6	POROČANJE.....	41
6.7	NADZOR NAD REVIZIJO	41
6.8	PROBLEM NEODVISNOSTI.....	41
7	SKLEP.....	42
	LITERATURA.....	43
	VIRI.....	44

1 UVOD

Porabniki javnega denarja, ki je običajno pridobljen s prisilnimi dajatvami (davki), morajo biti nadzorovani, saj ima tudi ta denar lastnike, ki imajo pravico vedeti, kakšno je ravnanje z njim. To pravico imajo vsi davkoplačevalci. Nadzor nad porabo tega denarja v Sloveniji opravlja Računsko sodišče Republike Slovenije. Računsko sodišče opravlja posebno vrsto revizije, to je državna revizija v kateri se revidira poslovanje javnega sektorja. Ta vrsta revizije se v določenih točkah razlikuje od ostalih vrst revizij. To je glavna tema mojega diplomskega dela, o kateri bom pisala v naslednjih staneh.

V drugem poglavju, ki sledi uvodu predstavljam javne finance in javni sektor. Najprej sem opredelila sam pojem javnih financ, ki je širši od pojma javnega sektorja, nato pa sem teoretično opredelila javni sektor, kateremu sledi še predstavitev javnega sektorja v Sloveniji.

V tretjem poglavju je teoretično predstavljen pojem revidiranja, njegove oblike glede na predmet in namen revidiranja ter glede na značilnosti revizijskih organov. V enem od podpoglavij je opredeljeno državno revidiranje, kot ga opisujejo revizijski standardi INTOSAI, zadnje podpoglavje v tem delu pa je namenjeno ciljem, nalogam in namenu revidiranja v javnem sektorju.

V četrtem poglavju sem na kratko predstavila zgodovinski razvoj državne revizije na ozemlju današnje Slovenije.

Peto poglavje, ki je najobsežnejše je namenjeno računskemu sodišču in sicer njegovi strokovni in zakonski osnovi delovanja ter temeljnim načelom delovanja. Predstavila bom tudi njegovo organizacijo in sestavo, sredstva s katerimi razpolaga, pristojnosti, ki jih ima, sam revizijski postopek ter akte, ki jih izdaja.

Šesto poglavje govori o primerjavi komercialne in državne revizije. Skozi to primerjavo so najbolj vidne posebnosti, ki odlikujejo revizijo javnega sektorja, in v čem se le ta razlikuje od komercialne revizije.

Temu poglavju sledi zaključek v katerem so zapisane bistvene ugotovitve mojega diplomskega dela.

2 JAVNE FINANCE IN JAVNI SEKTOR

2.1 JAVNE FINANCE

Javne finance so pojem za gospodarsko dejavnost države in drugih javnih in pol javnih zavodov. Usmerjene so k doseganju družbeno zaželenih ciljev katerih naloga je zagotoviti preskrbo narodnega gospodarstva z dobrinami, ki so pomembne z vidika družbe kot celote in jih tržno gospodarstvo samo po sebi ne proizvaja oziroma jih ne proizvaja v zadostnem obsegu. Imajo pomembno vlogo za celoten gospodarski razvoj in doseganje najpomembnejših ciljev (Veliki splošni leksikon, 1997, str. 1104).

Finance kot dejavnost in kot znanost se delijo na zasebne in javne finance. Zasebne finance imajo opravka z finančno dejavnostjo zasebnih gospodarskih subjektov, katerih temeljno načelo delovanja je pridobitno načelo, mehanizem regulacije pa je v pretežni meri trg in njegove zakonitosti, ki jih dopolnjuje tudi država s predpisovanjem tehničnih norm in standardov, ki jih mora zasebni sektor spoštovati (Kamnar, 1999, str. 7).

Predmet javnih financ pa je finančna dejavnost države in drugih subjektov javnega sektorja. Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije. To so (Stanovnik, 2004, str. 1):

- *Alokacija* produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov. To je proces, s katerim se opravlja ne samo razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin, temveč tudi nadaljnja alokacija znotraj skupine javnih dobrin.
- *Prerazdelitev dohodka*. S prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim.
- *Stabilizacija gospodarstva*. To pomeni, da naj bi država s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike zasledovala določene makroekonomske cilje, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast, ipd.

2.2 JAVNI SEKTOR

V javne finance je vključen javni sektor, ki poleg države vključuje tudi lokalne skupnosti, socialne blagajne in druge osebe javnega prava, ki jih je ustanovila država. Preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin, država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb. Obseg in struktura javnih dobrin, ki bo v določenem času prebivalstvu na voljo je običajno določena po načelih političnega odločanja, v največji meri s proračuni. Javni sektor se ukvarja z oskrbo čistih javnih dobrin, javnih dobrin in pa meritornih dobrin.

- *Čiste javne dobrine* so tiste dobrine, kjer ni zaželena niti tehnično mogoča izključitev posameznika iz potrošnje, poraba dobrin ni konkurenčna, organizacija trga pa praktično ni

možna. V to skupino spadajo dobrine kot sta obramba in javni red ter mir.

- *Javne dobrine* so tiste dobrine, za katere je izključevanje tehnično sicer možno, ni pa zaželeno, ker so mejni stroški oskrbe dodatne osebe enaki nič. Organizacija trga je sicer možna vendar bi pomenila izgubo skupne blaginje.
- *Meritorne dobrine* oz. dobrine posebnega družbenega pomena so tiste dobrine za katere obstaja javni (skupinski) interes, čeprav so po svojih značilnostih take, da bi jih lahko zagotavljal tudi trg in so zelo podobne zasebnim dobrinam (zdravstvo, šolstvo, socialno zavarovanje). Pri njihovi oskrbi prihaja do izraza paternalizem države, ki je pogojen predvsem z eksternalijami, ki jih njihova potrošnja prinaša. Država odloča, kaj je dobro za njene državljane in jim zato predpiše vrsto in obseg dobrin. Za produkcijo meritornih dobrin država ustanavlja posebne organizacije (javna podjetja, javne zavode) ali pa daje koncesije zasebnikom (kvazi zasebni sektor), da proizvajajo tovrstne javne dobrine. Obstajajo tudi čisti zasebni ponudniki istovrstnih storitev (primer zdravstva, izobraževanja, ipd.), ki s svojo ponudbo nastopajo na trgu, vendar njihove dobrine nimajo značaja javnih dobrin, čeprav po vsebini in namenu služijo za zadovoljevanje istih potreb prebivalstva.

Dejavnost javnega sektorja torej sestavljata dve osnovni glavni nalogi:

- prisilno odvzemanje dela dohodka ekonomskim subjektom in posameznikom in njihova poraba za oskrbo oziroma financiranje določenih javnih dobrin (alokacijska funkcija),
- zagotavljanje prenosov (transferov) določenim skupinam prebivalstva (prerazdelitvena funkcija), ki se izvaja preko socialne politike (Stanovnik, 2004. str. 10-14).

2.3 JAVNI SEKTOR V SLOVENIJI

V Sloveniji je javni sektor opredeljen v Uredbi o uvedbi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (UL RS 56/98). Državni sektor sestavljajo javni in drugi netržni proizvajalci, ki proizvajajo in ponujajo netržne proizvode za kolektivno in individualno porabo ter izvajajo transakcije z namenom prerazdelitve nacionalnega dohodka in bogastva. Subjekti javnega sektorja se v glavnem financirajo z obveznimi plačili enot, ki pripadajo drugim sektorjem. V sektor države so uvrščene naslednje enote:

- centralne ravni države (neposredni proračunski uporabniki, državni skladi, javni zavodi in agencije),
- lokalne ravni države (občinski organi in telesa, občinski skladi, javni zavodi in agencije),
- in pa skladi socialnega zavarovanja (Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije).

Zakon o javnih financah (1999) ureja status vseh teh enot, ki spadajo v statistični sektor država. Izhajajoč iz tega, je Zakon o javnih financah definiral skupine subjektov po

štirih kriterijih. In sicer po (Čižman, 2001, str. 7):

- načinu financiranja subjekta iz proračuna države oz. občine (neposredno ali posredno),
- ali je ustanovitelj subjekta država ali občina,
- statusni obliki subjekta,
- ciljnih organizacije oz vrsti javne funkcije, ki jo subjekt opravlja v družbi (upravne naloge državnih in lokalnih organov, socialno zavarovanje, javna služba, dejavnost v javnem interesu).

Po še eni vrsti razdelitve v javni sektor uvrstimo (Čok et al., 2003, str. 3):

- *Neposredne uporabnike državnega in občinskega proračuna*, ki so organi in organizacije države in občin ter občinska uprava, ki se neposredno financirajo iz proračunov.
- *Posredne uporabnike državnega oziroma občinskega proračuna*, ki so agencije, skladi, javni skladi in javni zavodi, katerih ustanovitelj je država ali občina. Zanje je značilno, da se financirajo posredno- to je preko neposrednih uporabnikov (resornih ministrstev ali občinske uprave). Med posredne uporabnike spadata tudi Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije v delu poslovanja, ki se nanaša na obvezno zavarovanje in sta zaradi posebnega položaja v sistemu javnega financiranja običajno omenjena ločeno.
- *Druge osebe javnega sektorja*, ki so javni gospodarski zavodi, javna podjetja in pravne osebe, v katerih ima država (ali občina) odločujoč vpliv na upravljanje. Javni gospodarski zavodi in javna podjetja so lahko osebe zasebnega ali javnega prava, delujejo na trgu in imajo lahko organizacijske oblike po zakonu o gospodarskih družbah.

3 REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ

3.1 REVIDIRANJE

Revidiranje je posebna zvrst nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Nadziranje je upravljavska funkcija, in sicer zajema presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja s stališč tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje je tudi informacijska funkcija, ki zagotavlja pravilnost podatkov in informacij. V tem smislu govorimo o računovodskem nadziranju. V okviru izvajalnega sestava pa je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije (Odar, 2006, str. 1).

Razlikovati je treba tri vrste nadziranja: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje (Odar, 2006, str. 1-2; Turk, 1995, str. 127):

- *Kontroliranje* je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje organizacijsko vključeni organi, delujoči po načelu stalnosti.
- *Inšpiciranje* je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.
- *Revidiranje* je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali.

Širše pa lahko revidiranje opredelimo tudi kot sistematični postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

3.2 VRSTE REVIDIRANJA

Revidiranje lahko podrobneje razdelimo na več vrst. Praviloma ločimo vrste revidiranja glede na predmet in namen revidiranja ter glede na revizijske organe, ki ga izvajajo.

3.2.1 VRSTE REVIDIRANJA GLEDE NA PREDMET IN NAMEN REVIDIRANJA

Glede na predmet in namen revidiranja je treba razlikovati revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja (Odar, 2006, str. 2):

- *Revidiranje računovodskih izkazov (financial statements auditing)* je včasih imenovano tudi kot revidiranje računovodstva. Je najbolj poznana vrsta revidiranja, ki jo izvajajo zunanji revizorji. Začenja se s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov. V nekaterih primerih se razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Naloga revizorja računovodskih izkazov je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti oziroma realnosti in objektivnosti računovodskih informacij, s katerimi se podjetje želi predstavljati svojemu okolju.
- *Revidiranje skladnosti s predpisi (compliance auditing)*. Pri tej vrsti revidiranja se presodi ali so spoštovani zakoni in drugi državni predpisi pa tudi notranji pravilniki, drugi predpisi in poklicne norme. O tem se obvesti pristojne osebe, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe. Predmet tega revidiranja je tudi razkrivanje morebitnih nepravilnosti v ocenjevanju proračunskih prihodkov in odhodkov, kakor tudi ustreznost in smotrnost

oblikovanja posameznih proračunskih postavk in njihovo razvrščanje v ekonomske in funkcionalne namene.

- *Revidiranje poslovanja (performance auditing, operational auditing, program auditing)* je revidiranje smotrnosti delovanja ter njegove uspešnosti in učinkovitosti. Nanaša se na vse temeljne poslovne funkcije (tehnično, kadrovske, nabavno, proizvodno, prodajno in finančno), upravljalne funkcije (načrtovanje, pripravljane izvajanja in nadziranje) in informacijske funkcije (obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov).

Posamezne vrste revizij se lahko med seboj prepletajo in dopolnjujejo. Tako se lahko hkrati revidirajo računovodski izkazi in pa pravilnost poslovanja. Pri revidiranju javne porabe revizor skoraj vedno, ne glede na vrsto revizije, preskuša tudi skladnost poslovanja s predpisi.

3.2.2 VRSTE REVIDIRANJA GLEDE NA ZNAČILNOSTI REVIZIJSKIH ORGANOV

Glede na značilnosti revizijskih organov se srečujemo s tremi skupinami pojmov: zunanjim revidiranjem, notranjim revidiranjem in državnim revidiranjem (Odar, 2006, str. 3).

- *Zunanje revidiranje (external audit)* je vsako revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe, ki ne pripadajo revidirani organizaciji. V ožjem in običajnem smislu pri tem mislimo le na tako imenovano 'komercialno' ali gospodarsko revidiranje, ki ga opravljajo revizijske družbe ali samostojni revizorji po pogodbi z naročnikom. Takšno revidiranje je lahko revidiranje računovodskih izkazov, za kar obstajajo zakonska določila in javna pooblastila, ali revidiranje poslovanja, pri katerem ni potrebnih javnih pooblastil in ga tudi ne ureja zakon, temveč ima bolj naravo svetovalne dejavnosti.
- *Notranje revidiranje (internal auditing)* je revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe iste organizacije v kateri poteka. Praviloma se pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov (v primeru če se pri odvisnih podjetjih ne zahteva zunanje revidiranje), ali kot revidiranje skladnosti s predpisi (v primeru če se v vseh delih razvejene skupine podjetij zahteva vpogled v spoštovanje smernic krovnega podjetja). Notranjega revidiranja ne ureja zakon, temveč je to zadeva, ki je povsem prepuščena posamezni organizaciji.
- *Državno revidiranje (governmental auditing)* je revizija, ki jo opravljajo na državne organe vezani revizorji. Podlaga zanj je določena z zakoni. Pri njem pa je potrebno razlikovati dve bistveno različni vrsti: davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. Davčno revidiranje (tax auditing), ki ga lahko označujemo tudi kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj proučiti ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Organizacijsko je praviloma vezano na ministrstvo za finance. Je posamezna vrsta revidiranja skladnosti s predpisi, ki je vezana na organe državne uprave. Druga vrsta

državnega revidiranja je revidiranje državnega financiranja je lahko označeno tudi kot proračunsko revidiranje (budget auditing). Njegov namen je najprej proučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z ustreznimi predpisi in proučiti pravilnost poročanja o tem. Je kombinacija revidiranja skladnosti s predpisi in uspešnosti uporabe državnih sredstev, zato ima tudi naravo revidiranja poslovanja, ki se pri državnem revidiranju najpogosteje povezuje z revidiranjem izvajanja nalog (performance governmental auditing).

3.3 OPREDELITEV DRŽAVNEGA REVIDIRANJA V REVIZIJSKIH STANDARDIH INTOSAI

Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij (angl. International Organization of Supreme Audit Institutions) - INTOSAI je bila ustanovljena leta 1953. Ustanovljena je bila predvsem z namenom, da bi se v vseh državah poenotil položaj, pristojnosti in način delovanja državne revizije ter da bi vrhovne revizijske inštitucije menjavale zamisli in izkušnje iz finančnega nadzora javnih sredstev. Leta 1992 so v INTOSA-ju bili sprejeti Revizijski standardi INTOSAI, ki imajo podlago v Limski deklaraciji, ki je bila sprejeta leta 1977 v Limi. Za državne revizorje so to smernice pri revizijskem delu in postopkih, hkrati pa kot priporočila omogočajo uskladitev s pristojnostmi vsake posamezne vrhovne revizijske inštitucije. Namen teh standardov je opredeliti enoten okvir za načrtovanje in izvajanje revizij ter poročanje o reviziji (Maher, 1999, str. 19).

Revizijski standardi INTOSAI opredeljujejo celoten obseg državnega revidiranja kot (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 23-24):

1. revidiranje pravilnosti poslovanja,
2. revidiranje izvajanja nalog.

Revidiranje pravilnosti poslovanja po revizijskih standardih INTOSAI obsega:

- potrjevanje izpolnjene finančne odgovornosti k temu zavezanih enot vključno s preiskovanjem in ocenitvijo poslovnih knjig ter podanim mnenjem o računovodskih izkazih,
- potrjevanje izpolnjene finančne odgovornosti državne uprave kot celote,
- revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov vključno z oceno usklajenosti z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi,
- revidiranje notranjih kontrol in delovanje notranje revizije,
- revidiranje pravičnosti in pravilnosti upravnih odločitev, ki jih je sprejela revidirana enota,
- poročanje o vseh drugih zadevah, ki izhajajo iz revizije ali so z njo povezane in za katere vrhovna revizijska inštitucija meni, da jih je potrebno razkriti.

Revidiranje izvajanja nalog se po revizijskih standardih INTOSAI ukvarja s pregledom gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti (3 E: uspešnost /effectiveness/, učinkovitost /efficiency/, gospodarnost /economy/) /ter zajema:

- revizijo gospodarnosti upravnih dejavnosti v skladu z zdravimi načeli in upravno prakso ter usmeritvami vodstva,
- revizijo učinkovitosti izrabe človeških, finančnih in drugih dejavnikov, vključno s preiskovanem informacijskih sistemov in postopkov izvajanja nalog,
- revizijo izvajanja nalog v zvezi z doseganjem zastavljenih ciljev revidirane enote ter analiziranje odmikov realizacije glede na načrtovani obseg aktivnosti.

Tem 3 E-jem pa se v zadnjem času dodajajo še novi 3 E-ji (equity, environment, ethics), tako da lahko govorimo že o 6 E-jih, ki so temeljni cilji poslovanja. V zvezi z novimi 3 E zanimajo revizorja predvsem naslednja vprašanja (Odar, 2006, str. 3):

- pravičnost (equity) – izogibanje nepoštenosti in možni družbeni neodgovornosti v smislu skupnih usmeritev in splošne prakse,
- okolje (environment) - delovanje na okolju prijazen način,
- etika (ethics) – spoštovanje zakonskih in sicer prevladujočih vrednot obnašanja pri odločanju in delovanju tako vodstvenega kadra kot zaposlencev.

3.4 CILJI , NALOGE IN NAMEN REVIDIRANJA JAVNE PORABE

V javnem sektorju ima večina revizij več kot le en cilj. Temeljni cilj vsake revizije je najbolj stroškovno varčno pridobiti zadostne, primerne in zanesljive revizijske dokaze, ki podprejo izrečeno mnenje o obračunu in predmetu revizije.

Splošni cilji revidiranja javnega sektorja so (Splošni cilji revizije, 1999, str. 1-4):

- *Zakonitost in pravilnost (legality and regularity)*. Cilj revizije zakonitosti in pravilnosti je ugotoviti, ali so odhodki v skladu z veljavnimi predpisi (zakoni in podzakonskimi akti) in pravili ter odobreni v proračunu (finančnem načrtu proračunskega uporabnika).
- *Popolnost (completeness)*. Cilj revizije popolnosti je preveriti, ali vsi odhodki ustrezajo obdobju in so uvrščeni v bilanco odhodkov ter ali vse obveznosti ustrezajo obdobju in so uvrščene v bilanco odhodkov.
- *Resničnost odhodka (reality of operations)*. Cilj revizije resničnosti je ugotoviti, ali so vsi odhodki upravičeni in so nastali zaradi dogodka, ki pripada proračunskemu uporabniku in ustreza proračunskemu obdobju.
- *Obstoj ali lastništvo (existence or ownership)*. Cilj revizije obstoja je preveriti ali so vsa sredstva in obveznosti, ki so zajeta v bilanco stanja, tudi resnično obstajajo.

- *Merjenje (measurement)*. Cilj revizije merjenja je preveriti ali je znesek v katerem je evidentiran dogodek pravilno ugotovljen (izmerjen v pravilnem znesku) in pravilno evidentiran v knjigovodskih evidencah.
- *Vrednotenje (valuation)*. Cilj revizije vrednotenja je presoditi ali so vsa sredstva in obveznosti, ki so uvrščena v računovodske zapise evidentirana v ustrezni vrednosti.
- *Predstavitev in razkritje pri poročanju (presentation and valuation)*. Cilj revizije predstavitve in razkritja pri poročanju je ugotoviti ali so odhodki razkriti, uvrščeni in predstavljeni v skladu s predpisi in pravili o evidentiranju in izkazovanju odhodkov iz proračuna.

Naloge revidiranja lahko razdelimo na tri področja. Vrhovna revizijska institucija mora z revizijskimi postopki preiskati (Vidovič, 1997, str. 256):

- pravilnost delovanja vlade, ministrstev, podjetij, skladov in agencij, pristojnih za upravljanje državnega premoženja,
- dejanski vpliv članov nadzornih organov podjetij in članov svetov v javnih zavodih, ki so bili izvoljeni ali jih je imenovala država na vodstvo podjetij ter njihov nadzor in usmerjanje dejavnosti v skladu s posebnimi potrebami države,
- pravilnost pogojev poslovanja in doseganje postavljenih ciljev s financiranjem tako da država lahko nadaljuje dejavnosti, ki ohranjajo ali povečujejo njen interes za določeno podjetje.

Revidiranje pa ni omejeno le na dejavnosti države kot lastnice, delničarke ali poslovne partnerice, temveč pomeni tudi nadzor nad opravljanjem dejavnosti, ki so v javnem interesu.

Vrhovna revizijska institucija lahko z delom pri revidiranih osebah pripomore tudi k boljšim dosežkom pri finančnem poslovanju in odgovornosti. Ta namen doseže s konstruktivnimi nasveti, ki pomagajo revidirani osebi izboljšati poslovanje, nadzor in odgovornost do javnih sredstev. Revizor se mora pozitivno odzivati na zahteve za dodatne storitve in nasvete. Svetovalna naloga je več kot le postranski proizvod revidiranja. To je del vsake revizije javnih odhodkov in eden od namenov državne revizije (Vidovič, 1997, str. 256).

4 ZGODOVINSKI RAZVOJ DRŽAVNE REVIZIJE NA OZEMLJU SLOVENIJE

Za prve zametke javnega revidiranja na ozemlju današnje Slovenije bi lahko šteli prve zapise državnih blagajnikov, ki segajo že v 16. stoletje. Pozneje so navodila kraljevih zbornic določala pravila vodenja in prikazovanja računov državnih računovodstev.

Prva revizijska institucija na ozemlju današnje Slovenije je bila ustanovljena v času vladavine Marije Terezije. Leta 1761 je ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki jo poleg predhodnice današnje vrhovne revizijske institucije Avstrije lahko štejemo za predhodnico današnjega

Računskega sodišča Republike Slovenije. Njen namen je bil preverjati pravilnost trošenja državnega premoženja. Sledile so mu določene spremembe v organizaciji vodenja državnih računov. Leta 1866 se je ustanovilo Vrhovno računsko sodišče (Oberster Rechnungshof, Supreme Accounting Court), katerega naloga je bila poleg ugotavljanja računске pravilnosti tudi preverjanje učinkovitosti porabe državnega premoženja. Izhajajoč iz tega je preverjalo skladnost delovanja z veljavnimi predpisi in temeljnimi načeli upravljanja. Vrhovno računsko sodišče v tej obliki je obstajalo do konca avstro-ogrske monarhije.

V državi SHS (ustanovljena 29.10.1918) in kasneje v Kraljevini SHS (ustanovljena 01.12.1918) je na ozemlju Slovenije veljalo avstrijsko in lastno pravo. Leta 1922 je bila ustanovljena Glavna kontrola kot vrhovno računsko sodišče za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov. Glavna kontrola je bila ustanovljena na podlagi Zakona o glavni kontroli. Po ustanovitvi Kraljevine Jugoslavije 1922 se je urad preimenoval v Glavni urad Kraljevine Jugoslavije. Deloval je kot vrhovno računsko sodišče za pregledovanje državnih, banovinskih in občinskih računov ter za nadzorstvo nad izvrševanjem njihovih proračunov. Kot posebna računska oblast in računsko sodišče je imelo namen, da odvrta protizakonito uporabljanje in oškodovanje državnih, banovinskih in občinskih materialnih sredstev. S pregledovanjem računov pa ugotavlja njihovo pravilnost, zlorabe ali nepravilnosti in v zvezi s tem tudi zakonsko odgovornost za zlorabo in povračilo škode.

Po drugi svetovni vojni je bil 01. aprila 1946 sprejet Zakon o splošni državni kontroli, ki je bil nato spremenjen in dopolnjen v letu 1949. Namen državne kontrole je bil kontrolirati delo vlade FLRJ, vlad ljudskih republik, ljudskih odborov, državnih in združenih ustanov in podjetij ter vseh drugih ustanov in podjetij nad katerimi je imela država kontrolo na podlagi zakona. Organi državne kontrole so morali skrbeti za izboljšanje dela državne kontrole pri uresničevanju vladnih določb. Najvišji vladni organ državne kontrole FLRJ je bila komisija državne kontrole FLRJ, v ljudski republici pa komisija državne kontrole ljudske republike. Posebnost tega obdobja pa je bila, da je imel takrat vsak državljan na podlagi zakonske določbe pravico dati organom državne kontrole opozorila in pritožbe glede dela in postopka katerekoli urada, ustanove, podjetja ali uradne osebe in dajati tudi predloge za izboljšane njihovega dela.

Leta 1959 je bila z zakonom o družbenem knjigovodstvu ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva (v nadaljevanju SDK) kot javna služba zaradi evidence in kontrole uporabe in razpolaganja z družbenimi sredstvi in zaradi evidence o gospodarskih gibanjih ter kontrole izvrševanja obveznosti uporabnikov družbenih sredstev do družbenih sredstev. Organizirana je bila pri glavni centrali, pri centralah in pri podružnicah Narodne banke. Zadeve SDK je Narodna banka opravljala vse do leta 1965. Od ustanovitve naprej se je SDK spreminjala glede na spremembe družbeno ekonomskega in političnega sistema. Bila je samostojna in neodvisna organizacija, ki so jo sestavljale SDK Jugoslavije, SDK posameznih republik in SDK v avtonomnih pokrajinah. Njene bistvene naloge (evidenčna, informativno-analitična in

kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko- finančne revizije in plačilnega prometa) so se ohranile vse do osamosvojitve Slovenije leta 1991.

Po osamosvojitvi Slovenije je naloge SDK Jugoslavije v celoti prevzela SDK v republiki Sloveniji. V letu 1994 je njeno pravno nasledstvo nadaljevala Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Istega leta je bilo ustanovljeno računsko sodišče Republike Slovenije, ki je dobilo pooblastilo za celotno nadziranje poslovanja javnega in v delu, ki se nanaša na porabo sredstva javnih financ tudi zasebnega sektorja. Čeprav je računsko sodišče prevzelo določen del nalog SDK (ekonomsko- finančno revizijo in delno kontrole oseb javnega prava, lahko zaradi spremenjenih družbenoekonomskih razmer in zaradi posebne urejenosti in normiranosti nadzora javne porabe rečemo, da gre z ustanovitvijo računskega sodišča in določitvijo njegovih pristojnosti za novo sistemsko ureditev državne revizije (Korpič-Horvat, 2006, str. 4-12).

5 RAČUNSKO SODIŠČE

Računsko sodišče je avtonomna vrhovna revizijska institucija v državi, ki ne spada v nobeno klasično vejo oblasti. Kljub besedi sodišče v imenu računsko sodišče nima pravnega položaja sodišč. Kot že povedano računskega sodišča ne moremo uvrstiti v nobeno tradicionalno oblastno funkcijo države saj ne izvaja sodne oblasti, nima zakonodajne pristojnosti in tudi ni organ izvršilne oblasti. Naloga računskega sodišča je opravljati strokovni finančni nadzor sredstev javnih financ in v zvezi s tem poročati in svetovati (Korpič-Hrovat, 1997, str. 9).

V Evropski uniji obstajajo štiri različni tipi vrhovnih revizijskih inštitucij (v nadaljevanju: VRI), in sicer (National Audit Office, 1996, str. 10):

1. *Sodišče s sodno funkcijo (Court)*: Način dela v tej organizaciji je senatni, kar pomeni, da se odločitve sprejemajo kolektivno. Praviloma izrekajo sodbe z izvršilno močjo. Tak način dela imajo v sedmih državah Evropske unije in sicer v Italiji, Franciji, Belgiji, Luksemburgu, Portugalski, Španiji in Grčiji.
2. *Ustanova brez sodne funkcije (Collegiate)*: Revizijska institucija je v tem primeru organizirana kot sodišče v smislu senatnega načina dela, nima pa sodnih pristojnosti. Tak model imajo na Nizozemskem in v Nemčiji. Tak model je prevzela tudi Slovenija.
3. *Neodvisni revizijski urad (Audit Office), ki ga vodi glavni revizor (Auditor General)*: Za te urade je značilno, da ne izdajajo sodb. Njihovi akti nimajo izvršilne moči, odločitve pa se sprejemajo hierarhično pod vodstvom glavnega revizorja. Takšne vrste uradov imajo velika Britanija, Irska in Danska.
4. *Revizijski urad (Audit Office), ki ga vodi glavni revizor (Auditor General) in deluje v sestavi vlade*: Takšen model VRI imajo razvit na Finskem in Švedskem. Obe državi imata dve revizijski organizaciji, in sicer VRI, ki je odgovorna vladi in drug organ, ki ga vodi član parlamenta in je odgovoren zakonodajnemu organu.

5.1 ZAKONSKA OSNOVA DELOVANJA RAČUNSKEGA SODIŠČA V REPUBLIKI SLOVENIJI

Računsko sodišče republike Slovenije ima svoj status določen že v ustavi in sicer v 150. in 151. členu. Po opredelitvi v ustavi Republike Slovenije je Računsko sodišče Republike Slovenije najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. Ustava tudi določa, da je računsko sodišče pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon (1991). Zakon o računskem sodišču (2001) pa dodaja, da aktov, s katerimi izvršuje svojo revizijsko pristojnost, ni dopustno izpodbijati pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi.

Pravne podlage za revidiranje javne porabe v Republiki Sloveniji so določene z (Vidovič, 1999, str. 27; stran računskega sodišča, 2006):

- *Ustavo* in sicer kot je že omenjeno v gornjem odstavku z 150 in 151 členom.
- *Zakonom o računskem sodišču*, ki je bil sprejet v letu 1994 ter dopolnjen v letu 2001. V zakonu (UL RS 11/01) so zapisane splošne določbe, ki določajo status, sedež in poslovnik računskega sodišča ter smiselno uporabo drugih zakonskih določb in javnost dela računskega sodišča. Prav tako so v zakonu opredeljene tudi sestava in organizacija računskega sodišča, izvrševanje njegovih revizijskih pristojnosti, pogoji z njegovo delo, ter delovnopravne, kazenske ter prehodne in končne določbe.
- *Poslovníkom* - le ta podrobno ureja način in postopek, po katerem Računsko sodišče Republike Slovenije izvršuje svojo revizijsko pristojnost. Poleg tega pa ureja svetovanje uporabnikom javnih sredstev in določa način zagotavljanja javnosti dela računskega sodišča. Poslovníkom sestavljajo naslednje točke (UL RS 91/01): splošne določbe, usmerjanje izvrševanja revizijske pristojnosti, predrevizijska poizvedba, revizijski postopek, porevizijski postopek, svetovanje uporabnikom javnih sredstev, javnost dela računskega sodišča in pa končne določbe.
- *Napótilom za izvajanje revizij* (UL RS 41/01), ki določa katere revizijske standarde uporablja pri izvajanju revizij računsko sodišče. To so revizijski standardi INTOSAI, Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI ter mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki jih sprejema IFAC (Mednarodno združenje računovodij).
- *In pa pravilnikom* o izdajanju potrdil za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor (UL RS 112/02) in njegove sprejete spremembe in dopolnitve. Pravilnik določa pogoje za pridobitev revizorskih nazivov, opravljanje izpitov za revizorske nazive in izdajanje potrdil za revizorske nazive.

Pravne temelje za samo izvajanje nadzora nad javno porabo pa najdemo v naslednjih sprejetih zakonih: Zakon o računskem sodišču, Zakon o izvrševanju proračuna RS, Zakon o računovodstvu, Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o volilni kampanji. (Vidovič,

1999, str. 30).

5.2 STROKOVNA PODLAGA ZA DELOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA

V 23. členu zakona o računskem sodišču (2001) je določeno, da računsko sodišče izdaja samo ali pa skupaj s Slovenskim inštitutom za revizijo standarde za revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev v Republiki Sloveniji, ki se nanašajo na izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča, revizijske priročnike in drugo strokovno literaturo, pomembno za razvoj revizijske stroke. Revizijski standardi morajo biti pripravljene na podlagi mednarodnih revizijskih standardov.

Revizijski standardi so temeljne predpostavke, smernice in navodila, ki pomagajo revizorjem določati korake in postopke revidiranja ter oblikovati mnenja in poročila (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13).

Računsko sodišče v Republiki Sloveniji pri svojem delu uporablja revizijske standarde INTOSAI. Za primere, ki jih ne urejajo revizijski standardi INTOSAI, se smiselno uporabljajo tudi Mednarodni standardi revidiranja. Poleg že navedenih strokovnih podlag državni revizorji uporabljajo tudi standarde, ki jih je izdal Vrhovni revizijski urad Združenih držav Amerike (general Accounting Office). Prav tako pri svojem delu uporabljajo smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI, ki jih je izdalo Evropsko računsko sodišče. Poleg strokovnih standardov morajo revizorji pri svojem delu spoštovati tudi temeljna revizijska načela in pa kodeks poklicne etike revizorjev (Vidovič, 1999, 30).

5.2.1 LIMSKA DEKLARACIJA O REVIZIJSKIH SMERNICAH INTOSAI

Limska deklaracija o revizijskih smernicah je bila sprejeta na IX. kongresu INTOSAI v Limi. Je ena temeljnih in najpomembnejših mednarodnih listin INTOSAI. Določa načela delovanja in položaj VRI, ki so sprejemljiva za vse države sveta ne glede na njihovo družbenopolitično ureditev. Še posebej pomembna je ta listina zaradi tega, ker so se članice obvezale, da bodo njena načela vključile v državno zakonodajo. S tem se v svetu zagotavlja enak položaj in enako delovanje VRI.

Besedilo Limske deklaracije je razdeljeno na sedem poglavij, ki imajo skupaj petindvajset delov. Prvo poglavje ima naslov Na splošno in opredeljuje pomen revizije ter pojem začetne in naknadne revizije, notranje in zunanje revizije ter revizije poslovanja. Drugo poglavje z naslovom Neodvisnost obravnava tako vprašanja neodvisnosti VRI kot tudi vprašanja neodvisnosti njenih članov, osebja in funkcionarjev. Z neodvisnostjo je mišljena neodvisnost od revidirane organizacije in zavarovanost pred zunanjimi vplivi. Tretje poglavje z naslovom Odnos do parlamenta, vlade in državne uprave rešuje vprašanja razmerja inštitucije državne revizije do parlamenta, vlade in državne uprave. Predvidena je možnost, da parlament VRI

postavlja zahteve in daje napotke za opravljanje revizije izbrane organizacije vendar mora v tem primeru strogo upoštevati njeno z ustavo in zakonom zajamčeno neodvisnost. VRI bo tudi v tem primeru opravila revizijo nepristransko. Četrto poglavje ima naslov Pooblastila vrhovne revizijske inštitucije in obravnava vprašanja pooblastil inštitucije državne revizije za preiskovanje, izvrševanje ukrepov na podlagi njenih ugotovitev in možnost v zelo zapletenih primerih pritegniti izvedence. Namen tega poglavja je VRI zagotoviti vpogled v vse listine, ki se nanašajo na upravljanje javnih financ in razpolaganje z njimi. Omejitve pri pridobivanju podatkov ali vpogledu v listine morajo biti za vsak posamezen primer opredeljene v zakonu ali aktu inštitucije državne revizije. V petem poglavju so opredeljene revizijske metode, revizijsko osebje ter mednarodno izmenjevanje znanja. Šesto poglavje z naslovom Poročanje obravnava poročanje o delovanju državne revizije parlamentu in javnosti ter pripravo poročila. V zadnjem to je sedmem poglavju z naslovom Revizijsko pooblastilo inštitucije državne revizije je obravnavano vprašanje ustavne podlage pooblastil za revidiranje poslovanja državne uprave, ravnanja državnih oblasti in drugih inštitucij v tujini, fiskalnih prihodkov, javnih pogodb in javnih del, računalniškega obdelovanja podatkov, gospodarskih družb z državnim deležem, subvencioniranih inštitucij ter mednarodnih in nadsacionalnih organizacij – limska deklaracija zahteva celoten nadzor državnega proračuna, ne glede na to za katere namene se uporabljajo proračunska sredstva in kdo jih uporablja (Colić, 1997, str 7-17).

5.2.2 REVIZIJSKI STANDARDI INTOSAI

V Sloveniji poteka zunanje revidiranje javnega sektorja po revizijskih standardih INTOSAI. Računsko sodišče Slovenije je član INTOSAI od leta 1995. INTOSAI je standarde revidiranja razvil z namenom, da poda okvir za določanje postopkov in praktičnega izvajanja revizij, vključno z revizijami računalniško podprtih sistemov. Nanje je treba gledati v sklopu posebnih ustavnih, pravnih in drugih okoliščin dela VRI. (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13).

Revizijski standardi INTOSAI sestojijo iz štirih delov (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13):

- osnovna načela,
- splošni standardi,
- standardi revidiranja,
- standardi poročanja.

Osnovna revizijska načela določajo naslednje točke (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 15-27):

- uporabnost standardov: VRI naj upošteva revizijske standarde INTOSAI in ravna v skladu z njimi v vseh zadevah, ki so opredeljene kot pomembne,

- nepristranska sodba: VRI mora po svoji lastni presoji odločati v različnih okoliščinah, ki se pojavljajo pri njenem revidiranju,
- javna odgovornost: obstajati mora učinkovita javna predložitev obračunov za opravljene naloge za vse osebe ali enote, ki gospodarijo z javnimi sredstvi in drugimi dejavniki,
- odgovornost vodstva: vodstvo je odgovorno za pravilnost in ustreznost oblike in vsebine računovodskih izkazov in drugih informacij,
- razširjanje standardov: ustrezni organi morajo zagotoviti razširjanje sprejemljivih računovodskih standardov za poročanje o finančnem poslovanju in razkrivanju podatkov o njem, ki je potrebno za državo,
- doslednost standardov: dosledna uporaba sprejemljivih računovodskih standardov naj bi se kazala v poštenu predstavitvi finančnega položaja in rezultatov delovanja,
- notranje kontrole: revidirana enota je dolžna razviti ustrezen sistem notranjega kontroliranja, saj le ta kar najbolj zmanjša tveganje, da bo prišlo do napak in nepravilnosti,
- dostop do podatkov: zakonski in podzakonski akti naj bi omogočali lažje sodelovanje revidiranih enot pri zagotavljanju dostopa do vseh ustreznih podatkov, ki so potrebni za celostno oceno njihovega delovanja,
- delovanje, ki ga je treba revidirati: vse revizijske dejavnosti morajo biti v mejah revizijskega pooblastila posamezne VRI,
- izboljšanje revizijskih metod: VRI si morajo prizadevati za izboljšanje metod revidiranja veljavnosti meril za ocenjevanje izvajanja nalog,
- nasprotje interesov: VRI naj bi se izogibali nasprotjem med interesi revizorja in revidirane enote.

V splošnih revizijskih standardih (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 29-47): je opisana potrebna usposobljenost revizorja in/ali revizijske inštitucije za primerno in uspešno izvajanje nalog v zvezi s standardi dela in standardi poročanja. Splošni revizijski standardi vključujejo standarde, ki veljajo tako za revizorje kot za VRI in standarde, ki veljajo samo za VRI. Skupni standardi za revizorje in VRI so naslednji:

- standard neodvisnosti: revizor in VRI morata biti neodvisna,
- standard sposobnosti: revizor in VRI morata imeti zahtevane sposobnosti,
- standard potrebne skrbnosti: revizor in VRI morata delati s potrebno skrbnostjo in zavzetostjo ter se ravnati po revizijskih standardih INTOSAI; k temu sodi potrebna skrbnost pri načrtovanju, določanju, zbiranju in vrednotenju dokazov ter pri poročanju o ugotovitvah, sklepih in priporočilih.

Med splošne revizijske standarde pa sodi tudi zahteva da mora VRI sprejeti usmeritve in postopke za zaposlovanje ustrezno usposobljenega osebja, sprejeti mora tudi postopke za izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev VRI, tako da bodo lahko uspešno izvajali svoje naloge, ter za opredelitev meril za napredovanje revizorjev in drugega osebja. VRI mora

pripraviti tudi priročnike in druge pisne smernice in navodila v zvezi z izvajanjem revizij. Usmeritve in postopke mora sprejeti tudi za podpiranje znanja in izkušenj, ki so na razpolago v sami VRI, in za ugotavljanje, kakšnih znanj primanjkuje za zagotavljanje učinkovitega razporejanja znanja po posameznih revizijskih nalogah in za dodelitev zadostnega števila ljudi za revizijo, za uspešno načrtovanje in nadziranje, da dosežejo zastavljene cilje ob zahtevani ravni potrebne skrbnosti in prizadevnosti. Kot zadnja zahteva med splošnimi standardi je navedena zahteva o sprejemu usmeritev in postopkov za pregled uspešnosti in učinkovitosti notranjih standardov in postopkov VRI.

Namen standardov revidiranja (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 47-60) je določitev sodil oz splošnega okvira za smotrne, dosledne in uravnotežene postopke, po katerih naj se revizor ravna. Standardi revidiranja pomenijo okvir za izvajanje in vodenje revizijskega dela. Navezujejo se na splošne revizijske standarde, ki določajo temeljne zahteve za izvajanje nalog, opravljenih po standardih revidiranja. Povezani so tudi s standardi poročanja, ki pokrivajo tisti del revizij, ki se nanaša na poročanje o opravljeni reviziji kot posledici izvajanja standardov revidiranja. Prav ti standardi so glavni vir za opredelitev vsebine revizorjevega mnenja ali poročila. Standardi revidiranja obsegajo splošna poglavja o načrtovanju, nadzoru in pregledu dela, oceni internega nadzora, usklajenost z zakoni in drugimi predpisi, stanju in rezultatu revizije ter analizi finančnih poročil.

Standardi poročanja državnega revidiranja predpisujejo okvir za revizijsko poročilo z vključenimi navodili za obliko in vsebino poročila revizorja. In sicer mora na koncu vsake revizije revizor pripraviti pisno mnenje ali poročilo, kar je pač ustrezno, in v njem v primerni obliki opredeliti ugotovitve. Vsebina mora biti lahko razumljiva in brez vsakih nejasnosti. Vsebovati mora le take informacije, ki so podprte z zadostnimi in ustreznimi dokazi. Mnenje mora biti neodvisno, nepristransko pošteno in ustvarjalno. Tista VRI, ki ji revizor pripada, pa mora končno odločiti, kaj je treba ukreniti v zvezi z poneverbami ali večjimi nepravilnostmi, ki so jih revizorji odkrili. Pri revizijah pravilnosti poslovanja mora revizor pripraviti pisno poročilo, ki je lahko sestavni del poročila o računovodskih izkazih ali pa samostojno poročilo o opravljenih preizkusih usklajenosti z veljavnimi zakoni in predpisi. Poročilo mora vsebovati izjavo s potrditvijo tistih postavk, ki jih je revizor preizkusil glede na to usklajenost, in z navedbo tistih postavk, ki jih ni preizkusil. Pri reviziji izvajanja nalog mora poročilo vsebovati vse pomembne primere neizpolnjevanja nalog oz neusklajenosti, ki se nanašajo na cilje revizije.

5.2.3 EVROPSKE SMERNICE ZA IZVAJANJE MEDNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDOV INTOSAI

Države članice Evropske unije so na pobudo Evropskega računskega sodišča sprejele evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI. Smernice naj bi pomagale poenotiti metodiko, izdelati revizijske priročnike in sestaviti dodatne lastne izvedbene

revizijske standarde. Z implementacijo smernic naj bi se zmanjšale razlike med metodami in praksami VRI v državah srednje in vzhodne Evrope.

Smernic je 15 in so razdeljene v pet skupin (Maher, 1999, str. 18, 164):

1. Priprava revizije:
 - načrtovanje revizije
 - pomembnost in tveganje pri revidiranju
 - revizijski dokazi in način dela
2. Pridobivanje revizijskih dokazov:
 - vrednotenje in preizkušanje notranjih kontrol
 - revidiranje informacijskih sistemov
 - revizijsko vzorčenje
 - analitični postopki
 - uporaba dela drugih revizorjev in izvedencev
 - dokumentiranje
3. Zaključevanje revizije:
 - poročanje
 - druge informacije in dokumentacija, ki zajema revidirane računovodske izkaze
4. Revizija izvajanja nalog
5. Druge zadeve
 - zagotavljanje kakovosti
 - nepravilnosti
 - pospeševanje dobre prakse računovodenja

Nekatere VRI držav članic se pri revizijskih postopkih bolj ravna po svojih državnih revizijskih standardih kot po mednarodnih standardih INTOSAI. Seveda pa se ti državni revizijski standardi navezujejo tudi na Mednarodne revizijske standarde, ki jih je izdalo Mednarodno združenje računovodij (IFAC). Razlika med njima je le v stopnji podrobnosti obdelave in v uporabljenem izrazju, vendar te razlike nimajo večjega vpliva na temeljno metodologijo revidiranja. To je tudi razlog, da so evropske smernice za izvajanje standardov primerne za uporabo v vseh VRI Evropske unije.

5.2.4 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI IN REVIZIJSKI STANDARDI IFAC (INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS OF AUDITING)

Mednarodne revizijske standarde je izdalo mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants – IFAC) za računovodsko poročanje. V okviru tega mednarodnega združenja deluje Mednarodni odbor za pravila revidiranja (International Auditing Practices Committee – IAPC), ki pripravlja osnutke, standarde in navodila za revizijske in sorodne

storitve (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 8).

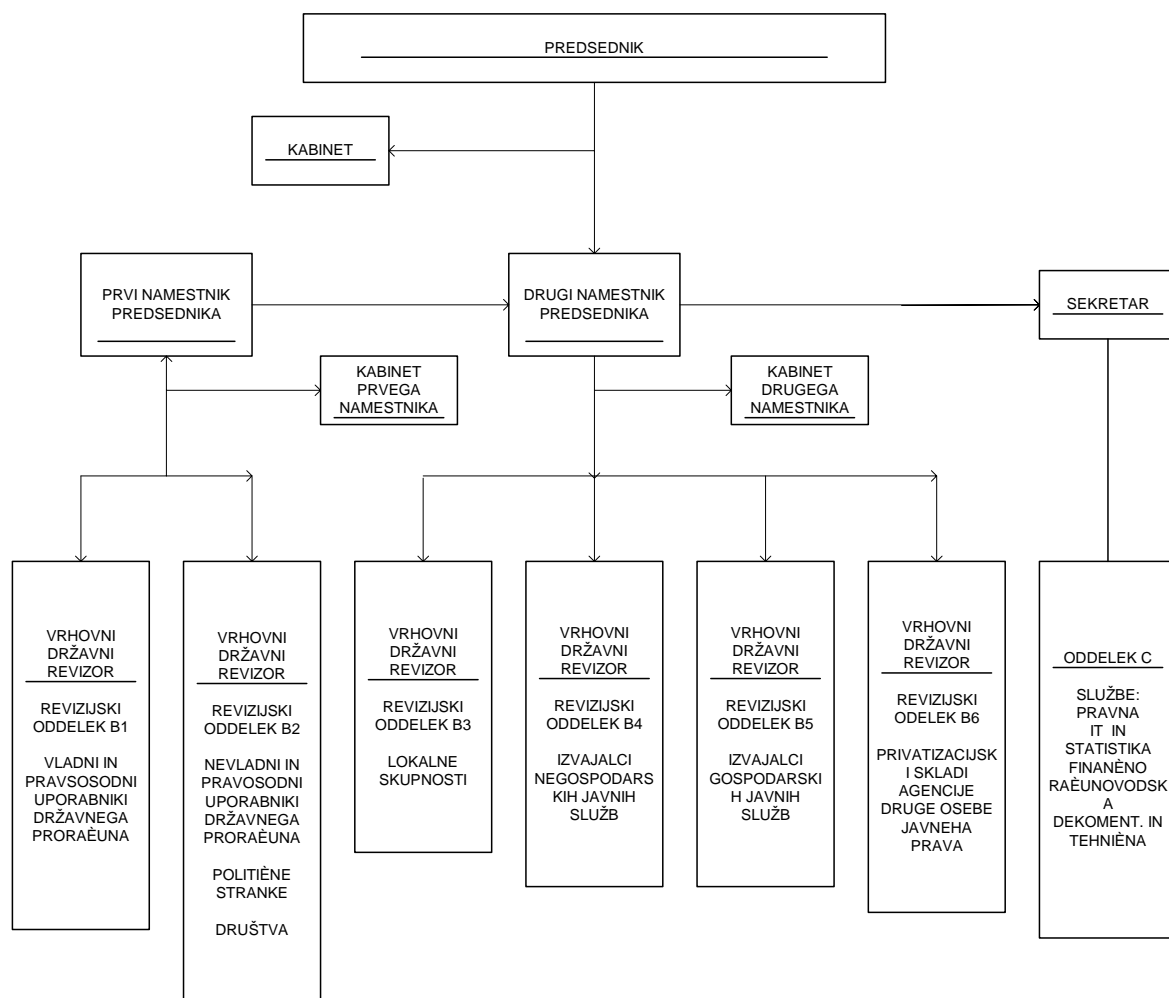
5.3 TEMELJNA NAČELA DELOVANJA RAČUNSKEGA SODIŠČA

Temeljna načela delovanja računskega sodišča izhajajo tako iz strokovne kot iz pravne podlage za delovanje računskega sodišča. Ta načela so pomembna predvsem zaradi pravilnejše uporabe materialnega in procesnega prava, razlago procesnih pravil, pravnih standardov in pravnih praznin. Načela so naslednja (Korpič-Horvat, 2006, str. 16-24):

- *Načelo zakonitosti* pomeni, da je računsko sodišče pri svojem delovanju vezano na ustavo in zakon.
- *Načelo neodvisnosti in samostojnosti* se kaže v razmerju do zakonodajne, izvršilne in sodne oblasti, kakor tudi v odnosu do drugih državnih organov, ki ne spadajo v nobeno od klasičnih vej oblasti. Računsko sodišče je v svojem delovanju neodvisno.
- *Načelo oficialnosti* pomeni, da računsko sodišče po uradni dolžnosti začne in vodi revizijski in porevizijski postopek po lastni presoji.
- *Načelo uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti.* To načelo se odraža v uresničitvi programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti in v hitri ter kvalitetni pripravi revizij, v njegovi izvedbi in poročanju.
- *Načelo javnosti* se uresničuje predvsem z poročanjem saj računsko sodišče vsako leto pripravi letno poročilo o delu, ki ga obravnava državni zbor. Poročilo se lahko posreduje tudi drugim organom in objavi na svoji spletni strani.
- *Načelo varovanja tajnosti* izhaja iz poslovnika računskega sodišča in INTOSAI standardov pomeni pa, da morajo zaposleni na računskem sodišču pri svojem delu varovati državne, uradne, poslovne, industrijske in vojaške tajnosti.
- *Načelo proste presoje dokazov* sega od predrevizijske poizvedbe do izdaje revizijskega poročila in tudi porevizijskega poročila. Nanaša pa se na opazovanje, dokumente, intervjuje, analize in drugo, odvisno od načina pridobivanja revizijskih dokazov.
- Poleg vseh teh načel pa naj bi računsko sodišče uporabljalo tudi načela, ki so navedena v zakonu o upravnem postopku, in pa načela, ki izhajajo iz revizijskih standardov INTOSAI.

5.4 ORGANIZACIJA IN SESTAVA RAČUNSKEGA SODIŠČA

Slika 1: Organizacijska shema računskega sodišča



Vir: Žnidar, 2004, str. 72.

Kot je razvidno iz gornje sheme ima Računsko sodišče RS tri člane: predsednika in prvega ter drugega namestnika, ki jih po predlogu predsednika države imenuje državni zbor s tajnim glasovanjem z večino glasov vseh poslancev za dobo devetih let. Predsednik in oba namestnika predsednika tvorijo senat računskega sodišča. Računsko sodišče ima poleg članov še največ šest vrhovnih državnih revizorjev, ki vodijo revizijske oddelke in imajo status funkcionarja, imenuje pa jih predsednik računskega sodišča za dobo devetih let. Računsko sodišče ima poleg revizijskih služb tudi podporne službe. Vse svoje uslužbence lahko izbira samo. V notranji organizaciji ima računsko sodišče še sektor skupnih služb, ki sestoji iz svetovalne, pravne, kadrovske in pomožnih služb. Ta sektor je organiziran kot pomoč pri opravljanju revizij vsem zaposlenim na računskem sodišču.

V 6. členu Zakona o računskem sodišču (2001) je določeno, da je za člana računskega sodišča lahko imenovan državljan Republike Slovenije, ki ima najmanj univerzitetno izobrazbo, je

strokovnjak na področju, ki je pomembno za izvrševanje pristojnosti računskega sodišča, obvlada vsaj en svetoven jezik in v štirih letih pred imenovanjem ni bil član Vlade Republike Slovenije. Člani so glede na materialni položaj izenačeni s sodniki Ustavnega sodišča, glede ostalih pavic pa z državnimi funkcionarji.

Računsko sodišče vodi predsednik, ki zastopa in predstavlja računsko sodišče, je generalni državni revizor in predstojnik računskega sodišča. Kot generalni državni revizor in predstojnik ima naslednje pristojnosti, ki so opredeljene v 12. členu Zakona o računskem sodišču (2001):

- usmerja in odobrava izvrševanje pristojnosti računskega sodišča, tako da določa program dela in podpisuje akte računskega sodišča,
- predpisuje pravila za posamezno fazo revizije za kar izdaja smernice in napotila,
- lahko odredi službeni nadzor nad izvajanjem revizijskih nalog, za kar lahko izda nadzorstveno odredbo,
- sklicuje in vodi seje senata računskega sodišča,
- določa poslovni red računskega sodišča in uskladitev predloga z odobrenim državnim proračunom,
- odloča o delovnopравниh vprašanjih na računskem sodišču in za to lahko izdaja odločbe,
- odreja naloge na računskem sodišču in za to izdaja odredbe,
- ima druge pristojnosti in opravlja druge zadeve, ki so določene v zakonu o računskem sodišču,

Če je predsednik računskega sodišča odsoten ali zadržan, ga nadomešča namestnik predsednika. Namestnik predsednika računskega sodišča opravlja naloge generalnega državnega revizorja na podlagi pooblastila predsednika računskega sodišča.

Kot je omenjeno že v zgornjem odstavku predsednik in oba namestnika tvorijo senat računskega sodišča, ki ima presojevalno funkcijo pri obravnavanju spornih revizijskih razkritij, ko revidiranec ugovarja in izpodbija revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila. Nastopa kot kolegijski organ, s tem da je vsak član senata samostojen in neodvisen in ima enakovreden glas pri sprejemanju odločitev. Senat ne sodi o sporu med dvema strankama v smislu izvajanja sodne funkcije, prav tako ne izdaja sodb ali drugih odločb, ki bi lahko pridobile lastnosti pravnomočnosti, kot to velja za sodišča, ampak presoja o spornem revizijskem razkritju v procesu nastajanja revizijskega poročila, ki ga izda računsko sodišče. Presoja senata računskega sodišča predstavlja stopnjo zagotavljanja kakovosti pri izdelavi revizijskega poročila. Naloga senata je tudi, da v soglasju z državnim zborom sprejme poslovnik računskega sodišča (Korpič-Horvat, 2006, str. 30).

Vrhovni državni revizorji vodijo revizijske enote, oddelke in zagotavljajo kakovostno opravljanje revizij. V soglasju s pristojnim namestnikom predsednika izdajajo osnutke in

predloge revizijskih poročil, pisma predstojniku oz. poslovodstvu, sprejmejo ocene o verodostojnosti odzivnih poročil in porevizijskih poročil.

Računsko sodišče ima v skladu z 15. členom zakona o računskem sodišču (2001) sekretarja računskega sodišča, ki ga imenuje in razreši predsednik računskega sodišča z odločbo. Imenuje ga za dobo devetih let, ima pa naloge, da usklajuje delo podpornih služb računskega sodišča, vodi njegovo poslovanje, je odredbodajalec za izvrševanje finančnega načrta računskega sodišča in opravlja druge naloge po odredbah in v skladu s pooblastili predsednika računskega sodišča. Za svoje delo je odgovoren predsedniku računskega sodišča.

Kot sem že omenila spada med naloge sekretarja računskega sodišča usklajevanje dela podpornih služb, ki jih ima računsko sodišče in jih je določil 18. člen Zakona o računskem sodišču (2001). Revizorske in podporne službe delujejo v organizacijskih enotah. Organizacijske enote so kabineti predsednika in prvega ter drugega namestnika predsednika, revizijski oddelki in splošna podporna enota. Naloge zaposlenih v kabinetu so, da zagotavljajo strokovno in administrativno podporo predsedniku in obema namestnikoma predsednika pri izvrševanju njihovih funkcij. Revizijski oddelki so zadolženi za revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev po funkcionalnem načelu, po posameznih revizijskih področjih. In sicer po naslednjih področjih: vladnih uporabnikov državnega proračuna, prejemnikov pomoči iz državnega proračuna ali proračun Evropske unije, Banke Slovenije, nevladnih in pravosodnih uporabnikov državnega proračuna, političnih strank, društev, lokalnih skupnosti, izvajalcev negospodarskih javnih služb predšolske vzgoje, šolske dejavnosti, znanstvene dejavnosti, kulturne dejavnosti, športne dejavnosti, zdravstvene in lekarniške oskrbe, zdravstvenega zavarovanja, pokojninskega in invalidskega zavarovanja, socialnega varstva, zaposlovanja, zavarovanja za primer brezposelnosti, izvajalcev republiških gospodarskih javnih služb, razen republiških javnih skladov, vse revizije privatizacije, ne glede na to, v katero področje se uvršča revidiranec, republiških javnih skladov, javnih agencij, zbornic, gospodarskih družb, bank in zavarovalnic v katerih imata država ali lokalna skupnost večinski delež. Oblikoval pa se je tudi oddelek za izvajanje revizij smotrnosti poslovanja in za revidiranje sredstev iz evropskega proračuna (Korpič-Horvat, 2006, str. 32).

Prvega junija 2005 je bilo na računskem sodišču Republike Slovenije 127 zaposlenih. Ciljno število zaposlenih, ki naj bi bilo dosežena do konca leta 2006, je 136 zaposlenih. Večina zaposlenih, to je 72 odstotkov, opravlja naloge, ki so povezane z izvajanjem revizij javnih sredstev (spletna stran računskega sodišča, 2006).

5.5 SREDSTVA, S KATERIMI RAZPOLAGA RAČUNSKO SODIŠČE

Sredstva za delo računskega sodišča na podlagi 31. člena Zakona o računskem sodišču določi Državni zbor na predlog računskega sodišča. Sredstva za delo računskega sodišča so sestavni del državnega proračuna. Učinkovitost delovanja računskega sodišča preveri Državni zbor

tako, da izbere revizijsko gospodarsko družbo, ki opravi revizijo poslovanja računskega sodišča (Zakon o Računskem sodišču, 2001).

V večini držav se delež sredstev iz proračuna dodeli VRI na podlagi njenega predloga. Na primer v Veliki Britaniji predloži državni revizijski urad svoj predlog posebni komisiji, ki ga preda izvršilni oblasti (De Sousa, 1998, str. 328).

5.6 PRISTOJNOSTI RAČUNSKEGA SODIŠČA

Določene so v Zakonu računskem sodišču v členih od 20 do vključno 30 in jih lahko delimo glede na (Korpič-Horvat, 2002, str. 53):

1. subjekte, katerih poslovanje revidira,
2. vrste revizij, ki jih opravlja.

5.6.1 SUBJEKTI, KATERIH POSLOVANJE LAHKO REVIDIRA RAČUNSKO SODIŠČE

V Zakonu o računskem sodišču je opredeljeno, da računsko sodišče lahko revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev, pri čemer je opredelil, katere osebe se štejejo mednje in kaj se v revizijskem postopku šteje za poslovanje. Uporabniki javnih sredstev so naslednji (Zakon o Računskem sodišču, 2001, 20. člen):

1. pravna oseba javnega prava ali njena enota,
2. pravna oseba zasebnega prava, če:
 - je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti
 - izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije
 - je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata državna in lokalna skupnost večinski delež,
3. fizična oseba, če
 - je prejela pomoč iz proračuna evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti
 - je koncesionar.

Ker v praksi prihaja do sporov o pristojnosti računskega sodišča zaradi določitve statusa uporabnika javnih sredstev, se subjektu najprej izda sklep o izvedbi revizije z možnostjo, da lahko le ta ugovarja, če meni, da nima lastnosti uporabnika javnih sredstev in da zato računsko sodišče pri njem ne sme izvajati revizije.

Računsko sodišče lahko poleg pravnih oseb javnega prava revidira tudi poslovanje pravnih oseb zasebnega prava, vendar le v primeru, ko so za to izpolnjeni naslednji pogoji (Korpič-Horvat, 2002, str. 54): Če je oseba zasebnega prava prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračunov lokalne skupnosti. Če pravna oseba zasebnega prava sklene koncesijski akt in kot koncesionar opravlja gospodarske ali negospodarske posle v svojem imenu in za svoj račun na podlagi pooblastil koncedenta (države, lokalne skupnosti). Država ali občina lahko da koncesijo za izvajanje negospodarskih javnih služb in gospodarskih javnih služb. Prvim na področju vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture in socialnega varstva in tistih dejavnosti, ki se opravljajo za zadovoljevanje javnih potreb oz. nematerialnih javnih dobrin. Pri gospodarskih javnih službah pa za zadovoljevanje materialnih javnih dobrin na področju energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva. Ne glede na to, katere pravnoorganizacijske oblike jih izvajajo, lahko računsko sodišče revidira njihovo celotno poslovanje. Javne službe lahko opravljajo javni zavodi, društva, fizične osebe in druge organizacije, za kar dobivajo javna sredstva. Po zakonu o računovodstvu in slovenskem računovodskem standardu 36 so dolžne ločeno izkazovati prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb iz proračunskih in neproračunskih sredstev ter sredstev, pridobljenih iz lastne dejavnosti. Ne glede na ločeno izkazovanje javnih in zasebnih sredstev lahko računsko sodišče revidira njihovo celotno poslovanje. V primeru, če ima država ali lokalna skupnost večinski delež, ki pomeni večino glede na glasovalne pravice v družbi prav tako lahko revizijo izvede računsko sodišče. Kot večinski lastnik država ali lokalna skupnost odločujoče vpliva na uresničevanje korporacijskih pravic v upravi in nadzornem svetu, na uresničevanje pravice do udeležbe pri upravljanju družbe, pravice do dobička in pravice do ustreznega dela ostalega premoženja pri likvidaciji ali stečajni družbe. Noben predpis ne deli kapitalske udeležbe na javno in zasebno. Zato se tudi v tem primeru revizija računskega sektorja izvaja na celotnem poslovanju omenjenih zasebnopravnih subjektov.

Poleg omenjenih revizij poslovanja uporabnikov javnih sredstev je računsko sodišče dolžno opravljati še revizije poslovanja političnih strank in pa organizatorjev volilne kampanje.

5.6.2 VRSTE REVIZIJ, KI JIH OPRAVLJA RAČUNSKO SODIŠČE

Glede na cilje revizij računsko sodišče lahko revidira (Korpič- Horvat, 2002, str. 55):

- pravilnost poslovanja,
- smotrnost poslovanja (izvajanja nalog),
- akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Revizijo pravilnosti poslovanja in pa revizijo smotrnosti poslovanja (izvajanja nalog) sem predstavila že v poglavju opredelitev državnega revidiranja v revizijskih standardih INTOSAI.

Pri revidiranju akta o preteklem ali akta o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev računsko sodišče preverja poročila ali akte, kot so računovodski izkazi, finančni načrti, obrazložitve zaključnih računov, poročila o doseženih ciljih in rezultatih in še nekatere druge. Lahko pa tudi samo zahteva od uporabnika javnih sredstev nekatera poročila, ki jih nato revidira. Tako je največkrat v primerih, ko računsko sodišče zahteva da uporabnik javnih sredstev izdela odzivno poročilo, ki je poročilo o odpravljanju razkritih nepravilnosti in nesmotnosti v skladu s prvim odstavkom 29. člena zakona o računskem sodišču (2001).

V okviru, ki ga postavlja zakon, računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem obdobju. Vendar ima v zakonu v 25. členu zakona o računskem sodišču predpisane tudi obvezne revizije, ki jih mora izvesti. Te revizije mora računsko sodišče izvesti vsako leto in sicer gre za revizije pravilnosti poslovanja, le te pa so (Zakon o Računskem sodišču, 2001):

- pravilnost izvršitve državnega proračuna,
- pravilnost poslovanja Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
- pravilnost poslovanja Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin,
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb,
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.

5.7 REVIZIJSKI POSTOPEK RAČUNSKEGA SODIŠČA

Glede na določbe zakona o računskem sodišču, ga lahko razdelimo na:

1. predrevizijski postopek,
2. revizijski postopek,
3. porevizijski postopek.

5.7.1 PREDREVIZIJSKI POSTOPEK

Predrevizijski postopek se nanaša na pripravljalna dejanja za določitev revizije in opravljanje poizvedb o poslovanju uporabnika javnih sredstev, katerega poslovanje naj bi se vključilo v letni revizijski program. V 26. členu zakona o računskem sodišču (2001) je določena predrevizijska poizvedba. V njej je zapisano, da lahko računsko sodišče pred uvedbo revizije zahteva od uporabnika javnih sredstev predložitve podatkov in druge dokumentacije in opravi poizvedbe, ki so potrebne za načrtovanje revizije, še preden začne izvajati revizijo.

Predrevizijski postopek je pomemben predvsem zaradi zbiranja podatkov za pripravo dobrega revizijskega načrta. V njem se natančno opredeli vrsta in obseg revizije, segmenti (področja) revizije, posebni cilji, merila za opredelitev napak in nepravilnosti ter sodila za ocenjevanje

smotrnosti poslovanja, pomembnost tveganja, izsledki predhodnih analitičnih postopkov, način dela pri preizkušanju podatkov, potrebni obseg in metode za preizkušanje podatkov. Na tak način je okvir revizije določen z revizijskim načrtom, ki ga sprejme vrhovni državni revizor v soglasju z namestnikom in je revizorjem glavno vodilo pri izvajanju revizije. Revizor mora upoštevati revizijski načrt pri opravljanju revizije, torej je vezan le na preverjanje določeno v revizijskem načrtu. Če zazna nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri opravljanju načrtovane revizije na področjih, ki niso zajeta v preverjanje po revizijskem načrtu, je dolžan o tem obvestiti vodstvo, ki lahko le po enakem postopku spremeni revizijski program in revizijo razširi ali pa uvede novo. Niti revizor niti vrhovni državni revizor niti namestnik ne smejo spreminjati obsega preverjanja in drugih določenih vsebin v revizijskem načrtu, kar bi imelo za posledico spreminjanje vsebin v letnem revizijskem programu (Korpič- Horvat, 2004, str. 15).

5.7.2 REVIZIJSKI POSTOPEK

Računsko sodišče začne postopek revizije z izdajo sklepa o izvedbi revizije. Ker je zoper sklep možno ugovarjati, se po izteku roka možnega za ugovor nadaljuje z izvajanjem revizije pri revidiranecu.

Uvodni sestanek je namenjen vzpostavitvi sodelovanja računskega sodišča in revidiranca. Na njem revizorji podrobneje predstavijo vsebino sklepa o izvedbi revizije in povabijo revidiranca k sodelovanju. Cilj takega ravnanja je, da bi se revizija hitro izvedla in bila čim bolj uspešna kar pomeni, da bi pripomogla k odpravi nepravilnih in/ali nesmotrnih dejanj vnaprej, in če je mogoče, k popravilu obračunov za nazaj. Zato revizorji v primeru ugotovljenih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri poslovanju, že v času izvedbe revizije obvestijo odgovorno osebo revidiranca, da lahko poda svoje morebitne navedbe in ugovore, ki jih revizorji nato v nadaljnjem postopku revizije upoštevajo, ali pa revidiranec upošteva ugotovitve revizorjev in ugotovljene nepravilnosti in nesmotrnosti odpravi že takoj- še med samo revizijo. V takem primeru računsko sodišče v revizijskem poročilu zapiše nepravilnosti in/ali nesmotrnosti, ki so bile ugotovljene in istočasno poroča, da jih je revidiranec že odpravil. Posledica tega je, da ni potrebno uvesti porevizijskega postopka, vendar pa to ne vpliva na izrek mnenja. Tudi, če revidiranec odpravi vse nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri poslovanju med revizijskim postopkom, so revizorji o tem dolžni poročati in izreči negativno mnenje, če je šlo za pomemben nepravilnosti in/ali nesmotrnosti.

Revidiranec lahko izpodbija revizijska razkritja v osnutku revizijskega poročila. Svoje navedbe in pojasnila pooblaščenec računskega sodišča poda na razčiščevalnem sestanku. Računsko sodišče na podlagi navedb in pojasnil lahko izvede dodatne revizijske preizkuse ali pa v primeru, da so navedbe revidiranca temeljne, izpodbijana razkritja izloči iz revizijskega poročila. V revizijsko poročilo, pa se lahko tudi vključi pojasnila revidiranca in nato pristojni vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom predsednika izda predlog

revizijskega poročila. Zato je možno, da se osnutek revizijskega poročila razlikuje od predloga revizijskega poročila. Vse spremembe in dopolnitve v predlogu revizijskega poročila morajo biti razvidne iz dosjejev.

Revidiranec in odgovorna oseba za revizijo, lahko vložita ugovor zoper revizijsko razkritje predlogu revizijskega poročila. O spornem razkritju nato odloča senat računskega sodišča. Senat lahko odloči, da se sporno razkritje izloči ali ohrani v revizijskem poročilu ali ga sam določi. Tudi v tem primeru se revizijsko poročilo, ki ga izda predsednik računskega sodišča v vlogi generalnega državnega revizorja, lahko razlikuje od predloga revizijskega poročila. Senat sprejme tudi odgovor na ugovor revidiranca in prejšnje odgovorne osebe, ki se skupaj z revizijskim poročilom pošlje revidirancu in prejšnji odgovorni osebi. V njem pojasni svoja sklepanja o izpodbijanem revizijskem razkritju. Revizijsko poročilo ne glede na to, če so se posamezna razkritja izpodbijala, izda generalni državni revizor, ki ga lahko spremeni ali dopolni, ne sme pa spreminjati revizijskih razkritij, o katerih je odločal senat.

Revizijski postopek se konča z izdajo revizijskega poročila, kar je zapisano v 28. členu zakona o računskem sodišču (2001). Revizijsko poročilo se vroči uporabniku javnih sredstev, pri katerem se je opravljala revizija, prejšnji odgovorni osebi, državnemu zboru in na podlagi ocene generalnega državnega revizorja lahko tudi drugim organom. Objavi se tudi na spletni strani računskega sodišča. S tem je zagotovljeno uresničevanje načela javnosti poročanja računskega sodišča.

Najpomembnejši del revizijskega poročila je mnenje. Cilj vsake revizije je namreč izreči mnenje o pravilnosti oz. smotrnosti poslovanja uporabnika javnih sredstev. Pri revizijah pravilnosti poslovanja, predvsem pa pri preverjanju računovodskih izkazov, so mnenja standardizirana. Mnenja se izražajo kot pozitivna, s pridržkom, negativna in odklonilna. Pri revizijah smotrnosti poslovanja pa so mnenja opisna.

Revizor poda pozitivno mnenje (mnenje brez pridržka), če so bili računovodski izkazi pripravljeni ob dosledni uporabi sprejemljivih računovodskih osnov in usmeritev ter v skladu z zakonskimi zahtevami in ustreznimi predpisi, če se podano mnenje ujema s tem, kar je revizor vedel o revidirancu, in če se ustrezno razkrite vse pomembne zadeve v zvezi z računovodskimi izkazi.

Mnenje s pridržkom revizor poda takrat, kadar se ne strinja ali pa je negotov glede ene ali več postavk v računovodskih izkazih, ki so sicer pomembne, vendar ne bistvene za njihovo razumevanje.

Negativno mnenje označuje, da računovodski izkazi niso pošteni in nedvoumni. Revizor ne more oblikovati mnenja, zato navede vse sporne ugotovitve.

Za odklonilno mnenje se revizor odloči, kadar so negotovosti ali omejen obseg tako bistveni,

da drugačnega mnenja ni mogoče podati.

Pri revizijah smotrnosti poslovanja mora poročilo vsebovati vse pomembne primere neizpolnjevanja nalog oz. neuskklajenosti, ki se nanašajo na cilje revizije, saj se v teh revizijah, kot je bilo že omenjeno mnenja izrekajo opisno. Pri revizijski smotrnosti poslovanja revizorji pridobivajo ustrezne in zadostne podatke za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti in o uspešnosti poslovanja. Za negospodarno poslovanje se šteje tisto poslovanje ko so enaki učinki mogoči pri manjših stroških poslovanja. Neučinkovito poslovanje je tisto poslovanje, ko so pri enakih stroških mogoči večji učinki poslovanja. Za neuspešno poslovanje pa štejemo tisto poslovanje, ko se ne uresničujejo cilji poslovanja.

Priporočila v nasprotju z mnenjem niso obvezna sestavina revizijskega poročila. Priporočila vsebujejo predloge za izboljšanje pravilnosti in/ali smotrnosti poslovanja. Priporočila naj praviloma svetujejo, kakšne izboljšave so potrebne, ne pa, kako se dosežejo. Predvsem v revizijah smotrnosti poslovanja so priporočila pomembna, ker gre za spreminjanje poslovanja uporabnika javnih sredstev na podlagi sodil, ki jih računsko sodišče upošteva v reviziji. V revizijah pravilnosti poslovanja se mora nepravilno poslovanje izraziti v mnenju, ker gre za kršitev zakonov in drugih predpisov, ki jih revidiranec mora upoštevati pri svojem poslovanju. Priporočilo ni obvezno, nakazuje pa želeno ravnanje revidiranca (Korpič-Horvat, 2004, str. 16-21).

5.7.3 POREVIZIJSKI POSTOPEK

Porevizijski postopek je postopek, v katerem računsko sodišče predlaga prisilne ukrepe zoper uporabnika javnih sredstev. Vendar računsko sodišče porevizijskega postopka ne uvede v vseh primerih, pa čeprav v revizijah ugotovi, da uporabnik javnih sredstev ni posloval pravilno in/ali smotrno. Podan mora biti tudi zakonski pogoj, da uporabnik javnih sredstev med revizijskim postopkom (do izdaje revizijskega poročila) ni odpravil nepravilnosti in/ali nesmotnosti pri svojem poslovanju.

Porevizijski postopek se začne z zahtevo za izdajo odzivnega poročila. Odzivno poročilo je poročanje o sprejetih popravljenih ukrepih revidiranca pri ugotovljenih nepravilnostih in/ali nesmotnostih pri poslovanju med revizijo. Zahtevo za porevizijski postopek izda računsko sodišče takrat, če do dokončanja revizije, to je do izdaje revizijskega poročila, uporabnik javnih sredstev ne izboljša svojega poslovanja, to je ne sprejme ustreznih popravljalnih ukrepov. Poda jo v revizijskem poročilu in določi rok od 30 do 90 dni za odpravo nepravilnosti in/ali nesmotnosti.

Računsko sodišče je dolžno odzivno poročilo oceniti. Ocenjuje ga z dveh vidikov. In sicer ali je odzivno poročilo verodostojno in ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Računsko sodišče lahko preizkusi, ali so navedbe o popravljalnih ukrepih v odzivnem poročilu resnične.

To bo napravilo takrat, kadar bo dvomilo o resničnosti teh navedb. Preizkus verodostojnosti se opravi za uvedbo postopka revizije odzivnega poročila. Le ta se izvede na enak način in po enakem postopku kot ostale revizije. Revizorji morajo pridobiti ustrezne in zadostne dokaze za izrek mnenja o verodostojnosti odzivnega poročila. V primeru neverodostojnosti odzivnega poročila, je podana kršitev dobrega poslovanja oz v primeru, če v porevizijskem postopku niso bile odpravljene pomembne nepravilnosti in/ali nesmotrnosti, huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Po oceni verodostojnosti odzivnega poročila računsko sodišče preverja, ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Zadovoljivi so takrat, ko uporabnik javnih sredstev odpravi nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri poslovanju.

Če so izkazani zadovoljivi ukrepi, se porevizijski postopek konča z izdajo porevizijskega poročila. V njem računsko sodišče poda oceno popravljalnih ukrepov. Če pa izkazani ukrepi niso zadovoljivi, se porevizijski postopek nadaljuje in je odvisen od tega, ali so pri poslovanju uporabnika javnih sredstev razkrite pomembne ali nepomembne nepravilnosti in/ali nesmotrnosti. V primeru, da gre za pomembne nepravilnosti in/ali nesmotrnosti, je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja, če pa te kršitve niso tako pomembne, pa ja podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Od te oznake je odvisen nadaljnji porevizijski postopek.

Ko pride do primera kršitve obveznosti dobrega poslovanja predsednik računskega sodišča lahko izda poziv za ukrepanje. Izda ga tistemu organu, ki lahko v okviru svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev. Ti ukrepi naj bi bili usmerjeni k odpravi nepravilnosti in/ali nesmotrnosti. Organ, ki je prejel poziv za ukrepanje, je dolžan računskemu sodišču posredovati povratno informacijo, kaj je storil in zakaj ni ukrepal, da bi se uresničil omenjeni cilj.

V primeru hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja pa je predsednik računskega sodišča dolžan obvestiti Državni zbor, izdati poziv za razrešitev odgovorne oseb in pa izdati sporočilo za javnost. Obvestilo obravnava Komisija Državnega zbora RS za nadzor proračuna in drugih javnih financ. Ne sejo povabi uporabnika javnih sredstev, ki je napravil kršitev, in ga pozove, da predstavi ukrepe za izboljšanje poslovanja. K obravnavi se lahko povabi tudi drug organ ali pa drugo osebo javnega prava, če se meni, da lahko le ta pripomore k izboljšanju poslovanja. Poziv za razrešitev odgovorne osebe izda predsednik računskega sodišča organu, za katerega oceni, da lahko izvede ali začne postopek razrešitve. Sporočilo za javnost mora prav tako izdati predsednik računskega sodišča. V njem navede nepravilno in/ali nesmotrno poslovanje uporabnika javnih sredstev, ki je bilo razkrito v reviziji in zaradi katerega se šteje, da je hudo kršil obveznost dobrega poslovanja, opis ravnanja uporabnika javnih sredstev po končani reviziji ter ukrepanje računskega sodišča in organov, ki jim je računsko sodišče izdalo poziv za ukrepanje. V skladu s poslovníkom računskega sodišča predsednik odloči v katerih sredstvih javnega obveščanja se objavi sporočilo za javnost (Korpič-Horvat, 2004, str. 22-24).

5.8 SVETOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA

Ena od vlog računskega sodišča je tudi svetovalna vloga. Le ta naj bi vplivala na večjo učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Svetovalna vloga računskega sodišča temelji na izkustvenih ugotovitvah, pridobljenih v posameznih revizijah, in na strokovnih znanjih. Priporočila niso samo napotek odgovornim osebam za izboljšanje stanja in rezultatov, ampak tudi pripomoček njihovim nadzornim organom, skupščinam in drugim organom notranje kontrole ter notranjim nadzornikom. Svetovanje ne sme biti komentiranje ali ocenjevanje že izdanih revizijskih poročil razen v primerih znanstvenega, strokovnega, raziskovalnega in pedagoškega dela (Korpič-Horvat, 2002, str. 61).

Svetovanje je interaktiven proces med svetovalcem in svetovancem, ki meri na to, da bi v okviru reševanja problema spremenil ravnanje svetovanca. Svetovati pomeni izražati svoje mnenje o tem, kako naj kdo ravna ali dela, zlasti v neprijetnem oz neugodnem položaju. Svetovalec pa je tista oseba, ki z nasveti usmerja in vodi. Svetovanje je torej vplivanje na posameznika ali skupino, vpliv pa je posledica uporabe moči (Možina et al. 1994, str. 976).

Zakon o računskem sodišču v svojem 21. členu (2001) določa, da računsko sodišče svetuje uporabnikom javnih sredstev in svetovalno vlogo opredeli kot:

- dajanje priporočil med izvajanjem revizije in v poročilu,
- dajanje pripomb k osnutkom zakonskih besedil in drugih predpisov,
- sodelovanje na posvetih in seminarjih o javnofinančnih vprašanjih,
- podajanje predlogov v letnem poročilu in
- dajanju mnenj o javnofinančnih vprašanjih.

Svetovanje in priporočila so pomemben vir informacij kreatorjem in izvajalcem javnih politik. Povedo kaj, kako in zakaj izboljšati, spremeniti, odpraviti in popraviti, da bi poslovanje potekalo v skladu s predpisi, da bo gospodarno, učinkovito in uspešno (Habjan, 2003, str. 78).

S svetovanjem računsko sodišče deluje preventivno, ker usmerja uporabnike javnih sredstev (ne le tistega, katerega poslovanje se preverja) k pravilnemu in smotrnemu poslovanju, učinkovitejšemu delovanju notranjih kontrol in notranjih revizijskih služb ter določanju standardov za porabo javnih sredstev v posameznih dejavnosti ali izvajanju nalog (Korpič-Horvat, 2006, str. 47).

5.9 AKTI, KI JIH SPREJEMA RAČUNSKO SODIŠČE

Posebnost delovanja računskega sodišča se izraža tudi v vrsti in naravi aktov, ki jih izdaja. V skladu s tretjim odstavkom prvega člena zakona o računskem sodišču so akti, ki jih izdaja

računsko sodišče, dokončni kar pomeni, da jih ni dopustno izpodbijati pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi s sodnimi ali upravnimi pravnimi sredstvi in tudi ne z ustavno pritožbo (Zakon o Računskem sodišču, 2001; Korpič-Horvat, 1997, str. 255).

Akti, ki jih izdaja računsko sodišče so naslednji (Korpič-Horvat, 2006, str. 48-67), njihova vsebina pa je določena v zakonu o računskem sodišču in pa Poslovniku računskega sodišča:

- letni program za izvrševanje revizijske pristojnosti,
- zahteva za predložitev podatkov (predrevizijska poizvedba),
- sklep o izvedbi revizije,
- sklep o ugovoru zoper sklep o izvedbi revizije,
- sklep o ustavitvi revizijskega postopka,
- revizijsko pooblastilo,
- potrdilo o odvzemu listin,
- nalog za predložitev listin,
- pismo poslovodstvu,
- osnutek revizijskega poročila,
- predlog revizijskega poročila,
- zaprosilo izvedenca računskega sodišča,
- sklep o spornem revizijskem razkritju,
- odgovor na ugovor zoper revizijsko razkritje,
- revizijsko poročilo,
- poziv za ukrepanje,
- obvestilo državnemu zboru,
- poziv za razrešitev odgovorne osebe,
- sporočilo za javnost,
- predlog za razrešitev nadzornega odbora lokalne skupnosti,
- letno poročilo računskega sodišča.

5.9.1 LETNI PROGRAM ZA IZVRŠEVANJE REVIZIJSKE PRISTOJNOSTI

Gre za letni program dela računskega sodišča, ki je temeljni akt oz. podlaga za izvedbo vsake posamezne revizije. Sprejme ga predsednik računskega sodišča. Le na podlagi tega akta lahko vrhovni državni revizor izda sklep o izvedbi revizije. Katere revizije se poleg obveznih uvrstijo v program dela, odloča računsko sodišče avtonomno, vezano je le na zakone. Pri izbiri revizij se upoštevajo tveganja pri poslovanju uporabnika javnih sredstev, vsota sredstev s katerimi posluje in znesek, ki se bo revidiral, pomembnost izvajanja nalog, občutljivost poslovanja glede na okolje idr.

5.9.2 PREDREVIZIJSKA POIZVEDBA OZ. ZAHTEVA ZA PREDLOŽITEV PODATKOV

Zahteva za predložitev podatkov je akt, ki ga izda računsko sodišče, še preden uvede revizijo. Gre za predrevizijsko poizvedbo, katere namen je, da računsko sodišče pridobi zadostne podatke o subjektu, katerega poslovanje želi revidirati. Gre za neke vrste predhoden postopek v katerem se računsko sodišče prepriča in presodi, ali je načrtovano revizijo smiselno izvesti ali pa ugotoviti, kakšna revizija bi bila najbolj smiselna. Podatke lahko pridobi ali na pisno zahtevo ali pa revizorji računskega sodišča sami opravijo poizvedbo pri uporabniku javnih sredstev.

5.9.3 SKLEP O IZVEDBI REVIZIJE

Sklep o izvedbi revizije je akt, s katerim se prične revizijski postopek in določi uporabnika javnih sredstev, pri katerem se bo revizija opravljala, cilje revizije, predviden čas trajanja revizije pri uporabniku javnih sredstev in pa pravni pouk o možnostih ugovora zoper sklep o izvedbi revizije. Uporabnik javnih sredstev lahko zoper sklep o izvedbi revizije vloži ugovor. Senat računskega sodišča odloči o ugovoru s sklepom. Senat lahko ugovor zavrže, zavrne ali pa mu ugodi. V primeru, da mu ugodi je posledica tega, da se revizijski postopek ustavi. Senat lahko ves čas revizijskega postopka ustavi revizijo, če ugotovi, da revizija ni v pristojnosti računskega sodišča. Ugovor ne zadrži izvedbe revizije, kar pomeni, da se vsa dejanja lahko opravljajo do odločitve senata.

5.9.4 REVIZIJSKO POOBLASTILO

Revizijsko pooblastilo je akt, na podlagi katerega lahko revizor računskega sodišča opravlja določeno revizijo. Podatki, ki jih mora vsebovati so: ime in priimek pooblaščenega izvajalca revizije, ime revidiranca, cilj in predmet revizije, datum začetka in predviden rok dokončanja revizije pri revidirancu ter podpis odgovorne osebe (vrhovnega državnega revizorja). Pooblastilo za izvajanje revizije obsega pregled sistema in nekaterih podsistemov poslovanja in računovodstva; pregled knjigovodskih listin in drugih dokumentov o poslovanju, pregled prostorov, objektov, naprav, ki jih revidiranec uporablja za svoje poslovanje in druga revizijska dejanja. Revizor lahko odvzame listine revidirancu, če meni, da obstaja sum, da je bil storjen prekršek ali kaznivo dejanje, vendar za največ osem dni. O odvzemu listin izda potrdilo. Revizijsko pooblastilo se izda v obliki pisnega akta za vsako revizijo posebej in se ne more prenašati na drugega revizorja ali tretjo osebo. Pooblaščen revizor lahko opravlja le dejanja, ki so določena v pooblastilu in v revizijskem načrtu.

5.9.5 NALOG ZA PREDLOŽITEV LISTIN

Je eden izmed aktov, ki ga lahko vrhovni državni revizor izda (enega ali več) kadarkoli med revizijskim postopkom. Služi za nemoteno izvajanje revizije. Izda ga takrat, ko revidiranec onemogoči izvajanje revizije in ne sodeluje pri izvedbi revizije, s tem da se ne odziva na zaprosila pooblaščenih revizorjev pri pridobivanju dokumentov o poslovanju ali ne dovoli pregleda prostorov, objektov in naprav.

5.9.6 PISMO PREDSTOJNIKU ALI POSLOVODSTVU

Pismo predstojniku ali poslovodstvu lahko izda pristojni vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom predsednika, v skladu z revizijskimi standardi IFAC in poslovníkom računškega sodišča. V njem opozori predstojnika ali poslovodstvo na slabosti (nebistvene nepravilnosti) pri poslovanju, ki so bile ugotovljene v reviziji. Lahko pa poda tudi priporočila za izboljšanje poslovanja. Pismo predstojnika ali poslovodstvo zavezuje, da opravi slabosti in to računskemu sodišču sporoči z odzivnim poročilom. Pismo predstojniku ali poslovodstvu se lahko izda v kateri koli fazi izvajanja revizije, praviloma pa pred ali hkrati z osnutkom revizijskega poročila. Lahko se izda tudi več pisem. To je smiselno takrat, ko lahko revidiranec spremeni svoje slabo poslovanje, ki ni pomembno, vendar ni zanemarljivo in se zato napake oziroma nepravilnosti ne bodo predstavljale v revizijskih poročilih, so pa kljub temu take narave, da jih je smiselno popraviti oz. odpraviti.

5.9.7 REVIZIJSKO POROČILO

Revizijsko poročilo je še eden izmed temeljnih aktov računškega sodišča. Izdaja se z namenom, da se v njem izrazi mnenje o poslovanju revidiranca in o tem obvesti javnost. Izdaja se v večih fazah in sicer kot osnutek, predlog in samo poročilo. Izdajanje revizijskega poročila v več fazah potrjuje samo naravo dela računškega sodišča.

Računsko sodišče je dolžno nepristransko in pošteno zapisati v revizijsko poročilo vse, kar pomembnega zazna in oceni, da poslovanje revidiranca ni takšno, kot bi moralo biti oz. da bi bilo lahko boljše, bolj uspešno, učinki pa bi lahko bili večji, ali pa bi z manj sredstev uporabnik javnih sredstev dosegel iste učinke ter dosegel cilj. Da pa bralec poročila dobi tudi odgovor revidiranca, zakaj je nepravilno in/ali nesmotrno ravnal, lahko revizijsko poročilo vsebuje tudi njegova pojasnila.

Osnutek revizijskega poročila pripravijo pooblašчени revizorji po opravljeni reviziji pri revidiranecu. Izda pa ga pristojni vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom računškega sodišča. V njem so zapisana vse pomembne revizijske ugotovitve, mnenje o poslovanju revidiranca in morebitna priporočila. Osnutek revizijskega poročila se vroči

revidirancu, ki lahko posamezna revizijska razkritja izpodbija na razčiščevalnem sestanku.

Predlog revizijskega poročila pripravijo pooblašteni revizorji po opravljenih razčiščevalnih sestankih in mora biti izdan v roku 15 dni od dneva zadnjega razčiščevalnega sestanka. Tudi predlog revizijskega poročila izda pristojni vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom računskega sodišča. Revidiranec in prejšnja odgovorna oseba lahko vložita ugovor zoper revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila. Ugovor se mora nanašati na posamezno revizijsko razkritje, ne pa na izraženo mnenje. O izpodbijanih revizijskih razkritjih odloča senat računskega sodišča, ki pred izdajo revizijskega poročila preveri pravilnost izpodbijanih ugotovitev.

Revizijsko poročilo izda predsednik računskega sodišča v vlogi generalnega državnega revizorja. Revizijsko poročilo je dokončno in ga ni mogoče izpodbijati z nobenim pravnim sredstvom ne pred sodišči ali drugimi državnimi organi in ker ni oblastni akt, ga tudi ni možno izpodbijati z ustavno pritožbo. Vsako revizijsko poročilo vsebuje naslov poročila, uvod, ugotovitve, revizijska razkritja in mnenje.

5.9.8 POZIV ZA UKREPANJE

Ta akt lahko izda predsednik računskega sodišča v primeru je bila podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Ta kršitev pa je podana v primerih, če v odzivnem poročilu niso izkazani zadovoljivi popravljalni ukrepi, če odzivno poročilo ni verodostojno ali če odzivnega poročila uporabnik javnih sredstev ne predloži. Izda ga organu, ki lahko v mejah svojih pristojnosti ukrepa zoper kršitelja. Organ kateremu je bil poziv za ukrepanje poslan, je dolžan računskemu sodišču predložiti v 30 dneh poročilo o ukrepanju. V primeru opustitve ukrepov je dolžan sporočiti računskemu sodišču obrazložitev za to dejanje.

5.9.9 OBVESTILO DRŽAVNEMU ZBORU, POZIV ZA RAZREŠITEV ODGOVORNE OSEBE, SPOROČILO ZA JAVNOST

V primerih, ko prejemnik revizijskega poročila huje krši obveznosti dobrega poslovanja, je predsednik računskega sodišča dolžan o kršitvi obvestiti pristojno delovno telo državnega zbora. Le ta v prisotnosti predstavnika kršitelja razpravlja o hudih kršitvah in v mejah svojih pristojnosti lahko sprejme ukrepe, s katerimi vpliva na kršitelja tako, da jih le ta odpravi.

Poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost se izda v primeru hujše kršitve obveznosti dobrega poslovanja in nesodelovanja revidiranca pri izvajanju revizije. Poziv za razrešitev odgovorne osebe izda organu, za katerega oceni, da lahko začne ali pa v celoti izvede postopek razrešitve odgovorne osebe. Sporočilo za javnost se objavi v medijih. V njem pa se navedejo uporabnik javnih sredstev oz. kršitelj, odgovorne oseb, revizija, s katero so

bile razkrite slabosti v poslovanju, zaradi katerih se šteje, da uporabnik javnih sredstev hudo krši obveznost dobrega poslovanja, ukrepanje računskega sodišča, uporabnika javnih sredstev in drugih organov, ki jim je računsko sodišče izdalo poziv za ukrepanje in poziv za razrešitev odgovorne osebe.

5.9.10 POROČILO O DELU RAČUNSKEGA SODIŠČA

Računsko sodišče najmanj enkrat letno poroča državnemu zboru o svojem delu. Z njim računsko sodišče seznanijo državni zbor s pomembnimi ugotovitvami iz opravljenih revizij v preteklem letu in predlaga rešitve za izboljšanje stanja. Tudi s tem poročilom, enako kot s posameznimi poročili o opravljenih revizijah, se zagotavlja javnost dela računskega sodišča. Državni zbor pa iz poročil dobi povratno informacijo, kako se spoštujejo zakon, ki jih sprejema oz. ali bi jih bilo smiselno spremeniti ali dopolniti. Zaradi tega so delovna telesa državnega zbora najpomembnejši uporabniki poročil računskega sodišča.

Poleg letnega poročila računsko sodišče pripravlja tudi sklepna poročila, ko opravi tematske (prečne) revizije. Z njimi obvesti državni zbor, revidirance ali druge zainteresirane subjekte o svojih sklepnih ugotovitvah z določenega področja poslovanja, ki je bilo revidirano (npr. izplačila plač in drugih prejemkov, delovanje notranjih kontrol...), ki temeljijo na empiričnih podatkih iz posameznih revizij. S sklepnimi poročili želi računsko sodišče posebej opozoriti na ugotovljene nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri izvajanju nalog določenih subjektov ali porabe sredstev za določene namene.

5.9.11 OVADBA ZARADI SUMA KAZNIVEGA DEJANJA OZIROMA PREDLOG ZA UVEDBO POSTOPKA O PREKRŠKU

Računsko sodišče ima dolžnost, da pri opravljanju svoje funkcije v primeru suma, da je uporabnik javnih sredstev storil kaznivo dejanje, to naznani pristojnemu organu pregona, to je državnemu tožilcu. Zadostuje že sum, da so podani elementi kaznivega dejanja. Gre predvsem za primere nezakonite porabe javnega denarja. Inkriminacija kaznivih dejanj bo odvisna od statusa storilca, od tega, ali je dejanje storila uradna oseba pri opravljanju uradne dolžnosti ali druga oseba. V primeru, da dejanje stori uradna oseba, ki pri državnem organu opravlja uradne dolžnosti ali ima uradno funkcijo, so inkriminacije kaznivih dejanj širše kazni pa strožje kot za druge storilce.

Računsko sodišče predlaga uvedbo postopka zaradi prekrška, če ugotovi, da obstaja utemeljen sum, da je bil storjen prekršek.

5.10 FAZE IZVAJANJA REVIDIRANJA

Revizijski postopek in akti, ki jih izdaja računsko sodišče ponazarjata faze revidiranja, ki so naslednje štiri (Korpič-Hrovat, 2006, str. 68-75):

- načrtovanje revizije,
- izvajanje revizije,
- poročanje,
- spremljanje uresničevanja učinkov revizije.

V fazo načrtovanja sodi strateški nadzorni program v katerem se poleg obveznih revizij določijo tematska področja, ki so pomembna za revidiranje v večletnem obdobju. Na podlagi strateškega načrta se vsako leto sprejme letni program v katerem se določi vrsta, predmet in cilj revizije ter potreben čas izvedbe. Na osnovi letnega nadzornega programa se za vsako leto sprejme načrt revizije. Pristojni vrhovni državni revizor določi tim, ki bo izvedel revizijo, le ta pa začne s pripravo načrta. Pri pripravi načrta je pomembno predvsem to, da revizor že takrat oceni delovanje notranjih kontrol revidiranca in oceni tveganje ter določi prag pomembnosti. Učinkovite in uspešne notranje kontrole namreč zmanjšujejo tveganje pri poslovanju in zato vplivajo na obseg preizkušanja podatkov.

Revizija se praviloma opravi pri revidirancu in le izjemoma samo na sedežu računskega sodišča. Prične se z uvodnim pogovorom z odgovornimi osebami revidiranca zaradi informiranja o njenem poteku in zagotovitvi pogojev za opravljanje dela. Praviloma se revidirancu takrat vroči sklep o izvedbi revizije ter pokaže pooblastilo revizorjev, ki bodo opravljali revizijo. Revizorji praviloma delajo v timih v sestavi najmanj dveh pooblaščenih revizorjev, ki posedujeta ustrezna znanja glede na predmet revizije.

Revizor mora pri opravljanju svoje revizije pridobiti ustrezne, primerne razumne revizijske dokaze. Do njih lahko pride s pregledovanjem, opazovanjem, poizvedovanjem in potrjevanjem, izračunavanjem ter analiziranjem. Primerni revizijski dokazi so zadostni in zanesljivi in jim je mogoče zaupati. Ustrezni revizijski dokazi so informacije, ki so povezane s cilji revizije. Razumni revizijski dokazi so informacije, ki so gospodarne, ker so stroški za njihovo zbiranje v sorazmerju z izidi. Dokazna sredstva v revizijskem postopku o lahko naslednja: vsa obvestila, za katere pooblaščen revizor meni, da so potrebna za razjasnitev stvari, knjigovodske listine in drugi dokumenti ter ostala preverjanja listinske dokumentacije, ki jo opravi revizor, pregled prostorov, objektov in naprav, izjava revidiranca ter mnenje izvedenca in strokovnjaka.

Poročanje o revizijskih razkritjih je pomembna naloga računskega sodišča. Računsko sodišče vsako leto pripravi letno poročilo o delu, ki ga obravnava državni zbor. Poleg tega pošlje posamezno revizijsko poročilo državnemu zboru in lahko drugim organom ter ga objavi v

elektronski publikaciji. Poročanje se nanaša tudi na porevizijski postopek, če uporabnik javnih sredstev ne sprejme ustreznih popravljalnih ukrepov in gre za hudo kršitev obveznosti dobrega poslovanja, je predsednik računskega sodišča o tem dolžan obvestiti javnost.

Spremljanje uresničevanja učinkov revizije (follow up proces) revizorji preverjajo pri ocenjevanju ustreznih popravljalnih ukrepov, ko je na poziv računskega sodišča uporabnik javnih sredstev, katerega poslovanje je revidiralo računsko sodišče dolžan predložiti odzivno poročilo. Uresničevanje učinkov revizije se preverja tudi v primerih uvedbe nove revizije v skladu z akti načrtovanja.

5.11 OBRAVNAVANJE REVIZIJSKIH POROČIL V PARLAMENTU IN VLADI

Pri nadzoru javne porabe se poleg vlade pojavlja tudi parlament, za katerega lahko brez zadržkov trdimo, da je najpomembnejši nadzornik. Pri izvajanju te funkcije mu je v veliko podporo in pomoč VRI. Parlament je z odprtostjo za javnost za računsko sodišče pomembno sredstvo pri uresničevanju in uveljavljanju njegovih priporočil. Parlament je v številnih državah tudi sredstvo grožnje pri uresničevanju in priporočil in zahtev VRI. Možnosti parlamenta, da sooblikuje in kontrolira dejavnost države so zelo velike, saj lahko to počne bodisi prek sprejemanja zakonskih in drugih pravnih aktov, bodisi prek določanja vsakoletnega proračuna. Pomembno vlogo pri nadzoru javne porabe imajo parlamentarna delovna telesa, zlasti tista, ki so posebej pristojna za nadzor porabe javnih sredstev. Skoraj vse vrhovne revizijske inštitucije poročajo o svojih ugotovitvah pri nadzoru javnih financ v parlamentu.

5.11.1 PREDSTAVITEV ODBORA ZA NADZOR PRORAČUNA IN DRUGIH JAVNIH FINANC

Pri nas obravnava revizijska poročila predvsem Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ (v nadaljevanju: Odbor). Druga delovna telesa državnega zbora se le redko odločijo, da bodo obravnavala poročila računskega sodišča. Računsko sodišče pošlje vsako dokončno poročilo tudi Vladi Republike Slovenije (Vidovič, 1999, str. 34).

Odbor šteje 14 članov, od teh jih je 6 iz strank vladne koalicije in 8 iz opozicijski strank. V skladu s poslovníkom državnega zbora vodi Odbor predsednik, ki pripada opozicijski stranki.

V 15. členu Odloka o ustanovitvi in nalogah komisij in odborov Državnega zbora Republike Slovenije določa Odboru naslednje pristojnosti (1993):

- nadziranje izvajanja proračunskega financiranja,
- spremljanje izvajanja državnega proračuna in proračunov lokalnih skupnosti, ki prejemajo

finančna sredstva za izravnavo iz proračuna ter spremljanje izvajanja finančnega načrta Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in finančnega načrta Zavoda za zdravstveno varstvo glede namenskosti porabe, racionalnosti porabe ter pravilnosti izkazovanja prihodkov in odhodkov,

- proučevanje in nadziranje izvajanja finančnih načrtov in zaključnih računov skladov ustanovljenih z zakoni ter finančnih načrtov in zaključnih računov javnih podjetij in zavodov, katerih ustanoviteljica je Republika Slovenija.

5.11.2 OBRAVNAVANJE REVIZIJSKIH POROČIL V REPUBLIKI SLOVENIJI

Obravnavanje revizijskih poročil običajno poteka po naslednjem postopku (Vidovič, 1999, str. 35-38):

Računsko sodišče Republike Slovenije po opravljeni reviziji pošlje svoja poročila državnemu zboru. Odbor objavi poročilo o svojem delu v poročevalcu državnega zbora RS. V poročilu predstavi povzetek razprav ter sprejete ugotovitve in sklepe. V tistem delu poročila, v katerem predstavlja ugotovitve, običajno sporoči, da se je seznanil s poročilom računskega sodišča RS o reviziji ter predstavi krajšo oceno tega poročila in nekatere ugotovitve. Med sklepi Odbora so praviloma predlogi, naslovljeni na vlado, pristojno ministrstvo ali revidiranca, ob tem pa še zaprosilo vladi, naj poroča o uresničevanju priporočil računskega sodišča.

Odbor mora pogosto opominjati vlado na neizpolnjeno zahtevo po poročanju, saj vlada običajno zamuja. Odbor ji namreč določi 30-dnevni rok, kar je prekratko obdobje, da bi vlada lahko kakovostno opravila obravnavo poročil, sprejela ustrezne ukrepe in o njih poročala parlamentu. V drugih državah parlament določi vladi tri- ali štirimesečni rok.

Obravnavanje revizijskih poročil v odboru oblikujejo predvsem razprave poslancev. Po uvodni razpravi predsednika je na vrsti krajši uvod predstavnika računskega sodišča, ki je pristojni član ali predsednik. Na sejo Odbora so praviloma povabljeni tudi predstavniki revidiranca, vlade in pristojnih ministrstev. Predsednik Odbora jim dopušča, da sodelujejo v razpravi, vendar izkušnje kažejo, da so njihove razprave usmerjene predvsem k razpravljanju problemov, ki ovirajo uspešnejše delovanje, in ne toliko k pojasnilom in zagovorom za dejanja, ki so bila z revizijo razkrita kot nepravilna.

6 PRIMERJAVA KOMERCIALNE IN DRŽAVNE REVIZIJE

Za opravljanje zunanjih revizij je pomembna opredelitev pojmov kot so javni sektor, uporabnik javnih sredstev in prejemnik proračunskih sredstev. Najpomembnejše vprašanje pri posameznih pravnih osebah in organih je, ali zanje velja javno ali zasebno pravo, saj opredelitev le tega pomembno vpliva na njihovo poslovanje. Poleg vrste posebnosti, ki veljajo

za osebe zasebnega in osebe javnega prava (statusne, računovodske, stečajne, delovnopravne in druge zakonodaje) je pomembna ta presoja tudi zaradi uporabe temeljnih načel, ki veljajo za njihovo poslovanje. Za osebe javnega prava velja, da je dovoljeno tisto, kar je izrecno določeno, za osebe zasebnega prava pa smo sprejeli načelo, da je dovoljeno vse, kar ni izrecno prepovedano (Korpič-Horvat, 2000, str. 46).

V prejšnjem odstavku omenjena razvrstitev vpliva tudi na določitev izvajanja zunanjih revizij. Zunanja revizija je revizija, ki jo opravljajo zunanji revizorji. Le ti pa niso uslužbenci organizacij, katerih trditve se revidirajo. V okviru zunanje revizije ločimo komercialno revizijo in državno revizijo. Komercialna revizija je revizija, ko opravijo revizorji svoje neodvisne revizijske storitve na podlagi pogodb. Pri državni reviziji pa gre za revizije, ki jih opravljajo državni revizorji na različnih ravneh (Odar, 2006, str. 9).

Za obe vrsti revizije, tako komercialno, kot državno je značilno, da (Podgoršek, 2002, str. 36):

- revizijski pregled poteka smo po potrebi,
- revizijski organi niso v nikakršni zvezi s potekom poslovanja, ki ga nadzirajo,
- revizijski organi na revidiranem področju ne delujejo po načelu stalnosti,
- gre za kasnejše nadziranje, revizijski organi torej presojujejo le preteklost,
- nimata preprečevalnega značaja, ampak lahko napake samo odkrijeta in nato poskrbita, da so le te odpravljene.

Do pomembnejših razlik med državno in komercialno revizijo prihaja zaradi različnih ciljev obeh revizij in s tem povezanih različnih vrst revizije. Državni revizor ima napram komercialnim revizorjem širše zastavljene cilje in naloge. Cilj komercialne revizije je na osnovi ocenjevanja uporabljenih računovodskih postopkov in presojanja pravilnosti podatkov podati mnenje o realnosti in poštenosti stanja sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovanja, ki so izkazani v zaključnih računih. Komercialni revizor mora, če želi doseči ta cilj preizkusiti in oceniti računovodske izkaze ter podatke in metode, ki se uporabljajo pri njihovem sestavljanju. V državni reviziji je glavni poudarek predvsem na reviziji gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti trošenja javnih sredstev, pa tudi na zakonitosti in namenskosti ter na reviziji zlorab in koristi.

Iz te razlike v ciljih pa izvirajo tudi ostale razlike, ki se kažejo predvsem v (Podgoršek, 2002, str. 37-40):

- področju revidiranja,
- predmetu revizije,
- podlagi za izvajanje revizije,
- ravnanju v primeru odkritih napak ali prevar,
- izvajanju ostalih storitev,

- poročanju,
- inštituciji, ki opravlja nadzor nad izvajanjem revizije,
- problemu neodvisnosti.

6.1 PODROČJE REVIDIRANJA

Zakon o revidiranju predpisuje redno in obvezno revidiranje računovodskih letnih poročil za vse velike in srednje velike delniške družbe, velike družbe z omejeno odgovornostjo, povezane družbe in družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi vrednostnih papirjev in imajo sedež v Republiki Sloveniji (2001). Poleg zakonsko določenih revizij, ki ščitijo interese upnikov in lastnikov, pa se lahko eksterna revizija opravlja tudi na zahtevo lastnikov kapitala, upnikov in drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe. Obstaja še cela vrsta drugih revizij, ki jih naročijo za lastne potrebe lastniki, vodstvo podjetja ali pomembnejši upniki (Koletnik, 1997, str. 110).

Računsko sodišče opravlja revizijo med uporabniki javnih sredstev. V zakonu o računskem sodišču je določeno, da mora računsko sodišče obvezno vsako leto opraviti revizijo državnega proračuna, poslovanja Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in izvajalcev negospodarskih javnih služb. Revizija drugih oseb pa se izvaja v skladu z letnim programom računskega sodišča. Državna revizija poleg tega opravlja tudi revidiranje izvajanja nalog, pri čemer uporablja tudi nedenarno izražene informacije.

Komercialna in državna revizija se v določenih primerih lahko prekrivata, zato je smiselno sodelovanje med državnimi in komercialnimi revizorji. Komercialni revizorji lahko namreč opravljajo revizijo računovodskih izkazov tudi na področju javnega sektorja. Njihovo revizijsko poročilo lahko pri svojem delu uporabijo državni revizorji, ki pa morajo v tem primeru še dodatno preveriti spoštovanje zakonitosti pri poslovanju revidiranega podjetja. Komercialni revizorji lahko izvedejo finančno revizijo tudi na podlagi sklenjene pogodbe z računskim sodiščem. Komercialni revizor se mora v teh primerih posvetovati z državnim revizorjem o morebitnih dodatnih zahtevah v zvezi z revizijo.

6.2 PREDMET REVIZIJE

Komercialna revizija se ukvarja s preiskovanjem in preverjanjem računovodskih izkazov ter izražanjem mnenja o njihovi pravilnosti in poštenosti. Postopek revidiranja se tako osredotoči samo na računovodske izkaze. Medtem pa se državna revizija ukvarja z revidiranjem pravilne to je zakonite in namembne ter racionalne uporabe proračunskih sredstev pri uporabnikih javnih sredstev. Preiskovanje računskega sodišča je širše, saj ne preverja samo računovodskih izkazov, ampak pravilnost in smotrnost celotnega poslovanja. Državno revidiranje lahko

zajema katerokoli izmed področij poslovanja naročnika, ne samo računovodstvo. Lahko se izvaja tudi za različno dolga obdobja poslovanja, kar je odvisno od namena revizije.

6.3 PODLAGA ZA IZVAJANJE REVIZIJE

Revizorji, ki opravljajo komercialno revizijo se pri svojem delu opirajo na temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter na Mednarodne standarde revidiranja. Pri preverjanju računovodskih izkazov tako komercialni revizorji uporabljajo Slovenske računovodske standarde, če pa slednji ne dajo ustrezne rešitve pa se uporabijo Mednarodni standardi revidiranja.

Revizorji računskega sodišča pri svojem delu uporabljajo revizijske standarde INTOSAI, Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI ter Mednarodne računovodske in revizijske standarde IFAC. Poleg teh strokovnih podlag pa morajo državni revizorji upoštevati tudi načela in predpise, ki veljajo za racionalno porabo proračunskih sredstev in zakon o proračunu. Revizorji računskega sodišča pri preveritvi računovodskih izkazov revidirajo z vidika spoštovanja vseh zakonov in drugih predpisov, ki imajo vpliv na izkazane podatke v računovodskih izkazih.

6.4 RAVNANJE V PRIMERU ODKRITIH NAPAK IN/ALI PREVAR

V primeru, da komercialni revizor pri svojem delu odkrije nepravilnosti in/ali napake, mora o njih poročati poslovodstvu, ki je neko stopnjo višje od dela, kjer je napaka in/ali prevara nastala. Revizor organom izven podjetja ne poroča. Že med potekom same revizije se zahteva odprava nepravilnosti. V primeru, da je bil storjen prekršek ali kaznivo dejanje pa lahko revizor predlaga uvedbo postopka zaradi prekrška oz. vloži ovadbo.

Revizor računskega sodišča lahko v primeru kršitve zakonov in predpisov tekom revizije zahteva odpravo tega dejanja, v primeru hujše kršitve pa lahko zahteva celo razrešitev odgovorne osebe. Izda lahko tudi sporočilo za javnost, ki se objavi v različnih medijih in se v njem predstavijo odkrite kršitve. Prav tako v primeru odkritega prekrška ali kaznivega dejanja lahko vloži ovadbo ali predlaga uvedbo postopka zoper kršitelja.

6.5 IZVAJANJE OSTALIH STORITEV

Pri komercialni reviziji lahko revizor tekom revizije svetuje poslovodstvu glede odpravljanja odkritih manjših napak ali pri iskanju boljših rešitev pri sestavljanju računovodskih izkazov. Računsko sodišče ima svetovanje opredeljeno kot eno izmed pomembnejših funkcij, ki jih opravlja. Revizor računskega sodišča pa ne svetuje samo v zvezi s pravilnostjo poslovanja,

ampak tudi na področju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Ta funkcija izvira iz revizije izvajanja nalog in se nanaša tako na odpravo v nadzoru ugotovljenih nepravilnosti kot na svetovanje v zvezi z izboljšanjem gospodarnosti poslovanja.

6.6 POROČANJE

Obe vrsti revizijskih poročil sta javna dokumenta in zato tudi dostopna širši javnosti. Poročilo komercialnega revizorja o revidiranju računovodskih izkazov je namenjeno predvsem lastnikom in naročnikom revizije. O razkritjih računskega sodišča pa se seznanijo širša javnost in sicer tako, da računsko sodišče svoja dokončna poročila pošlje državnemu zboru, predsedniku vlade in pristojnemu ministrstvu ali organu lokalne skupnosti. Prav tako računsko sodišče vsako leto izda letno poročilo o svojem delu, ki ga pošlje državnemu zboru. (Korpič-Horvat, 2000, str. 47).

Ne glede na vrsto revizije morajo biti revizijska poročila razumljiva, točna in nedvoumna. Razlike se pojavljajo v sami obliki revizijskega poročila. Oblike revizijskega poročila pri komercialnih revizijah so večinoma enake zaradi tega, ker so računovodski izkazi, ki so predmet komercialne revizije sestavljeni vsi po enakem standardu. V primeru državne revizije pa ne obstaja enotna oblika revizijskega poročila, saj postopki revizije izvajanja nalog niso natančno opredeljeni.

6.7 NADZOR NAD REVIZIJO

Podobnost komercialne in državne revizije se kaže v tem, da imata obe posebni organizaciji, ki skrbita za usposabljanje revizorjev in razvoj revizije. Inštitut za revizijo je samostojna in neodvisna organizacija, ki skrbi za razvijanje in pravilno delovanje vseh dejavnikov na področju komercialne revizije. Na strani državne revizije pa je ustanovljeno računsko sodišče, kot samostojen in neodvisen organ, ki skrbi za pravilen in nemoten nadzor nad javno porabo. Njegovo delovanje nadzira državni zbor, ki tudi konec leta izbere pooblaščenega revizorja, da revidira izdane izkaze računskega sodišča. Poleg tega tudi samo računsko sodišče ocenjuje kvaliteto svojega dela.

6.8 PROBLEM NEODVISNOSTI

Neodvisnost revizorja je eno od temeljnih revizijskih načel, ki ga morajo upoštevati vsi revizorji, saj je njihova neodvisnost pogoj za izdajo objektivnega mnenja. Komercialni revizor mora pri svojem delovanju upoštevati le načela kodeksa poklicne etike medtem pa je državni revizor omejen še z vidika zakonodajne oblasti saj računsko sodišče nima prostih rok pri sprejemu poslovnika in pri presoji o predčasni razrešitvi člana računskega sodišča.

7 SKLEP

Javna poraba je poraba javnih sredstev, sredstev, ki pripadajo in so na nek način namenjena vsem državljanom. Vsi davkoplačevalci imajo pravico zahtevati od uporabnikov javnih sredstev, da z njimi ravna gospodarno, učinkovito in uspešno. Porabo in ravnanje z javnimi sredstvi v Sloveniji preverja računsko sodišče, ki opravlja državno revizijo.

Njene posebnosti najbolj izstopijo v primerjavi z komercialno revizijo, ki je prav tako zunanja revizija. Posebnosti, ki odlikujejo državno revizijo so vidne predvsem v naslednjih področjih: ciljih revizije, področju revidiranja, predmetu revizije, podlagi za izvajanje revizije, ravnanju v primeru odkritih napak ali prevar, izvajanju ostalih storitev, poročanju, inštituciji, ki opravlja nadzor nad izvajanjem revizije in problemu neodvisnosti.

Državna revizija ima napram komercialni reviziji širše zastavljene naloge in cilje. Cilj državne revizije je preveriti gospodarnost, učinkovitost in uspešnost trošenja javnih sredstev, pa tudi zakonitost in namenskost ter revizijo zlorab in koristi. Računsko sodišče opravlja revizijo med uporabniki javnih sredstev. V zakonu o računskem sodišču je določeno, da mora računsko sodišče obvezno vsako leto opraviti revizijo državnega proračuna, poslovanja Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in izvajalcev negospodarskih javnih služb. Revizija drugih oseb pa se izvaja v skladu z letnim programom računskega sodišča. Državna revizija poleg tega opravlja tudi revidiranje izvajanja nalog. Državno revidiranje napram komercialni reviziji lahko zajema katerokoli izmed področij poslovanja naročnika. Državni revizorji pri svojem delovanju uporabljajo revizijske standarde INTOSAI, Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI ter mednarodne računovodske in revizijske standarde INTOSAI. V primeru odkritih kršitev računsko sodišče zahteva odpravo tega dejanja, ali pa celo razrešitev osebe. Izda lahko tudi sporočilo za javnost v katerem se predstavijo odkrite kršitve. Poleg preostalih funkcij, ki jih ima računsko sodišče je pomembna in izrazita tudi njegova svetovalna funkcija, ki izvira iz revizije izvajanja nalog in se nanaša tako na odpravo v nadzoru ugotovljenih nepravilnosti kot na svetovanje v zvezi z izboljšanjem gospodarnosti poslovanja. Državni revizorji tudi nimajo enotne oblike revizijskega poročila, saj postopki revizije izvajanja nalog niso natančno opredeljeni. Državne revizorje nadzira državni zbor, je pa z ustavo določeno, da je računsko sodišče pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon. Te zakonske omejitve pa so lahko edine, ki bi lahko predstavljale problem neodvisnosti delavcev računskega sodišča.

LITERATURA

1. Colić Josip: Pomen Limske deklaracije za obstoj in delovanje inštitucije državne revizije. Revizor, Ljubljana, 1997, 10, str. 7-17.
2. Čižman Milenka: Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti (primer univerze). Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
3. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. 5. izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 97 str.
4. De Sousa Alfredo Jose: The relations of the SAIs EUROSAI members with Legislative, Executive and Judicial Powers. Lisboan : Lisboan EUROSAI Seminar, 1998. 333 str.
5. Habjan Branko: Vloga računskega sodišča. Javna uprava, Ljubljana, (2003), 1, str. 67-87.
6. Kamnar Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji. Izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7-18.
7. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
8. Korpič-Horvat Etelka: Zakon o Računskem sodišču s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 119 str.
9. Korpič-Horvat Etelka: Pravna sredstva zoper akte, ki jih izdaja Računsko sodišče. Pravniki, Ljubljana, 52, (1997), 4-5 str. 250-256.
10. Korpič-Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. II. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Zbornik referatov, Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 46-47.
11. Korpič-Horvat Etelka: Delovanje Računskega sodišča. Iks, Ljubljana, 2002, 6, str. 52-62.
12. Korpič-Horvat Etelka: Računsko sodišče in enako obravnavanje uporabnikov javnih sredstev. Revizor, Ljubljana, 2004, 4, str. 7-27.
13. Korpič-Horvat Etelka: Državna revizija. Maribor : Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, 2006. 110 str.
14. Maher Neva: 15 evropskih smernic državne revizije. Revizor, Ljubljana, 1999, 2, str. 17-22.
15. Maher Neva: Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI. Izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 163-186.
16. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
17. Možina Stane et al.: Management. Radovljica : Didakta, 1994. 1072 str.
18. Podgoršek Barbara : Primerjava komercialne revizije in revizije računskega sodišča, Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, 44 str.
19. Stanovnik Tine: Javne Finance. 3. dopolnjena in popravljena izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
20. Taylor Donald H., Glezen William: Revidiranje Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
21. Turk Ivan: Pojemovni okvir revidiranja. Revizor, Ljubljana, 1995, str. 127-132

22. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik referatov 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 251-270.
23. Vidovič Zdenka: Državna revizija. Izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 19-44
24. Vidovič Zdenka: Obravnavanje revizijskih poročil v parlamentu in vladi. Revizor, Ljubljana, 1999, 3, str. 24-43.
25. Žnidar Simona: Zagotavljanje izvajanja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Magistrsko delo. Brdo : Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, 2004. 174 str.

VIRI

1. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
2. Odar Marjan: Gradivo za predmet revidiranja magistrskega programa davčno pravo na pravni fakulteti univerze v Mariboru. [URL: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>], 03.05.2006.
3. Odlok o ustanovitvi in nalogah komisij in odborov Državnega Zbora Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 12/93).
4. Poslovník računskega sodišča (Uradni list RS, št. 91/01)
5. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor (Uradni list RS, št. 112/02).
6. Pravne podlage za delovanje računskega sodišča. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/1793D8A277D2E33BC1256C4F0035D4F6?OpenDocument>], 02.05.2006.
7. Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
8. Spletna stran Računskega sodišča Republike Slovenije. [URL: <http://www.rs-rs.si>], 04.05.2006
9. Splošni cilji revizije. Ljubljana : Programski svet – Vlada, 1994. 4 str.
10. State Audit in the European Union. London : National Audit Office, 1996. 120 str.
11. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98).
12. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91).
13. Veliki splošni leksikon. Druga knjiga Ch-Gh. Ljubljana : Državna založba Slovenije, 1997. 1244 str.
14. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99).
15. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
16. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).