

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**VLOGA RAČUNSKEGA SODIŠČA PRI ZAGOTAVLJANJU
GOSPODARNE RABE JAVNIH SREDSTEV**

Ljubljana, maj 2006

MARKO PETERLE

IZJAVA

Študent Marko Peterle izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20.5.2006

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1. POJMI REVIDIRANJE, DRŽAVNO REVIDIRANJE IN RAZVOJ DRŽAVNEGA REVIDIRANJA.....	2
1.1. Opredelitve in osnovne členitve pojma revidiranje	2
1.2. Podobnosti, razlike in sodelovanje med gospodarsko in državno revizijo	4
1.3. Državno revidiranje in vrste državne revizije	6
1.3.1. Revidiranje pravilnosti poslovanja	6
1.3.2. Revidiranje izvajanja nalog.....	7
1.4. Razvoj državnega revidiranja	8
1.4.1. Zgodovinski razvoj revidiranja javnih financ	8
1.4.2. Razvoj državnega revidiranja na ozemlju Slovenije	10
2. JAVNI SEKTOR IN SISTEM JAVNIH FINANC V SLOVENIJI	11
2.1. Javni sektor	11
2.2. Opredelitev in funkcije javnih financ	13
2.3. Nadzor javnih financ.....	14
3. IZVAJANJE REVIZIJSKE DEJAVNOSTI.....	16
3.1. Pravni in strokovni temelji delovanja Računskega sodišča RS	16
3.2. Računsko sodišče Republike Slovenije.....	20
3.2.1. Umestitev Računskega sodišča RS v državno ureditev	20
3.2.2. Organiziranost Računskega sodišča RS	21
3.2.3. Pristojnosti in naloge Računskega sodišča RS	23
4. REVIDIRANCI IN POSTOPKI PRI REVIDIRANJU.....	25
4.1. Revidiranci Računskega sodišča RS.....	25
4.2. Postopki pri izvrševanju revizijske pristojnosti	28
4.2.1. Predrevizijska poizvedba.....	28
4.2.2. Revizijski postopek	29
4.2.2.1. Načrtovanje revizije	29
4.2.2.1.1. Priprava letnega programa dela Računskega sodišča RS	29
4.2.2.1.2. Načrtovanje posamezne revizije.....	30
4.2.2.2. Izvedba revizije.....	31
4.2.2.2.1. Preizkušanje in vrednotenje notranjega kontroliranja	32
4.2.2.2.2. Preizkušanje	33
4.2.2.3. Razčističevalni sestanki	34
4.2.2.4. Zaključek revizije in poročanje.....	34
4.2.3. Porevizijski postopek	37
5. SKLEP	40
LITERATURA.....	42
VIRI	43

UVOD

V vsaki državi javna poraba zagotavlja splošno blaginjske učinke, ki omogočajo državljanom dostojno življenje. Državna je dolžna zagotavljati dejavnosti, ki imajo splošno blaginjske učinke. Te zagotavlja z zbiranjem in porabljanjem zbranih sredstev davkoplačevalcev. Država mora hkrati zagotoviti tudi gospodarno rabo teh sredstev. V ta namen ustanavlja različne organe nadzora porabe javnih sredstev, med temi pa je kot najpomembnejša vrhovna revizijska institucija, pri nas je to Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Računsko sodišče RS).

Vloga davkoplačevalcev je dvojna: po eni strani nam država z davki odteguje del naših prejemkov za zagotavljanje dobrin skupnega javnega pomena, na drugi strani pa seveda želimo, da bi država zbrani denar porabljala čimbolj zakonito, racionalno in varčno, tako da bi s kar najmanjšimi vložki ustvarila najboljše možne rezultate. Tako je zelo pomembno, da javni sektor navkljub svoji velikosti in razvejanosti delovanja posluje tako, da so zbrana sredstva davkoplačevalcev porabljena pravilno, transparentno, učinkovito in varčno.

Država mora pri urejanju sistema javnih financ zagotoviti primerno ureditev, ki bo že sama po sebi zagotavljala racionalno rabo javnih sredstev, na drugi strani pa mora organizirati tudi učinkovit nadzor nad porabo javnih sredstev. Namen organiziranega in učinkovitega nadzora porabe javnih sredstev je večplasten: nadzor odkriva in preprečuje napake, nepravilnosti in zlorabe pri porabi javnih sredstev ter pomaga pri njihovi odpravi, svetuje pa tudi, kako se jim v prihodnje izogniti. Po drugi strani pa že sama prisotnost organiziranega nadzora porabe javnih financ deluje preprečevalno pri nastajanju zlorab, tako kot že sama prisotnost vojske in policije v državi predstavlja temelj javnega reda in miru.

V Sloveniji je vloga nadzornika porabe javnih sredstev zaupana naslednjim institucijam: Državni zbor RS, Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ, Proračunska inšpekcija Ministrstva za finance in Računsko sodišče RS. Vsaka od njih v okviru svojih pristojnosti opravlja vlogo nadzornika nad porabo javnih financ, še posebej pomembna pa je vloga Računskega sodišča RS kot najvišjega in neodvisnega nadzornika državnih računov. Namen pričujočega diplomskega dela je predstaviti pristojnosti in pooblastila računskega sodišča in ugotoviti, zakaj je njegova vloga v sistemu nadzora porabe javnih sredstev tako pomembna. Razvejanost področij, ki jih pokriva Računsko sodišče RS, priča, kako izjemno pomembno njegovo delovanje. Računsko sodišče RS je tako pristojno za revidiranje različnih področij od državne in lokalne uprave, zdravstva, šolstva, kulture in znanosti, sodstva, državnega zbora, do podjetij in društev. Vsi ti javni subjekti porabljajo javni denar in zato jih Računsko sodišče RS kontrolira. Cilj diplomskega dela je ugotoviti, ali Računsko sodišče RS kot del sistema nadzora javnih

financ s svojimi poročili, mnenji in priporočili lahko pripomore h gospodarnejši rabi javnih sredstev.

Diplomsko delo je razdeljeno v štiri poglavja, ki vsako zase odgovarjajo na vprašanja, povezana z ureditvijo nadzora javnih financ z vidika Računskega sodišča RS.

Prvo poglavje s teoretičnega vidika opredeljuje znanost revidiranja in hkrati v to znanost umešča državno revidiranje. Opisuje tudi bistvene razlike med revidiranjem v javnem in zasebnem sektorju, na koncu pa je dodan še pregled razvoja državnega revidiranja v preteklosti.

Pri proučevanju, kako vrhovna revizijska institucija nadzoruje javne finance, moramo seveda najprej opredeliti, kaj so javne finance, kakšna je njihova vloga in namen. To je opisano v drugem poglavju, poleg tega pa so v njem opisani tudi subjekti nadzora javnih financ v Sloveniji in njihova organiziranost.

Diplomsko delo opredeljuje vlogo Računskega sodišča RS pri zagotavljanju gospodarne rabe javnih sredstev, zato sta tretje in četrto poglavje namenjena delovanju Računskega sodišča RS. V tretjem poglavju so opisani temelji in organizacija delovanja Računskega sodišča RS ter ureditev pristojnosti, v četrtem pa so poglobljeno opisani subjekti nadzora in postopki dela Računskega sodišča RS.

V sklepu, kateremu je namenjeno zadnje poglavje so povzete glavne ugotovitve v zvezi z organiziranostjo nadzora javne porabe s strani Računskega sodišča RS.

1. POJMI REVIDIRANJE, DRŽAVNO REVIDIRANJE IN RAZVOJ DRŽAVNEGA REVIDIRANJA

1.1. Opredelitve in osnovne členitve pojma revidiranje

Revidiranje je skladno z širino delovanja znanosti revidiranja širok pojem. Tako poznamo več definicij pojma revidiranja, ki se razlikujejo glede na vrste in cilje revidiranja ter glede na medsebojne odnose med revizorjem in revidirancem.

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

V skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi je revizija neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne

glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni revizijski standardi, 1994).

Zakon o revidiranju pa pri nas uzakonja revidiranje kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

Revidiranje je pretežno popravljalno dejanje, na izvedenskem obnavljanju dejstev 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 trditvah določenim uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi sprejeli določene ukrepe (Turk, 1995, str. 127).

Pojem revidiranja lahko razčlenimo glede na cilje delovanja revidiranja (Taylor, Glezen, 1996, str. 33):

- Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporaba teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi temelji računovodstva.
- Revidiranje skladnosti s predpisi je ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, s katerimi se preverja delovanje osebe in ali podjetje upošteva usmeritve, so lahko navodila ravnateljstva ali pa zakon z izvedbenimi predpisi.
- Revidiranje poslovanja je sistematično pregledovanje delovanja organizacije (dogovorjenega dela) glede na določene cilje, z namenom oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in oblikovati priporočila za izboljšave in/ali nadaljnje delovanje.

Glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, se pojem revidiranja členi takole (Taylor, Glezen, 1996, str. 35-36):

- **zunanje revidiranje:** zunanji revizorji (ali javni računovodje) niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo. Pri večini revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, se preverjajo računovodski izkazi, da bi bilo možno oblikovati mnenje o njihovi poštenosti v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi);
- **notranje revidiranje:** to je neodvisno presojanje, ki je vpeljeno v organizacijo kot storitev zanjo zato, da bi preiskovali in vrednotili njeno delovanje. Pri tem so

notranji revizorji lahko uslužbenci organizacij, katerih delovanje ocenjujejo, po najnovejših Slovenskih računovodskih standardih (SRS 28, 2006) pa so lahko tudi od zunaj najeti revizorji z namenom izvajanja notranje revizije;

- **državno revidiranje:** državni uslužbenci na različnih ravneh revidirajo različne organizacijske funkcije iz različnih razlogov (Taylor, Glezen, 1996, str. 36):
 - organi državne uprave revidirajo podjetja, da bi ugotovili, ali je bil davek na dodano vrednost plačan in nakazan v skladu z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi (vrsta revizije skladnosti s predpisi);
 - davčna uprava revidira davek iz dobička in dohodka, da bi ugotovila, ali sta bila izračunana v skladu z ustreznimi zakoni ali njihovo razlago (druga vrsta skladnosti s predpisi);
 - vrhovna revizijska institucija, ki poroča parlamentu, revidira različne programe, naloge in delovanje posameznih delov državne uprave. Take revizije so: revizije financiranja – pregledi finančnih poslov, obračunov in poročil za ugotavljanje poštenosti predstavitve ter usklajenosti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi ter revizije dosežkov izvajanja (vrsta revizije poslovanja), pregledi učinkovitosti in gospodarnosti pri uporabi javnih sredstev.

Opisane osnovne členitve nam tako pokažejo osnovno strukturiranost revidiranja kot znanosti. Znanost revidiranja vključuje tudi državno revidiranje, v tem okviru pa delujejo vrhovne revizijske institucije, ki so pristojne za ugotavljanje pravilne in gospodarne rabe javnih sredstev. Pristojnosti in naloge vrhovne revizijske institucije v Republiki Sloveniji opravlja Računsko sodišče RS, ki je bilo ustanovljeno po osamosvojitvi.

1.2. Podobnosti, razlike in sodelovanje med gospodarsko in državno revizijo

Državna revizija sodi v okvir znanosti revidiranja. Pri opredeljevanju revidiranja ločimo državno in zasebno (gospodarsko) revizijo. Poenostavljeno rečeno državna revizija nadzoruje in preverja pravilnost rabe javnih sredstev, zasebna (gospodarska) revizija pa preverja pravilnost poslovanja zasebnih gospodarskih družb. Državna in zasebna revizija sta si v marsičem podobni, razlike pa se kažejo predvsem v obsegu pristojnosti, ki je v primeru državne revizije veliko večji.

Računsko sodišče RS si lahko pri izvajanju revizijske pristojnosti pomaga tudi z revizorji zasebnega sektorja. To lahko počne na dva načina: kot osnovo za izrek mnenja o računovodskih izkazih lahko vzame revizijsko poročilo gospodarskih revizorjev ali pa s pogodbo odda izvedbo revizije revizijski družbi. Tako sodelovanje je možno ravno zaradi številnih podobnosti, ki izhajajo iz standardov revidiranja, pa tudi metode in

tehnike dela so podobne. Tako so pristojnosti državnega in zasebnega revizorja pri izreku mnenj o računovodskih izkazih zelo podobne.

O podobnostih lahko govorimo le pri reviziji pravilnosti poslovanja, pristojnosti in naloge vrhovne revizijske institucije pa so mnogo širše. Dodatne pristojnosti se nanašajo na primernost in pravilnost ter gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja. V javnem sektorju se za razliko od zasebnega revizorja precej manj ukvarjajo z vprašanji delujočega podjetja (*going concern*), kajti financiranje in s tem poslovanje poslovnih subjektov v javnem sektorju praviloma nista ogrožena (Vidovič, 1999, str. 27).

Državni revizorji si morajo pridobiti zadostne, ustrezne in zanesljive dokaze, da bodo lahko oblikovali mnenje o tem, ali so bile transakcije pravilno odobrene in v skladu z veljavno zakonodajo ter ali so bila sredstva porabljena za namene, ki jih je določil državni zbor (Vidovič, 1999, str. 27).

Ključne razlike med revidiranjem oseb javnega in zasebnega sektorja lahko strnemo v naslednjih točkah (Vidovič, 1999, str. 27-28):

- Državni revizorji so v primerjavi z revizorji v gospodarskem sektorju bolj neodvisni od revidirane osebe:
 - poslovni subjekti v javnem sektorju pri izbiri revizorja niso samostojni,
 - revizorji lahko le pod določenimi pogoji izvajajo druge naloge, ki niso revizijske,
 - državni revizorji so finančno neodvisni od revidiranih oseb, s tem pa konkurenčnost cen ne ogroža kakovosti njihovega dela,
 - vrhovna revizijska institucija je bolj odgovorna javnosti.
- Večja vloga revizorjev in širši obseg revizij se kažeta v tem, da imajo državni revizorji zakonsko osnovo in pooblastila, da pridobijo zagotovila za naslednje trditve:
 - osebe javnega sektorja so izvedle vse postopke, ki zagotavljajo primerno in zakonito izvedbo transakcij,
 - pravilno so bili opravljeni postopki in ureditve, ki zagotavljajo gospodarno, učinkovito in uspešno porabo javnih sredstev,
 - podatki o izvajanju nalog so točni in verodostojni.
- Posledica večje vloge in obsega revidiranja pa je tudi obsežnejše poročanje in nekatere posebnosti:
 - izdana poročila so mnogo bolj informativna in so zato zanimivejša za širšo javnost,
 - pismo poslovodstvu ni obvezno,
 - izdajajo se posebna poročila o reviziji izvajanja nalog in zbirna poročila, ki obravnavajo isto tematiko.

Naštete razlike kažejo, da revizija javnega sektorja presega obseg in naloge, ki se nanašajo na revidiranje zasebnega sektorja. Zakonska zahteva po javnosti dela vrhovne revizijske institucije in s tem javnosti poročanja vsekakor pomeni tudi nekoliko večjo zahtevnost pri izvajanju nalog in zagotavljanju kakovosti dela (Vidovič, 1999, str. 28).

1.3. Državno revidiranje in vrste državne revizije

Revizijski standardi opredeljujejo državno revidiranje kot (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 23-24):

- revidiranje pravilnosti poslovanja (*regularity audit*) in
- revidiranje izvajanja nalog (*performance audit*).

1.3.1. Revidiranje pravilnosti poslovanja

Revidiranje pravilnosti poslovanja obsega (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 23-24):

- potrjevanje finančne odgovornosti odgovornih enot, kar obsega pregledovanje in ocenjevanje računovodskih izkazov in izrek mnenja o računovodskih izkazih;
- potrjevanje izpolnjene finančne odgovornosti državne uprave kot celote;
- revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, kar obsega tudi oceno usklajenosti z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi;
- revidiranje notranjih kontrol in delovanja notranje revizije;
- revidiranje pravičnosti in pravilnosti upravnih odločitev, ki jih je sprejela revidirana enota.

Pri reviziji pravilnosti poslovanja je državni revizor dolžan proučiti pravilnost, primernost in finančno kontrolo javne porabe. Revizor mora oceniti in presoditi, kako uporabniki javnih sredstev poslujejo z njimi. Pravilno poslovanje pomeni, da se naloge in posli izvajajo v skladu (Vidovič, 1997, str. 258):

- z zakonodajo, ki jih dopušča oz. daje pooblastila;
- s predpisi, ki jih izdaja pristojni organ;
- s sklepi in drugimi odločitvami državnega zbora;
- navodili in usmeritvami ministrstva za finance.

Čeprav INTOSAI standardi v revizijo pravilnosti poslovanja vključujejo tudi revizijo računovodskih izkazov, pa ta pri nas ne izhaja neposredno iz revizije pravilnosti poslovanja, kot je ta opredeljena v prvi točki prvega odstavka 20. člena Zakona o

Računskem sodišču (v nadaljevanju ZRacS-1) (revidira lahko pravilnost in smotrnost poslovanja). Taka pristojnost Računskega sodišča RS, da lahko revidira računovodske izkaze, izhaja iz druge točke drugega odstavka 20. člena: revidira lahko akt o preteklem, pa tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev (ZRacS-1, 2001). Vprašanje revizije računovodskih izkazov različne države tudi sicer pogosto različno interpretirajo.

1.3.2. Revidiranje izvajanja nalog

Teoretični članki in dokumenti ter različne vrhovne revizijske institucije uporabljajo različne izraze za revidiranje izvajanja nalog. Tako revizijski standardi INTOSAI kot temeljni standardi državnega revidiranja uporabljajo izraz "revidiranje izvajanja nalog", pri nekaterih avtorjih lahko zasledimo tudi izraz "revidiranje dosežkov porabljenega denarja", Evropsko računsko sodišče pa npr. uporablja v slovenščino težko prevedljiv izraz "*sound financial management*". Računsko sodišče RS uporablja izraz "revizija smotrnosti poslovanja", ki je opredeljen v Zakonu o Računskem sodišču (2001). Pri tem velja poudariti, da gre pri teh pojmihi za sinonime, ki v skladu z načelom vsebine pred obliko pomenijo enako vrsto revizije, to je revidiranje smotrnosti poslovanja.

Zakon o Računskem sodišču (2001) opredeljuje revidiranje smotrnosti poslovanja kot pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Revidiranje izvajanja nalog se ukvarja s pregledom gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti ter zajema (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 23-24):

- 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 preiskovanjem informacijskih sistemov, ukrepov za izvajanje in načinov spremljanja dogajanj, s katerimi revidirana enota odpravlja ugotovljene pomanjkljivosti;
- revizijo izvajanja nalog pri doseganju zastavljenih ciljev revidirane enote ter revizijo dejanskega vpliva delovanja v primerjavi z njegovim načrtovanim vplivom.

Oseba ali enota, ki gospodari z javnimi sredstvi, ustvarja dosežke porabljenega denarja takrat, ko izvaja svoje naloge dobro, na visoki strokovni ravni in z majhnimi stroški. Z revidiranjem smotrnosti poslovanja se ugotavlja, ali so stroški porabnika javnega denarja kolikor je le mogoče majhni in ali je izvajanje storitev gospodarno, učinkovito in uspešno (Vidovič, 1995, str. 8).

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost so trije nosilni pojmi smotrnosti poslovanja. V literaturi so najpogostejše opredeljeni kot trije "e-ji" (Vidovič, 1995, str. 8):

- gospodarnost (*economy*) zagotavlja najmanjše vhodne stroške ter se nanaša na prihranke sredstev in drugih dejavnikov. Kaže se v razmerju med trgom in vložki (*inputs*);
- učinkovitost, delati "prav" (*efficiency*), se prav tako nanaša na prihranke sredstev in drugih dejavnikov ter se kaže v učinkovitosti njihove uporabe pri izvajanju storitev oziroma pri doseganju želenih poslovnih izidov. Učinkovitost je razmerje med vložki (*inputs*) in izidi (*outputs*);
- uspešnost, delati "prave" stvari (*effectiveness*), je merilo za poslovne izide ali učinke, ki jih dosega subjekt javnega sektorja pri izvajanju storitev. Pomeni doseganje najugodnejših izidov ob najmanjših stroških in se kaže v razmerju med izidi in cilji. Uspešnost lahko pomeni tudi izvajanje ustrezne dejavnosti za potrebe prebivalstva. Revizor pri ocenjevanju uspešnosti ne meri le izidov, ampak tudi usmeritev in celotno dejavnost subjekta, s katero je ta dosegel zastavljene cilje.

Učinkovitost in uspešnost sta tesno povezani s splošnim načelom smotrnosti. Tako lahko smotrnost opredelimo tudi kot načelo doseganja največjega možnega učinka (koristi) z danimi sredstvi ali kot načelo doseganja danega učinka z najnižjimi možnimi sredstvi.

1.4. Razvoj državnega revidiranja

1.4.1. Zgodovinski razvoj revidiranja javnih financ¹

Za prvo organizirano obliko revidiranja javnega denarja na ozemlju Evrope štejemo atensko ustavo iz leta 328 pr.n.š.; njeno avtorstvo je pripisano Aristotelu. Ta določa, da se z žrebom izmed članov skupščine izbere desetčlansko revizijsko telo revizorjev (*logistae*), ki je pristojno in pooblaščen za revidiranje javnih financ. Poleg njih so bili iz vsakega plemena z žrebom določeni še po en preglednik računov (*euthunus*), vsak z dvema asesorjema (*paredri*). Ta sestava je bila odgovorna za pregled računov, sprejemala pa je tudi prijave in pritožbe državljanov o domnevnih zlorabah javnih sredstev z navedbami domnevnih osumljencev iz vrst javnih uslužbencev. Če se je ugotovilo, da je sum zlorabe pooblastil utemeljen, je telo predložilo sporne račune sodišču in odločitev sodne porote je obveljala kot dokončna. Še posebna pozornost atenskih revizorjev pa je bila namenjena premoženjskem stanju ljudi, ki so odhajali z javnih funkcij, pri katerih je obstajala možnost okoriščanja z državnim denarjem.

¹ Poglavje povzeto po članku O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja, 2005.

Kasnejši razvoj revidiranja javne porabe od srednjega veka naprej pa lahko razdelimo na tri obdobja.

Značilnost **prvega obdobja**, ki se končuje približno s francosko revolucijo leta 1789, je v tem, da je revizije opravljal pooblaščenec kralja oz. vrhovnega vladarja države. V njegovem imenu in v njegovo dobro je preverjal prihodke in odhodke države. Tako je bila revizija pravzaprav pomoč vladarju, da bi zbral čim več denarja za vodenje države, vojske administracije ipd. Iz tega obdobja so tudi predhodniki poznejših vrhovnih revizijskih institucij v tedanjih vodilnih evropskih državah.

Drugo obdobje razvoja državnega revidiranja sega od francoske revolucije do druge svetovne vojne. V tem obdobju se pojavi nova vloga državne revizije: obveščanje javnosti in vladarja o javnih financah in računovodstvu. Položaj revizorjev se je začel utrjevati z zakonskimi normami, hkrati pa se uveljavlja koncept revizorjeve samostojnosti in neodvisnosti.

Razvoj državnih revizijskih institucij je sledil razvoju političnega liberalizma, krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države, zato ni naključje, da so se te ustanove prav v tem obdobju povečini preimenovala v računsko sodišča. Bistvo tega obdobja je, da sta se oblikovala dva modela institucionalizacije javne porabe – sodni in revizijski. Sodni se je razvil v kontinentalni Evropi, medtem ko se je revizijski pojavil v Angliji. Tudi izraza "računsko sodišče" in "revizijski urad" sta rezultat te tradicije, od tam pa se sta se prenesla še drugam po svetu.

Razlike med obema modeloma organiziranosti so predvsem v pristojnostih in postopkih sprejemanja odločitev. Računska sodišča praviloma izrekajo odločbe z izvršilno močjo in delajo v senatih po postopkih, ki so podobni sodnim, vrhovni državni revizijski uradi pa takšne moči nimajo, praviloma pa delujejo po hierarhičnem sistemu pod vodstvom vrhovnega revizorja.

Tretje obdobje je čas po drugi svetovni vojni. Za to obdobje je značilen proces ustanavljanja novih vrhovnih revizijskih institucij, katerih samostojnost in neodvisnost zagotavlja ustava. Spreminjala se je tudi vsebina revidiranja javne porabe, povečal pa se je krog oseb, ki so jih nadzorovale vrhovne revizijske institucije. Preverjanje porabe javnega denarja se je razširilo tako, da glavna naloga vrhovne revizijske institucije ni bila več zgolj revizija obračunov in računovodskih izkazov, ampak so poleg tega začeli tudi ugotavljati gospodarnost porabe javnih sredstev.

V tem obdobju je bila ustanovljena tudi svetovna zveza vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI (International Organisation Of Supreme Audit Institutions). V zvezi deluje sedem podzvez, ki regionalno pokrivajo vsaka svoj del zemeljske oble. Območje Evrope

pokriva zveza EUROSAI (European Organisation Of Supreme Audit Institutions). Zveza INTOSAI je imela ob ustanovitvi 34 držav članic, danes pa jih šteje že več kot 180.

Pomen in vpliv te organizacije na delo posameznih državnih revizijskih ustanov in njihov neodvisni status se je okrepil še zlasti po sprejetju t.i. *limske deklaracije* na kongresu v Limi (v Peruju) leta 1977, v kateri so določene smernice in cilji, ki so obvezujoči za vse članice – vrhovne revizijske ustanove v posameznih državah. Na ta način so se začele zmanjševati tudi razlike med *računskimi sodišči* in *revizijskimi uradi*, saj je začel v večini vrhovnih revizijskih institucij prevladovati način dela, ki je značilen za delovanje revizijskih uradov, ne glede na to, da so v mnogih državah prvotna poimenovanja teh ustanov ostala zvesta tradiciji.

1.4.2. Razvoj državnega revidiranja na ozemlju Slovenije²

Na področju Slovenije je bilo v preteklosti revidiranje javnih sredstev organizirano in vodeno iz centrov držav, v katere je bilo vključeno slovensko ozemlje. Prva revizijska institucija, pod katero je sodilo ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena v času vladanja cesarice Marije Terezije. Leta 1761 je ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki ji je bil dodeljen nadzor nad gospodarjenjem z državnim denarjem z namenom preventivnega nadzora nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Med državno upravo in Dvorno računsko zbornico je pogosto prihajalo tudi do sporov, zato je ta preventivni nadzor postajal vse bolj omejen in nazadnje je bil celo ukinjen. Tedaj je zbornica za kratek čas celo izgubila samostojnost, vendar ne za dolgo. Za časa vladanja cesarja Jožefa II. je zbornica znova pridobila vse pristojnosti za preverjanja javnih računov, cesar pa si je zelo prizadeval, da bi za vso tedanjo monarhijo uvedli enotne računovodske in revizorske postopke. To je storil leta 1782, ko je Državni računovodski zbornici predpisal računovodske in revizorske postopke z namenom, da bi jih uporabljali v vseh deželah avstro-ogrske monarhije. S tem je zbornica ponovno pridobila vse pristojnosti za preverjanja javnih računov.

V preteklosti so se spreminjala imena in pristojnosti državne revizijske institucije. V letih pred razpadom Avstro-Ogrske, od 1866 do 1918, se je imenovala Vrhovno računsko sodišče. Po razpadu monarhije je slovensko ozemlje postalo del Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev, glede javnega revidiranja pa je do leta 1922 ostal v veljavi avstrijski zakon iz leta 1892. Po tem letu je bila kot vrhovna institucija za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna z ustavo določena glavna kontrola.

² Poglavje je povzeto po članku Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije, 2005.

Po 2. svetovni vojni je bil leta 1946 sprejet Zakon o splošni državni kontroli, ki je bil spremenjen in dopolnjen leta 1949. Namen je bil kontrolirati delo vlade Federativne ljudske republike Jugoslavije, vlad posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov, državnih in združenih ustanov in podjetij ter vseh drugih ustanov in podjetij, nad katerimi je imela država kontrolo. Takrat je imel vsak državljan pravico opozarjati organe državne kontrole glede dela in postopkov katerega koli urada, ustanove, podjetja ali uradne osebe in dajati tudi predloge za izboljšanje njihovega dela.

Od leta 1959 je za revidiranje rabe javnih sredstev skrbela z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva. Med njenimi bistvenimi nalogami so bile: evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko-finančne revizije in plačilnega prometa. Te naloge so se ohranile do osamosvojitve Slovenije. Ekonomsko-finančna revizija je zajemala revizijo zaključnih računov in ekonomsko-finančno revizijo poslovanja uporabnikov družbenih sredstev. Pri reviziji zaključnih računov je SDK ugotavljala morebitne nezakovitosti oziroma nepravilnosti pri stanju sredstev in njihovih virov oziroma rezultatov poslovanja.

Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji in jih opravljala le do leta 1994. Takrat je bila ustanovljena Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, ki je bila tudi pravna naslednica Službe družbenega knjigovodstva. V istem letu pa je bil sprejet tudi Zakon o Računskem sodišču (ZRacS, 1994), na podlagi katerega je bilo ustanovljeno Računsko sodišče RS. Delovati je začelo 1. januarja 1995. Od takrat je pooblaščen za poslovanje celotnega javnega sektorja v delu, ki se nanaša na porabo sredstev javnih financ. Računsko sodišče RS je prevzelo del nalog Službe družbenega knjigovodstva in vrsto novih nalog in pristojnosti. Njegova ustanovitev in določitev pristojnosti zato pomeni tudi vzpostavitev nove sistemske ureditve državne revizije.

2. JAVNI SEKTOR IN SISTEM JAVNIH FINANC V SLOVENIJI

2.1. Javni sektor

Za opredelitev javnih financ je pomembno določiti subjekte javnih financ oziroma javni sektor in javnofinančne tokove, ki sestavljajo javne finance. To vprašanje je pomembno povezavi z delovanjem Računskega sodišča RS, ki je zadolženo za nadzor nad poslovanjem pravnih oseb javnega prava, oseb civilnega prava, ki prejemajo sredstva iz proračunov in drugih virov javnih financ, in oseb civilnega prava, v katerih je država udeležena kot lastnik. Javni 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 subjektov, ki sodijo k drugim sektorjem (Kamnar, 1999, str. 8-9).

Javni sektor zajema vse organizacije, ki niso vodene zasebno, temveč so bile ustanovljene za dobro ljudstva oziroma jih vodi vlada v njegovem imenu. V celoti ali delno se financirajo s prihodki, zbranimi z davki, s prispevki in z drugimi dajatvami. Storitve, ki jih ponujajo, so večinoma politično ali množično določene na podlagi javnih potreb, ne pa kot reakcija na tržna gibanja (Williams, Cheek, 1993, str. 3).

Za subjekte, ki delujejo v javnem sektorju, veljajo naslednja načela delovanja (Nolan, 1995, str. 14):

- *nesebičnost*: nosilci javnih služb ne smejo delovati za svoje osebne interese (pridobivati koristi zase in za svoje bližnje), temveč v prid javnim, skupnim interesom;
- *neokrnjenost*: pri opravljanju javnih dolžnosti morajo nosilci javnih služb ostati nepristranski tako, da se ne izpostavljajo finančnim ali drugim obveznostim zunanjih subjektov;
- *objektivnost*: pri dodeljevanju pogodb, izdajanju priporočil posameznikom naj bi nosilci javnih služb izbirali in ravnali po resničnih zaslugah;
- *odgovornost*: nosilci javnih služb so odgovorni za svoje odločitve in svoje delo in se morajo podrediti pregledu delovanja svojih javnih služb;
- *odprtost*: nosilci javnih služb naj bi bili odprti glede vseh odločitev in dejavnosti, ki jih sprejemajo in opravljajo;
- *poštenost*: nosilci javnih služb morajo prijaviti kakršnekoli interese, povezane s svojimi javnimi dolžnostmi, in morajo za reševanje nastalih sporov sprejemati le takšne ukrepe, s katerimi lahko zavarujejo javni interes;
- *vodstvo*: nosilci javnih služb naj bi zagovarjali in upoštevali naštetna načela s svojim zgledom.

Temeljne dejavnosti javnega sektorja lahko povzamemo naslednjih točkah (Rupnik, 1995, str. 1):

- prisilno odvzemanje dela realnega dohodka (dohodek pa je v manjši meri pridobljen tudi s tržno menjavo ali z izposojjo) domačim ekonomskim subjektom in posameznikom, ki so vključeni v druge sektorje gospodarstva;
- enostranski prenosi zbranega dohodka tistim pripadnikom družbe, ki si po prevladujočem prepričanju ne morejo sami zagotoviti primerne in pravičnega deleža v razdelitvi bogastva;
- poraba zbranega dohodka za nakupe tvorcev, potrebnih za produkcijo javnih dobrin, ki zaradi svoje narave ali prevladujočega prepričanja sodobnih družb niso predmet tržne menjave.

2.2. Opredelitev in funkcije javnih financ

Finance se kot dejavnost in znanost delijo na zasebne in javne. Zasebne finance imajo opravka s finančno dejavnostjo zasebnih gospodarskih subjektov, v katerih je pridobitnost temeljno načelo delovanja, mehanizem regulacije pa je v pretežni meri trg in njegove zakonitosti, ki jih dopolnjuje država s predpisovanjem tehničnih norm in standardov, ki jih mora spoštovati zasebni sektor. Predmet javnih financ pa je finančna dejavnost države in drugih subjektov javnega sektorja. Ta dejavnost je potrebna za zadovoljevanje javnih potreb prek javnega sektorja. Obseg in strukturo javnih dobrin, ki bodo v določenem času na voljo prebivalstvu, pa določi država po načelu političnega odločanja, predvsem z vsakoletnimi proračuni (Kamnar, 1999, str. 7-8).

Delovanje javnega sektorja v sodobnih družbah je zelo razvejana in razčlenjena dejavnost, ki pa je nujno potrebna za delovanje države. Za javne finance kot temelj delovanja javnega sektorja so značilne tri osnovne funkcije (Stanovnik, 2002, str. 1):

- **Alokacija** produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov. To je proces, s katerim se ne opravlja 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 ukrepi fiskalne in monetarne politike dosegla uresničitve določenih makroekonomskih ciljev, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast, ipd.

Obstaja tudi četrta, **regulatorna** funkcija, ki dejansko ni samostojna, temveč bi jo lahko uvrstili v alokacijsko funkcijo. Z njo država zagotavlja in "skrbi" za institucije in pravni red, ki so potrebne za nemoteno delovanje zasebnega sektorja (Stanovnik, 2002, str. 1).

Slovenske javne finance v temelju sestavljajo štiri entitete - "blagajne" (Stanovnik, 2002, str. 202):

- državni proračun – enota centralne ravni države (neposredni proračunski uporabniki, državni skladi, javni zavodi in agencije);
- občinski proračuni – enote lokalne ravni države (občinski proračunski uporabniki, občinski skladi, javni zavodi in agencije);
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije – pokojninska blagajna (sklad socialnega zavarovanja);

- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije – zdravstvena blagajna (sklad socialnega zavarovanja).

Globalna bilanca javnega financiranja je sestavljena iz bilanc zgoraj naštetih blagajn. Javnofinančne tokove pa spremljamo prek osnovnih računov javnih financ. Ti računi so (Vidovič, 1999, str. 8-9):

- tekoči in kapitalski račun oziroma investicijski račun, ki se v naši ureditvi imenuje bilanca prihodkov in odhodkov,
- račun finančnih terjatev in naložb,
- račun financiranja ali finančni račun in
- premoženjski račun oziroma premoženjske bilance.

Država pridobiva javna sredstva (prihodke) z opravljanjem gospodarske dejavnosti ali pa z dajatvami, ki jih država prejema na podlagi predpisov. Sredstva zbira od gospodarskih subjektov v drugih sektorjih zato, da bi zadovoljevala različne javne potrebe, zlasti na področju ekonomske in socialne politike (Vidovič, 1999, str. 10).

Z javnimi odhodki se zagotavlja produkcija javnih dobrin, želena delitev bruto domačega proizvoda in stabilen razvoj gospodarstva. Obseg javnih odhodkov je določen z dvema osnovnima dejavnikoma: s povpraševanjem oziroma s potrebami po javnih dobrinah na eni strani in na drugi strani s sposobnostjo gospodarstva, da del dohodka izloči za produkcijo javnih dobrin. Lahko rečemo, da ima davčna sposobnost zavezancev odločilen vpliv na obseg financiranja javne porabe in s tem na obseg javnofinančnih odhodkov (Vidovič, 1999, str. 12-16).

2.3. Nadzor javnih financ

Javne finance so pravzaprav finančna dejavnost države in drugih subjektov javnega sektorja. Tako kot se v privatnem sektorju lastniki kapitala zanimajo za pravilno, primerno, gospodarno, smotno in učinkovito izrabo aloženega kapitala, se tudi v javnem sektorju pojavljajo subjekti, ki so zainteresirani za učinkovito rabo javnih financ. Zato je naloga in dolžnost države, da na eni strani organizira učinkovit sistem porabe javnega denarja, na drugi strani pa mora zagotoviti primeren in učinkovit nadzor nad porabo teh sredstev.

V Sloveniji javne finance in njihovo porabo nadzirajo naslednji organi in institucije (Vidovič, 1999, str. 20):

- Državni zbor RS,
- Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ Državnega zbora RS,
- Proračunska inšpekcija Ministrstva za finance in

- Računsko sodišče Republike Slovenije.

Državni zbor Republike Slovenije je najvišji organ nadzora javnih financ. Opravlja več funkcij, in sicer zakonodajno, volilno in nadzorno. Nadzorna funkcija državnega zbora je zelo raznolika – od splošno družbenega do političnega nadzora. Splošno družbeni nadzor se izvaja s parlamentarnimi preiskavami, pri političnem nadzoru pa gre predvsem za nadzor nad izvršilno oblastjo oziroma vlado. Vloga državnega zbora pri nadzoru javnih financ pa je vsaj dvoplastna. Najprej svojo nadzorno funkcijo uresničuje že pri sprejemanju proračuna in zaključnega računa proračuna. S tem izjemno močno vpliva na to, kako se bodo razporejala in porabljala javna sredstva. Nadzor pa izvaja tudi z obravnavanjem poročil Računskega sodišča RS. To s svojimi revizijami ugotavlja, ali so bila sredstva porabljena v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor, ter v skladu z veljavnimi predpisi. Nekaterim organizacijam javnega sektorja je zakon predpisal obvezno revidiranje računovodskih izkazov vsako leto. Praviloma državni zbor ne obravnava njihovih poslovnih poročil, preden Računsko sodišče RS ne predloži svojega revizijskega poročila (Vidovič, 1999, str. 22).

Sodelovanje med Računskim sodiščem RS in državnim zborom je zelo tesno. Tako Računsko sodišče RS redno poroča o svojem delu državnemu zboru tako, da mu predloži vsako dokončno poročilo o opravljenem nadzoru (ZRacS-1, 2001, 16. odstavek 28. člena), najmanj enkrat letno pa poročilo o svojem delu (ZRacS-1, 2001, 2. odstavek 5. člena). Delovna telesa državnega zbora pa ne obravnavajo vedno vseh poročil. Pomembnejša poročila, predvsem zbirna poročila, v katerih Računsko sodišče RS predstavi izsledke tematskih revizij skupaj v strnjeni obliki, je obravnaval Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ. Državni zbor praviloma obravnava le poročilo o reviziji zaključnega računa državnega proračuna in letno poročilo o delu Računskega sodišča RS (Horvat, 1999, str. 205).

Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ je delovno telo državnega zbora. Njegove naloge so naslednje (Horvat, 1999, str. 206):

- nadzoruje izvajanje državnega proračuna ter finančnih načrtov Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavoda za zdravstveno zavarovanje in Zavoda za zaposlovanje z vidika zakonitosti, namenskosti in racionalnosti porabe ter pravilnosti njihovih finančnih izkazov;
- spremlja izvajanje proračunov lokalnih skupnosti, ki prejemajo finančna sredstva za izravnavo, in nadzoruje rabo namenskih sredstev iz proračuna;
- nadzoruje izvajanje finančnih načrtov in pravilnosti izkazovanja finančnih izkazov skladov, ustanovljenih z zakoni, ter javnih podjetij in zavodov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija;
- obravnava predloge zakonov, druge akte in problematiko, ki se nanaša na nadziranje izvajanja državnega proračuna in drugih javnih financ ter na organiziranje delovanja organov, ki opravljajo ta nadzor.

Delovanje odbora predpisuje poslovnik državnega zbora. Po njegovih določilih lahko odbor zahteva od vlade, državnih organov ter javnih zavodov in skladov podatke in dokumente. Poleg tega pa poslovnik omogoča, da odbor predlaga ukrepe državnemu zboru in vladi (Horvat, 1999, str. 207).

Odbor obravnava predvsem poročila Računskega sodišča RS in poročila proračunske inšpekcije ministrstva za finance. Po obravnavi sprejema sklepe, s katerimi predlaga državnim organom ukrepe, ki jih je treba sprejeti, da bi odpravili nepravilnosti in izvajali priporočila Računskega sodišča RS (Horvat, 1999, str. 207).

Takšno sodelovanje odbora in Računskega sodišča RS prispeva k učinkovitejšemu delu obeh institucij in k uspešnejšemu odpravljanju slabosti, pomanjkljivosti in nepravilnosti, ki jih razkriva Računsko sodišče RS v svojih poročilih. Prav tako pomaga pri hitrejšem uresničevanju priporočil, ki jih dajejo državni revizorji, predvsem tistih, ki so vezana na zakonodajne postopke ali druge odločitve državnega zbora.

Proračunska inšpekcija ministrstva za finance izvaja notranji nadzor nad porabo javnih sredstev. Ena od nalog ministrstva za finance je tudi evidentiranje in vodenje porabe proračunskih sredstev. Tako hkrati opravlja tudi vlogo nadzora. Na ministrstvu namreč vodijo računovodstvo proračuna, pripravljajo računovodske izkaze ter kontrolirajo in odgovarjajo za njihovo formalno pravilnost ter evidentirajo in obdelujejo računovodske podatke proračunskih uporabnikov s pomočjo posebnega računovodskega sistema. Proračunska inšpekcija je neodvisni in samostojni organ, odgovoren neposredno ministru za finance, in opravlja funkcijo notranjega nadzornika proračunskih sredstev. Med proračunsko inšpekcijo in Računskim sodiščem RS pa je vzpostavljeno sodelovanje, katerega namen je večja pokritost področij nadzora in predmetov nadziranja ter izmenjava izkušenj in znanj (Vidovič, 1999, str. 25-26).

3. IZVAJANJE REVIZIJSKE DEJAVNOSTI

3.1. Pravni in strokovni temelji delovanja Računskega sodišča RS

Delovanje Računskega sodišča RS je zelo razvejano, tako da zanj velja množica različnih predpisov, standardov, smernic in navodil, ki jih lahko razdelimo na tiste, ki podpirajo delovanje Računskega sodišča RS s strokovnega vidika in tiste, ki njegovo delovanje urejajo v pravnem smislu.

Strokovni vidik je pomemben za samo delovanje Računskega sodišča RS. Strokovne temelje in podlage črpa iz mednarodnega prostora, kjer se prek mednarodnih

organizacij in institucij zbirajo in prečiščujejo izkušnje v delovanju vrhovnih revizijskih ustanov v mnogih deklaracijah, standardih in smernicah.

Pravna opredelitev v bistvu ni v pristojnosti Računskega sodišča RS, temveč zakonodajalca in je rezultat širšega soglasja o tem, kaj naj bi Računsko sodišče kot vrhovna revizijska institucija počelo, kakšen naj bi bil njegov položaj in pristojnosti ter kako naj bi bilo umeščeno v državni sistem.

Pri svojem delu se Računsko sodišče RS opira na naslednje **strokovne temelje**:

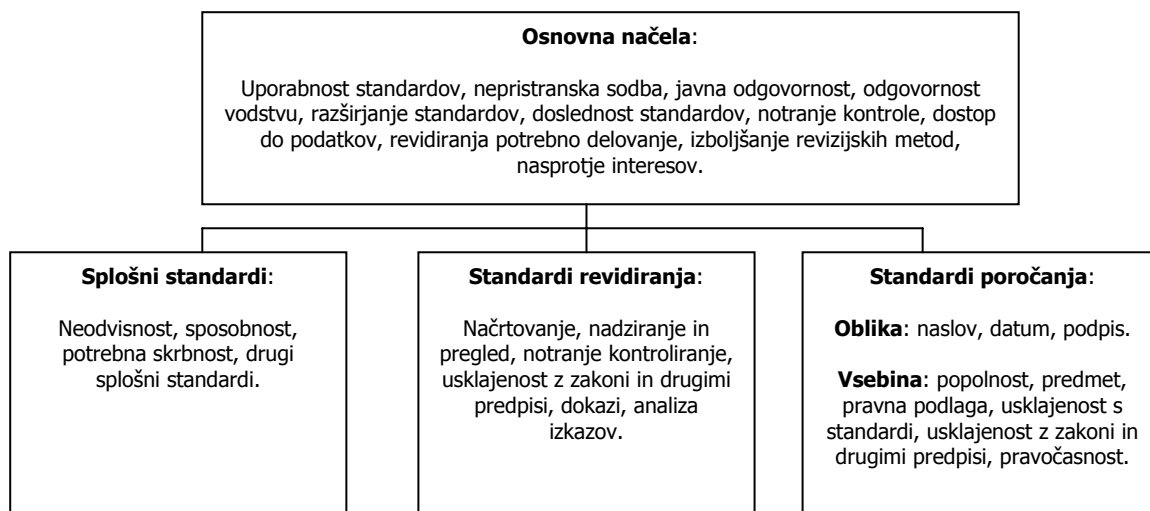
- Limska deklaracija,
- revizijski standardi INTOSAI,
- evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI,
- kodeks etike za revizorje v javnem sektorju.

Limska deklaracija je ena temeljnih listin Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih inštitucij (INTOSAI), v kateri so v sedmih poglavjih obravnavani naslednji vsebinski sklopi: pomen državne revizije, neodvisnost revizijske institucije in njenih članov, odnos revizijske institucije do državnega vrha in ostalih vej oblasti, pooblastila državne revizije za preiskovanje in izvrševanje ukrepov, poročanje o delovanju revizijske institucije ustreznim organom in javnosti. V njej so postavljena načela, na katerih temeljita položaj in delovanje državne revizije v obliki, ki je sprejemljiva za vse države, ne glede na obliko njihove ureditve. Namen deklaracije je tudi, da se v vseh državah članicah izenačijo položaj in pristojnosti državnih revizijskih institucij. Tako so z leti postala del pravne ureditve vseh držav članic INTOSAI, ki so se ob sprejetju deklaracije obvezale, da jo bodo vgradile v lastne pravne sisteme (Colić, 1997, str. 7, 8).

Standardi INTOSAI so bili sprejeti leta 1992 in so zelo pomembni za delo vrhovne revizijske institucije, saj omogočajo možnost sprejetja edinstvene metodologije v postopkih in pri opravljanju nalog državnega revidiranja, hkrati pa je na njihovi podlagi omogočen sprejem internih standardov za posamezno državo. Standardi INTOSAI odražajo najvišje možno soglasje držav članic glede državnega revidiranja, posamezne države pa si lahko te standarde priredijo, upoštevajoč specifične naloge, ki jih izvajajo (Colić, 1999, str. 187-188).

Standardi INTOSAI so razdeljeni v štiri poglavja, ki jih prikazuje Slika 1 (na strani 18).

Slika 1: Prikaz strukturiranosti Revizijskih standardov INTOSAI



Vir: Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 27.

Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI so operacionalizirana načela, postopki in standardi najboljše revizijske prakse v državah članicah Evropske unije. Njihov namen je poenotiti obstoječe prakse v članicah EU in smernice usmeritve državnega revidiranja v državah kandidatkah za članstvo (Maher, 1999, str. 163-164).

Smernice so razdeljene na pet skupin (European Implementing Guidelines for INTOSAI Auditing Standards, 1998, str. 2-4).

1. skupina: priprava revizije (načrtovanje revizije, pomembnost in revizijsko tveganje in revizijski dokazi in pristop);
2. skupina: pridobivanje revizijskih dokazov (vrednotenje in testiranje notranjih kontrol, revidiranje informacijskih sistemov, revizijsko vzorčenje, analitični postopki, uporaba dela veščakov, dokumentiranje),
3. skupina: zaključevanje revizije (poročanje, druge informacije in dokumentacija, ki zajema revidiranje računovodskih izkazov);
4. skupina: smernica za revizijo izvajanja nalog;
5. skupina: splošne smernice (zagotavljanje kakovosti, odprava nepravilnosti poslovanja, uveljavljanje dobre računovodske prakse).

V četrti skupini je posebej obravnavana revizija izvajanja nalog, ki je potrebna zaradi vse večjih pričakovanj in zahtev davkoplačevalcev po preudarni rabi javnih sredstev. Posebna obdelava je potrebna tudi zaradi izjemne zahtevnosti in obsežnosti revidiranja izvajanja nalog, ki odraža kakovost izvedbe in koristnost porabe javnega denarja, hkrati pa je za revidiranja povratna informacija pri izdelavi najrazličnejših standardov njegovega poslovanja (Maher, 1999, str. 163-164).

Revizorji Računskega sodišča RS uporabljajo tudi **Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju**, ki ga je sprejela Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij novembra 1998. Kodeks sestavljajo osnovne zahteve etike, saj razlike v kulturi, jeziku ter v pravni in družbeni ureditvi med posameznimi državami zahtevajo njihovo prilagoditev okolju posamezne države. Kodeks naj bi torej predstavljal temelj, na podlagi katerega naj bi vrhovna revizijska institucija razvila državni kodeks revizijske etike, hkrati pa poziva vrhovne revizijske institucije, da ravno zaradi omenjenih razlik sprejmejo svoje kodekse etike. Ta kodeks naj bi veljal tudi za revizorje, ki kot zunanji sodelavci vrhovne revizijske institucije sodelujejo pri reviziji (Code of Ethics and Auditing Standards, 1998, str. 7).

Računsko sodišče RS poleg naštetih uporablja še druge strokovne podlage. Tako se poleg zgoraj navedenih smiselno in po potrebi uporabljajo še mednarodni standardi revidiranja, med katerimi je tudi 17 standardov, ki opredeljujejo revidiranje z zornega kota javnega revidiranja, in standardi, ki jih je izdal Vrhovni revizijski urad Združenih držav Amerike (General Accounting Office – GAO).

Osnovni podlagi, ki predstavljata **pravne temelje** delovanja Računskega sodišča najdemo v Zakonu o Računskem sodišču (ZRacS-1, 2001) in Poslovniku Računskega sodišča.

Delovanje Računskega sodišča RS je določeno z Zakonom o Računskem sodišču (ZRacS-1, Uradni list RS, št. 11/01). Od leta 2001 imamo v Sloveniji nov Zakon o Računskem sodišču, ki je po prvem obdobju veljave prvotnega Zakona o Računskem sodišču (ZRacS, Uradni List RS 48/94), upoštevajoč izkušnje začetnega obdobja, pri revidiranju javne porabe uvedel nekatere novosti pri delovanju Računskega sodišča RS, ki naj bi pripomogle k hitrejšemu in učinkovitejšemu revidiranju javne porabe.

Zakon o Računskem sodišču tako opredeljuje splošne določbe delovanja, sestavo in pristojnosti institucije ter postopke in način njenega dela. Razdeljen je v osem poglavij, v katerih ureja vprašanja o položaju, organizaciji, nalogah in pristojnostih Računskega sodišča RS, predpisuje način izvajanja revizijske pristojnosti, ureja pogoje za delo in statusno-materialni položaj zaposlenih, vsebuje pa tudi kazenske določbe za ugotovljene prekrške odgovornih oseb.

Drugi pomemben pravni temelj je poslovnik Računskega sodišča RS. Ta v petdesetih členih, razporejenih v osem poglavij, natančno opredeljuje posamezne postopke pri izvajanju revizijske pristojnosti, našteva akte, s katerimi Računsko sodišče RS izvaja svojo revizijsko pristojnost in opredeljuje javnost njegovega dela. Poslovnik sprejme Računsko sodišče RS samo v soglasju z državnim zborom.

Poleg zakona in poslovnika pa delovanje Računskega sodišča RS določajo še nekateri drugi zakoni in podzakonski predpisi. Gre za predpise, ki zavezujejo Računsko sodišče RS k nadzoru (Zakon o volilni kampanji npr. zavezuje Računsko sodišče RS, da nadzoruje porabo sredstev organizatorja volilne kampanje).

3.2. Računsko sodišče Republike Slovenije

3.2.1. Umestitev Računskega sodišča RS v državno ureditev

Vsak državni organ zahteva svoje mesto v državni strukturi. Še toliko bolj je to pomembno za tako pomemben organ, kot je vrhovna revizijska institucija. Prav tako je pomembno določiti njegova razmerja do drugih organov in natančno opredeliti njegove pristojnosti.

Vrhovne revizijske institucije imajo zaradi svoje kontrolne funkcije vsekakor poseben položaj. Zato je njihova umestitev v državno strukturo težavna. Kljub temu pa jih v kontinentalnem pravu uvrščajo med sodišča oziroma jim pripisujejo sodne pristojnosti. Ponavadi jih obravnavajo kot posebna sodišča ali kot poseben državni organ s sodnimi pristojnostmi (Abrahamsberg, 1994, str. 10).

Položaj Računskega sodišča RS je opredeljen v 150. in 151. členu Ustave RS (1991), ki sodita v poglavje o javnih financah. Tako 150. člen Ustave RS (1991) opredeljuje Računsko sodišče RS kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Določa tudi, da ureditev in pristojnosti Računskega sodišča RS določa zakon in da je Računsko sodišče RS pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon. V 151. členu pa Ustava RS (1991) določa, da člane Računskega sodišča RS imenuje državni zbor.

Računsko sodišče RS je v ustavi obravnavano pod samostojnim naslovom javne finance, kamor sodi zaradi celovitosti obravnave javnih financ. V tem poglavju so obravnavani načini pridobivanja sredstev za potrebe javne blaginje. Na tem mestu je tudi določeno, da država in občine izkazujejo vrednost svojega premoženja s premoženjskimi bilancami, vsi prihodki in izdatki javnih financ pa se vodijo v proračunih. Na koncu tega poglavja sta računsko sodišče in centralna banka določena kot posebna državna organa, katerih organizacijo in pristojnosti predpisujeta posebna zakona. V Ustavi torej ni nikakršnih določil, ki bi opredeljevala sodne pristojnosti računskega sodišča (Abrahamsberg, 1994, str. 11).

Umestitev Računskega sodišča RS v državno ureditev ureja tudi Zakon o Računskem sodišču (ZRacS-1, 2001). Tako ga v prvem členu opredeljuje kot v razmerju do drugih državnih organov najvišji samostojni in neodvisni revizijski organ kontrole državnih

računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. V istem členu je tudi izključena možnost, da bi drugi državni organi izpodbijali akte, s katerimi Računsko sodišče RS izvršuje revizijsko pristojnost (ZRacS-1, 2001).

Oblast delimo na tri veje: zakonodajno, izvršilno in sodno. Računsko sodišče RS je avtonomna vrhovna revizijska institucija, ki ne sodi v nobeno od treh vej oblasti. Čeprav ima v svojem naslovu izraz "sodišče", pa nima pravnega položaja sodišča. Tako Računsko sodišče RS ne odloča v sporih in ne izreka sankcij zaradi varstva pravic. Akti, s katerimi izvršuje svojo revizijsko pristojnost, nimajo izvršilne moči. Računsko sodišče RS torej kljub svojemu imenu ne izvaja sodne oblasti (Korpič Horvat, 1997, str. 9).

Prav tako nima zakonodajne pristojnosti. Računsko sodišče RS sicer lahko pomaga in svetuje pri pripravi posameznih zakonov ali izdaja revizijske standarde, vendar pri tem ne gre za zakonodajno pristojnost, ki jo ima v naši ureditvi v celoti državni zbor (Korpič Horvat, 1997, str. 10).

Računsko sodišče RS ravno tako ni organ izvršilne oblasti. Nima pristojnosti izdajanja splošnih ali posamičnih izvršilnih aktov, prav tako ne tudi pristojnosti, da bi usmerjalo in vodilo organe državne uprave. Poročila, ki jih izdaja Računsko sodišče RS, opozarjajo izvršilno oblast na nepravilnosti in nesmotnosti, s priporočili pa svetuje, kako jih odpraviti (Korpič Horvat, 1997, str. 10).

Računsko sodišče RS je tako institucija *sui generis* – ne sodi v nobeno od treh vej oblasti, ampak je samostojna institucija, njena naloga pa je strokovni finančni nadzor porabe javnih sredstev, kar hkrati pomeni, da pod njegovo pristojnost nadzora sodijo tudi vse tri veje oblasti. O tem mora poročati in svetovati (Korpič Horvat, 1997, str. 10).

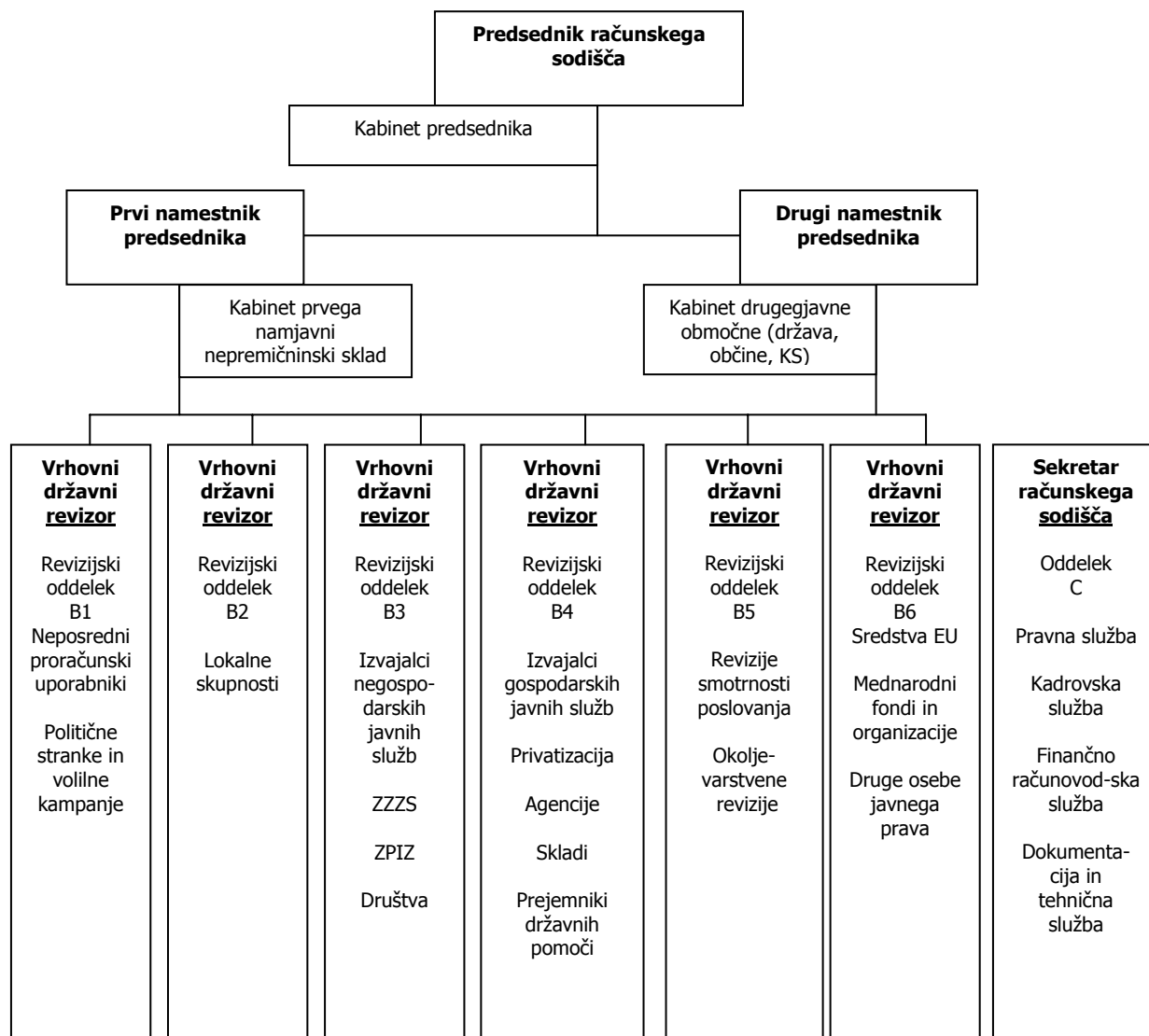
3.2.2. Organiziranost Računskega sodišča RS

Sestava in organiziranost Računskega sodišča RS je določena z Zakonom o Računskem sodišču (ZRacS-1, 2001). Ta določa število članov in vrhovnih državnih revizorjev ter njihove pristojnosti.

Tako določa, da vodstvo Računskega sodišča RS sestavljajo predsednik ter dva namestnika predsednika Računskega sodišča RS. Predsednik in namestnika so člani Računskega sodišča RS, skupaj pa tvorijo senat Računskega sodišča RS, ki je odgovoren za sprejem poslovnika Računskega sodišča RS, ki ga potrdi državni zbor. Tako predsednik kot namestnika morajo biti državljani Republike Slovenije, imeti morajo najmanj univerzitetno izobrazbo, morajo pa biti strokovnjaki na področju, kar je pomembno za izvrševanje pristojnosti Računskega sodišča RS. Člane Računskega

sodišča RS imenuje za dobo devetih let državni zbor na predlog predsednika republike. Po preteku mandatne dobe lahko ponovno kandidirajo (ZRacS-1, 2001).

Slika 2: Organizacijska shema Računskega sodišča Republike Slovenije



Vir: Interno gradivo Računskega sodišča RS, 2005.

Računsko sodišče RS ima poleg članov še največ šest vrhovnih državnih revizorjev. Vrhovni državni revizor mora ravno tako biti državljan Republike Slovenije, poleg tega pa je zahtevana ustrezna izobrazba – znanstveni naslov in ustrezne izkušnje ali univerzitetna izobrazba in naziv preizkušeni državni revizor oziroma pooblaščen revizor. Predsednik vrhovnega sodišča jih imenuje za dobo devetih let, po preteku mandata pa lahko ponovno kandidirajo. Vrhovni državni revizorji vodijo posamezne revizijske oddelke in izvršujejo revizijsko pristojnost v skladu z Zakonom o Računskem sodišču (2001) in v skladu s pooblastili predsednika Računskega sodišča RS. Za področje lokalne samouprave je imenovan poseben vrhovni državni revizor. Vrhovni državni revizorji so za svoje delo odgovorni predsedniku Računskega sodišča RS.

Računsko sodišče RS ima sekretarja. Ta je zadolžen za usklajevanje dela podpornih služb Računskega sodišča RS, vodi njegovo poslovanje Računskega sodišča RS, je odredbodajalec za izvrševanje finančnega načrta in opravlja še druge naloge po pooblastilu predsednika Računskega sodišča RS. Sekretarja Računskega sodišča RS imenuje predsednik računskega sodišča za dobo devetih let (ZRacS-1, 2001).

Poleg revizijskih služb ima Računsko sodišče RS tudi podporne službe. Zaposlene za delovna mesta izbira računsko sodišče samo, pogoj pa je da so državljani Republike Slovenije (ZRacS-1, 2001).

Pri izvrševanju svoje revizijske pristojnosti lahko Računsko sodišče RS lahko k delu povabi tudi izvedence ali izvedensko skupino. Za izvedenca je lahko imenovan nekdo, ki ima ustrezne strokovne izkušnje na področju, ki je pomembno za izvrševanje revizijske pristojnosti. Lahko je tuj državljan. Izvedenca imenuje predsednik Računskega sodišča RS za nedoločen čas. Računsko sodišče RS je odgovorno za svoje ugotovitve tudi v primeru, ko se opira na mnenje izvedenca (ZRacS-1, 2001).

Prvega junija 2005 je bilo na Računskem sodišču RS 127 zaposlenih, število zaposlenih do konca 2006 pa naj bi doseglo število 136; 73 odstotkov zaposlenih so revizorji. Večina zaposlenih (80 odstotkov) ima visoko univerzitetno izobrazbo, magistrrov in doktorjev znanosti pa je 8 odstotkov. Revizorji so predvsem ekonomisti in pravniki, nekaj jih ima tudi drugačno izobrazbo (psiholog...). Računsko sodišče RS namenja posebno pozornost tudi v usposabljanju pripravnikov in asistentov za revizijski poklic (Organizacija in sestava računskega sodišča, 2005).

3.2.3. Pristojnosti in naloge Računskega sodišča RS

Temeljna naloga vrhovne revizijske institucije v vsaki državi je izvajanje neodvisnih revizij in preiskovanj, ki dajejo objektivne informacije, nasvete in zagotovila parlamentu. Ob tem stopajo vedno bolj v ospredje druge naloge državnih revizorjev, kot so svetovanje, pospeševanje odgovornosti in širjenje najboljše prakse v državno upravo ter opozarjanje na prevare in nepoštena dejanja (Vidovič, 1999, str. 12).

Zakon o Računskem sodišču (2001) v členih od 20. do 23. določa naslednje pristojnosti:

- *revizijska pristojnost*: računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Revidira lahko pravilnost ali smotrnost poslovanja ter akt o preteklem ali o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev. Tako računsko sodišče pri svojem delu pridobiva ustrezne in zadostne dokaze za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami ter za izrek mnenja o učinkovitosti ali uspešnosti poslovanja;

- *svetovanje uporabnikom javnih sredstev*: svetovanje poteka tako, da revidirancu daje priporočila o njegovem poslovanju, lahko daje pripombe k osnutkom zakonov in drugih predpisov, lahko sodeluje pri strokovnih razpravah o javnofinančnih vprašanjih; v poročilu državnemu zboru podaja predloge ter daje mnenja o javnofinančnih vprašanjih;
- *izdajanje potrdil za revizorske nazive*: Računsko sodišče RS lahko izdaja tudi strokovne nazive osebam, ki imajo ustrezne izkušnje in opravijo ustrezno izobraževanje;
- *izdajanje revizijskih standardov in priročnikov*: Računsko sodišče RS lahko izdaja standarde za revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev, ki se nanašajo na izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča, revizijske priročnike in drugo strokovno literaturo, pomembno za razvoj revizijske stroke.

Ena najpomembnejših nalog vrhovne revizijske ustanove je revidiranje porabe proračunskih sredstev, torej poročanje o tem, ali so bila proračunska sredstva porabljena na način, kot je določil državni zbor (postopki, višina in namen). Revizor si bo v postopku revidiranja pridobil zadostna zagotovila o tem (Vidovič, 1999, str. 12):

- ali so bila proračunska sredstva porabljena za namene, ki jih je določil državni zbor in ali so izdatke odobrile odgovorne in pooblaščen osebe (usklajenost s pooblastili),
- ali je revidiranec posloval skladno z zakoni in drugimi predpisi ter strokovnimi zahtevami, kot so računovodska načela in standardi (usklajenost s predpisi in standardi).

Namen dela državnih revizorjev je pospeševati (Vidovič, 1999, str. 12):

- resnično in pošteno računovodsko evidentiranje in izkazovanje poslovnih dogodkov,
- učinkovitost in produktivnost javnih storitev,
- stroškovno uspešnost pri izvajanju dejavnosti državne uprave in drugih porabnikov javnih sredstev,
- zbiranje prihodkov, ki pripadajo državi.

Revizor bo pri svojem delu poleg računovodskih standardov in standardov revidiranja tudi ugotavljal, če so spoštovana načela, kot so primernost in pravilnost poslovnih dogodkov, iskal pa bo tudi dokaze o gospodarni, učinkoviti in uspešni porabi javnih sredstev. Osnovna načela, ki podpirajo revizije javnega sektorja, so odgovornost do državnega zbora, neodvisnost, nepristranskost in strokovnost (Vidovič, 1999, str. 12).

4. REVIDIRANCI IN POSTOPKI PRI REVIDIRANJU

4.1. Revidiranci Računskega sodišča RS

Zakon o Računskem sodišču (2001) v prvem odstavku 20. člena določa, da Računsko sodišče RS revidira pravilnost in smotrnost poslovanja, lahko pa revidira tudi akt o preteklem in tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Računsko sodišče RS pri izbiri revidirancev odloča samostojno, vendar je v nekaterih primerih kljub samostojnosti vezano na Zakon o Računskem sodišču (2001) in še nekatere druge posebne zakone. Noben organ ne more Računskemu sodišču RS nalagati in določati dela, pač pa le-to samostojno presoja, katere revizije bi lahko bile v interesu javnosti. Kljub temu pa je po Zakonu o Računskem sodišču (ZRacS-1, 2001, 2. odstavek 25. člena) dolžno obravnavati tudi predloge državnega zbora, pri čemer za izvedbo revizije upošteva pet njihovih predlogov (najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora).

Zakon o Računskem sodišču (2001) v 25. členu določa, da mora Računsko sodišče RS vsako leto revidirati pravilnost izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države), pravilnost poslovanja javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje, pravilnost poslovanja zavoda za pokojninsko zavarovanje, pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb, poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb. Pri tem sta reviziji zdravstvenega in pokojninskega zavarovanja omejeni na pravilnost poslovanja v obveznem delu zavarovanja.

Zakon o volilni kampanji zavezuje organizatorja volilne kampanje, da poroča o zbranih in porabljenih sredstvih tudi Računskemu sodišču (ZVolK, 1997, 19. in 19. a. člen), isti zakon pa zavezuje Računsko sodišče RS, da opravi revizijo (ZVolK, 1997, 24. a in 24. b člen).

Da bi lahko ugotovili, kateri so možni revidiranci Računskega sodišča RS, moramo najprej opredeliti pojme "javni sektor", "uporabnik javnih sredstev" in "prejemnik proračunskih sredstev". Osnovno vprašanje je, ali za posamezne pravne osebe velja javno ali zasebno pravo. Za osebe javnega prava velja, da je dovoljeno tisto, kar je izrecno določeno, za osebe zasebnega prava pa velja, da je dovoljeno vse, kar ni izrecno prepovedano (Korpič Horvat, 2000, str. 46). Tako je zelo pomembno, kateri subjekti sodijo v javni in kateri v zasebni sektor. Ta razvrstitev vpliva tudi na določitev izvajanja zunanjih revizij in s tem na to, katere pravne osebe v skladu s to razvrstitvijo lahko revidira Računsko sodišče RS. Ravno tako pa ta razvrstitev vpliva na obseg revidiranja in poročanja o revizijskih ugotovitvah (Korpič Horvat, 2000, str. 46).

Odgovor najdemo v petem odstavku 20. člena ZRacS-1 (2001), kjer je opredeljeno, da so uporabniki javnih sredstev, torej tudi subjekti nadzora Računskega sodišča RS, naslednje osebe:

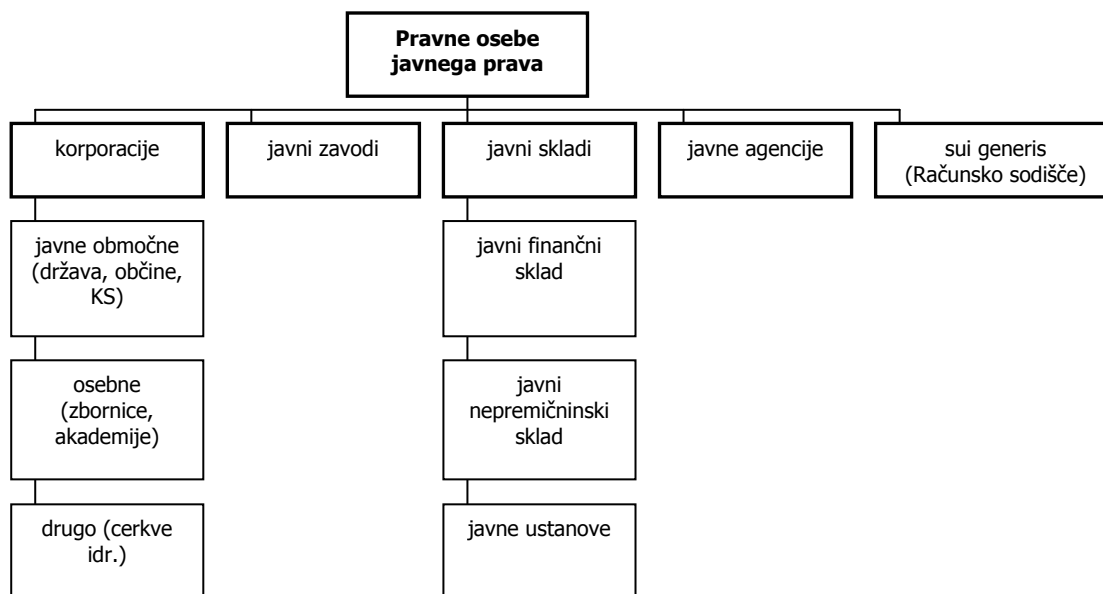
- pravne osebe javnega prava,
- pravna oseba zasebnega prava, če zanjo velja, da je dobila pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti; da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije; da je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež;
- fizična oseba, če zanjo velja, da je dobila pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti; da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

Poleg tega pa tudi Zakon o javnih financah v 8. točki 3. člena določa, katere pravne osebe sodijo v javni sektor (Zakon o javnih financah, 1999):

- neposredni uporabniki proračuna (državni oz. občinski organi ali organizacije ter občinska uprava),
- posredni uporabniki proračuna (javni skladi, javno zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina),
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (oba v obveznem delu zavarovanja), javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje,
- druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Lahko gre za osebo zasebnega ali javnega prava. Če imata država ali občina večino delnic ali deležev, ima lahko ta pravna oseba kot samostojni nosilec pravic in obveznosti status pravne osebe zasebnega prava, za katero v celoti veljajo norme Zakona o gospodarskih družbah, ali pa ima značilnosti ene od pravnoorganizacijskih oblik gospodarskih javnih služb po tem zakonu.

Na podlagi določb Zakona o javnih financah in ZRacS-1 (2001) lahko sklenemo, da se med osebe javnega prava štejejo neposredni in posredni proračunski uporabniki, ker imajo značilnosti oseb javnega prava. Zanje velja, da so ustanovljeni so z javnopravnim aktom, ustanovila pa jih je država ali občina in opravljajo dejavnosti v javnem interesu. Enake značilnosti imata tudi Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, ki se tako razvrščena med osebe javnega prava.

Slika 3: Prikaz pravnih oseb javnega prava



Vir: Trstenjak, 2003. str. 79.

Prejemnika proračunskih sredstev opredeljuje Zakon o javnih financah v 7. točki 3. člena, ki pravi, da so to fizične in pravne osebe, ki prejmejo proračunska sredstva na podlagi pogodbe, sklenjene z neposrednim uporabnikom, njegove odločbe ali sklepa (Zakon o javnih financah, 1999). Na podlagi povedanega lahko sklenemo, da je z navedenimi določbami obeh zakonov krog možnih revidirancev Računskega sodišča RS zelo natančno določen.

Računsko sodišče RS lahko nadzira tudi poslovanje vseh drugih oseb, ki vstopajo v poslovna razmerja z osebami, ki jih nadzoruje, za tisti del poslovanja, ki se nanaša na javna sredstva. Tovrstna razmerja se lahko vzpostavijo med osebami javnega prava, ali pa tudi med osebami javnega in zasebnega prava, ne gre pa za trajnejša razmerja. V praksi gre za dotacije in subvencije države. V teh primerih Računsko sodišče RS preverja le namensko porabo sredstev (Korpič Horvat, 1999, str. 54).

Iz omenjenega lahko ugotovimo, da Računsko sodišče RS preverja javnofinančna sredstva državnega proračuna, proračunov občin in sredstev socialno varstvenih blagajn. Z upoštevanjem dosedanje prakse Računskega sodišča RS lahko sklenemo, da nadzor, ki ga opravlja Računsko sodišče RS, zajema veliko število subjektov. To so ministrstva in vsi drugi neposredni uporabniki proračunskih sredstev, ki so v proračunu določeni kot nosilci postavk (predsednik Republike Slovenije, državni zbor, državni svet, republiška volilna komisija, varuh človekovih pravic, ustavno sodišče, urad predsednika vlade, vladne službe, Slovenska akademija znanosti in umetnosti, vrhovno sodišče, višja in okrožna sodišča, tožilstva, pravobranilstva, republiški senat za prekrške, delovna in socialna sodišča, sodniki za prekrške in upravne enote), posredni

proračunski uporabniki (javni zavodi s področja šolstva, športa, predšolske vzgoje, zdravstva, socialnega varstva, kulture znanosti in tehnologije, zdravstvenega zavarovanja, zaposlovanja in zavarovanja za primer brezposelnosti ter pokojninskega in invalidskega zavarovanja), pravne osebe po Zakonu o gospodarskih javnih službah (javni gospodarski zavodi - Center za promocijo turizma Slovenije..., javna podjetja - Družba za avtoceste v Republiki Sloveniji d.d., javna podjetja na področju elektrogospodarstva - Elektro – Slovenija d.o.o., Javno podjetje Savske elektrarne d.o.o.; Javno podjetje za pripravo republiških organov in organizacij za delo v vojni ter ob naravnih in drugih nesrečah, Slovenske železnice d.d., idr.), skladi, katerih ustanoviteljica je Republika Slovenija (Sklad za razvoj d.d., Slovenski odškodninski sklad d.d., Tehnološko razvojni sklad RS d.d., Sklad kmetijskih zemljišč in gozdov...) agencije, ki jih je ustanovila Republika Slovenija (Agencija za prestrukturiranje in privatizacijo, Agencija za sanacijo bank in hranilnic...), gospodarske družbe, v katerih je država ali lokalna skupnost družbenik ali delničar, vse osebe civilnega prava, ki prejemajo za svoje poslovanje proračunska sredstva (društva, ustanove, službe, združenja), nekateri nosilci javnih pooblastil in vse druge pravne osebe, ki vstopajo v poslovna razmerja z državo (Korpič Horvat, 1999, str. 54-55).

4.2. Postopki pri izvrševanju revizijske pristojnosti

4.2.1. Predrevizijska poizvedba

Zakon o Računskem sodišču (2001) v 26. členu določa, da lahko Računsko sodišče RS v postopku odločanja o uvedbi revizije ali v postopku načrtovanja revizije uporablja predrevizijsko poizvedbo.

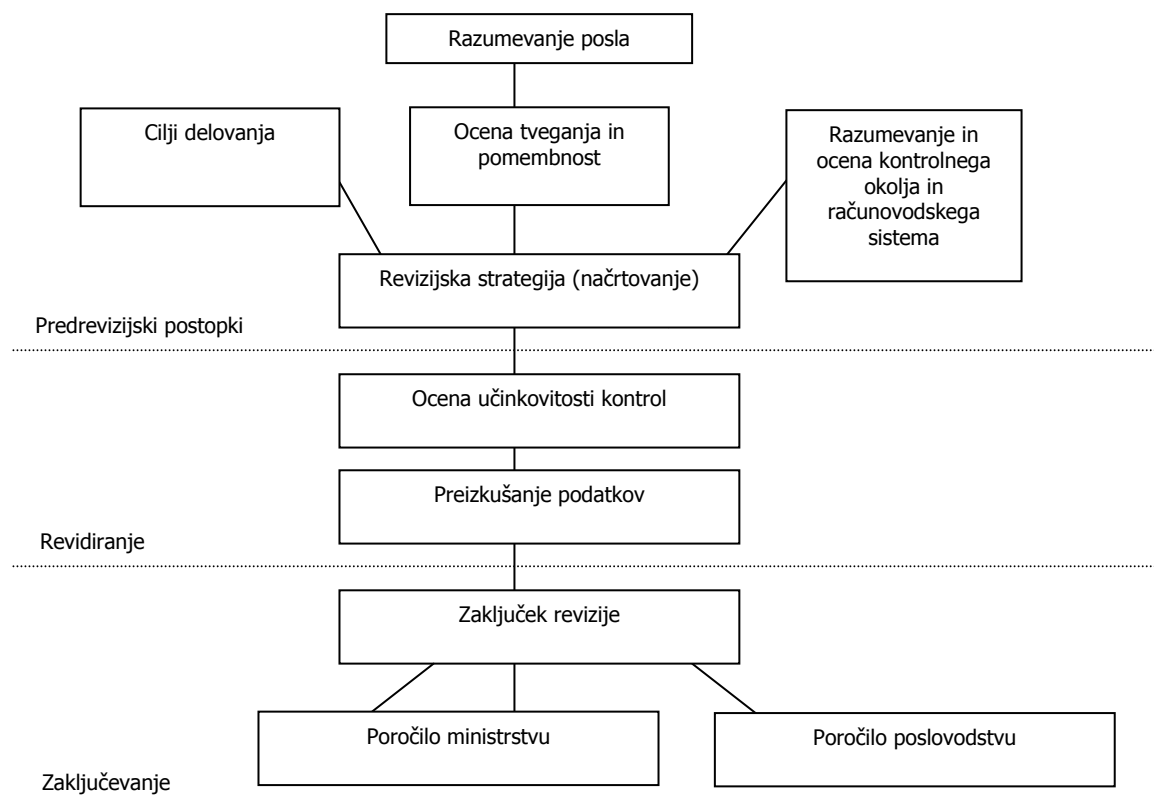
Tako lahko Računsko sodišče RS pred uvedbo revizije od uporabnika javnih sredstev zahteva vse podatke in dokumentacijo ter opravi poizvedbe, ki so potrebne za odločitev o izvajanju revizije, ali pridobi podatke za podrobnejše načrtovanje in natančno določanje obsega in izvajanje revizije. Postopek predrevizijske poizvedbe naj bi vplival na kvalitetno in hitrejše načrtovanje in izvajanje revizij (Korpič Horvat, 2002, str. 48-49).

Uporabnik javnih sredstev je na zahtevo Računskega sodišča RS dolžan posredovati zahtevane podatke. V skladu s 1. odstavkom 38. člena ZRacS-1 (2001) pa se v primeru, ko uporabnik javnih sredstev ne predloži zahtevanih podatkov v določenem roku, odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev kaznuje z denarno kaznijo. V okviru predhodne poizvedbe lahko Računsko sodišče RS opravi tudi predhodne revizije. To možnost uporabi predvsem takrat, ko ocenjuje tveganja pri delovanju notranjih kontrol (Korpič Horvat, 2002, str. 48-49).

4.2.2. Revizijski postopek

Posamezne vrhovne revizijske institucije lahko samostojno oblikujejo in določijo postopke revidiranja, vendar se v osnovi vse držijo postopka, ki ga prikazuje slika 4.

Slika 4: Okvirni potek revizije



Vir: Maher, 1999, str. 172.

4.2.2.1. Načrtovanje revizije

Računsko sodišče RS načrtuje svoje delo na dveh ravneh: prvo predstavlja načrtovanje letnega programa dela Računskega sodišča RS, drugo raven pa načrtovanje posamezne revizije.

4.2.2.1.1. Priprava letnega programa dela Računskega sodišča RS

Predsednik Računskega sodišča RS pred iztekom leta določi program dela Računskega sodišča RS. Pred tem revizijskim sektorjem posreduje temeljna izhodišča. V njih določi strateške usmeritve in težišča revidiranja, ki vsebujejo usmeritve glede vrste in predmeta revizij ter usmerjenost na posamezna področja. Vrhovni državni revizorji, pristojni za posamezne revizijske enote, posredujejo predsedniku predloge za uvedbo revizij na posameznih revizijskih področjih.

Posamezni sektorji pri izbiri revizij poleg revizijskih tem, ki jih predlaga predsednik Računskega sodišča RS, upoštevajo še splošna načela izbiranja (Vidovič, 1999, str. 39):

- časovna oddaljenost zadnje revizije,
- obseg poslovanja,
- pomembnost po višini sredstev, vrsti in vsebini predmeta,
- nekatere posebnosti, ki pritegnejo pozornost revizorjev ali javnosti,
- visoka stopnja tveganja,
- večje spremembe pomembnih značilnosti, npr. nova zakonodaja,
- javni interes (predlogi in pobude državnega zbora ali drugih pravnih in fizičnih oseb).

Pri oblikovanju predlogov morajo upoštevati tudi obveznosti iz drugega in četrtega odstavka 25. člena ZRacS-1 (2001), obveznosti iz Zakona o javnih financah ter obveznosti iz ostalih zakonov, ki zavezujejo Računsko sodišče RS k revizijam.

Revizijski sektor sporoči predsedniku Računskega sodišča RS izbrane revizije v obliki revizijskih namer. Namere morajo vsebovati najmanj naslednje informacije (Vidovič, 1999, str. 39):

- opredelitev revizije (vrsta revizije, revidiranec, predmet/obseg revizije, cilji in težišča revizije),
- utemeljitev revizije,
- izvedbeno zamisel (način izvedbe, revizijska skupina, izvedbeni čas, predvideni začetek pregleda pri revidirancu, predvideni datum izdaje predhodnega poročila ter ocena izvedbenih stroškov).

Predsednik in namestnika Računskega sodišča RS lahko dodata tudi svoje predloge, ki so jih morda revizijski sektorji izpustili. Izmed podanih predlogov predsednik izbere tiste, ki jih uvrsti v letni program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti Računskega sodišča RS. Ko je letni program sprejet, začne Računsko sodišče RS izvajati posamezne revizije.

4.2.2.1.2. Načrtovanje posamezne revizije

Standardi INTOSAI določajo, da mora revizor načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito in pravočasno izvedbo na visoki kakovostni ravni. Prav tako določajo, da mora vrhovna revizijska ustanova prednostno obravnavati tiste revizijske naloge, h katerim je zakonsko zavezana, šele nato pa oceniti prednostne naloge za

druga področja, o katerih lahko odloča v okviru svojih pooblastil in pristojnosti (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 49).

Načrtovanje revizije vključuje tudi naslednje postopke: zbiranje informacij o revidirancu, določanje cilja in obsega revizije, izdelava predhodne analize za določitev načina, narave in obsega poizvedb, ki jih bo potrebno opraviti, osvetlitev posebnih problemov, ki jih predvidevajo pri načrtovanju revizije, priprava predračuna in časovne razporeditve poteka revizije ter seznanjanje revidiranca z obsegom, namenom revizije ter z sodili za ocenjevanje (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 49).

Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI poudarjajo poseben pomen delovanja revidirančevega okolja. Tako naj bi vrhovna revizijska ustanova pri načrtovanju revizije ocenila delovanje okolje s posebnim vprašalnikom. Z njegovo pomočjo izdela skupno oceno delovanja revidirančevega okolja. Pri ocenjevanju okolja se ovrednotijo različni dejavniki (etične vrednote, cilji, ki si ji je postavilo vodstvo, stil delovanja, organizacijska struktura, pooblastila in odgovornost; obveščenost in komunikacija, osebje in predanost odgovornosti ter spremljanje), ki skupaj tvorijo kakovost okolja. Za revizorja pomeni odlično okolje, da dobro delujejo kontrolni postopki in da je sistem organizacije in delovanja dobro nadziran. Tako lahko revizor zaupa delovanju notranjih kontrol. Kakovost delovanja notranjih kontrol opredeljuje tudi stopnjo tveganja pri revidirancu, ta pa vpliva na določanje obsega revizorjevega preiskovanja (Maher, 1999, str. 175-176).

Načrt revizije pomeni temeljito pripravo na izvedbo, njegov pretežni del pa je preizkušanje in vrednotenje notranjega kontroliranja ter preizkušanje podatkov pri revidirancu. Če je priprava na izvedbo revizije opravljena temeljito in dovolj poglobljeno, bo lahko izvedba pri revidirancu potekala nemoteno in hitreje. Poleg tega pa je cilj priprave revizijskega načrta v tem, da se razvije revizijski pristop, ki bo zagotovil zadostne dokaze in zagotavljal dobro podporo izraženemu mnenju.

4.2.2.2. Izvedba revizije

Izvedba revizije poteka pri revidirancu in zajema strokovni odnos in sodelovanje z revidirancem, zbiranje, analiziranje in ovrednotenje dokazov. Revizor predstavi revidirancu cilje in predmet revizije, seznanjeni ga z vprašanji, metodami zbiranja dokazov in nadaljuje s pridobivanjem primernih, ustreznih in razumnih dokazov. Zbiranje in presoja dokazov je zahtevna naloga, na obseg zbiranja dokazov pa vpliva delovanje revidirančevih kontrol. Pri tem revizor oceni stopnjo tveganja pri delovanju kontrol. Če je ta visoka, se bo odločil za večji obseg zbiranja vrednotenja dokazov. Pri tem mora revizor skrbeti za ustrezno dokumentiranje. Revizor ocenjuje vsak dokaz posebej in vse

dokaze skupaj in na podlagi tega oblikuje sklep, ki se izrazi v obliki mnenja (Korpič Horvat, 2001, str. 123).

4.2.2.2.1. Preizkušanje in vrednotenje notranjega kontroliranja

Notranje kontrole so proces, s katerim organizacija učinkovito in uspešno dosega svoje cilje. Hkrati so notranje kontrole skupek usmeritev in postopkov, ki (Internal Control, 2001, str. 1):

- zagotavljajo, da je poslovanje organizacije v skladu z zakoni, predpisi in usmeritvami vodstva;
- spodbujajo gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje in doseganje ciljev;
- varujejo sredstva in vire sredstev pred prevarami, zlorabami, izgubami in napakami;
- zagotavljajo kakovostne proizvode in storitve, ki so v skladu z cilji podjetja;
- razvijajo in vzdržujejo zanesljive in pravočasne računovodsko-finančne in vodstvene informacije.

Standardi INTOSAI določajo, da mora revizor proučiti in oceniti zanesljivost notranjega kontroliranja. Obseg proučitve in ocene notranjega kontroliranja je odvisen od ciljev revizije in od tega, koliko se revizor namerava zanašati nanj. Pri **reviziji pravilnosti poslovanja** se prouči in oceni zlasti tisto kontroliranje, ki pomaga varovati sredstva in druge dejavnike ter zagotavlja točnost in popolnost računovodskega evidentiranja. Pri **reviziji izvajanja nalog** pa revizor pregleda in oceni tisto kontroliranje, ki pomaga pri gospodarnem, uspešnem in učinkovitem izvajanju poslovanja in zagotavlja usklajenost poslovanja z usmeritvami vodstva enote in pravočasne in zanesljive računovodske podatke in informacije za poslovodstvo (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 52-53).

Revizor se pri proučevanju notranjih kontrol ukvarja z njihovim ovrednotenjem in preizkušanjem in sicer z vidika, ali bodo podprle revizorjevo mnenje o poštenosti uradnih trditev poslovodstva, ali zagotavljajo sprejemljivo zagotovilo o tem (Vidovič, 1997, str. 264):

- da so sredstva zavarovana pred izgubami zaradi nepooblaščenih pridobitev, uporabe ali prodaje,
- da so posli izvedeni v soglasju s pristojnimi organi ter z upoštevanjem veljavne zakonodaje in predpisov,
- da so posli pravilno evidentirani, obdelani in zbrani tako, da omogočijo pripravo osnovnih izkazov in ohranjanje vrednosti sredstev.

Revizor mora podrobno spoznati računovodski proces in uporabljeno računalniško obdelavo podatkov, najpomembnejše poslovske sisteme obveščanja, glavno knjigo in ključne sisteme evidentiranja poslovnih dogodkov. Pomanjkanje kontrolnih postopkov običajno pomeni, da je povečano tveganje za pojav pomembnih napačnih navedb in nepravilnosti (Vidovič, 1997, str. 265).

4.2.2.2. Preizkušanje

Namen preizkušanja podatkov je, da si revizor pridobi zadostna zagotovila o tem, da v osnovnih izkazih ni pomembnih napačnih navedb, da revidirana oseba upošteva pomembna zakonska in druga določila. S preizkušanjem kontrol, ki se izvajajo vzporedno z ostalimi preskusi, pa se lahko oceni uspešnost notranjih kontrol (Vidovič, 1997, str. 265).

Revizor bo izvedel splošen pregled računovodskih izkazov in pri tem proučil (Vidovič, 1997, str. 265):

- ali so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z računovodskimi standardi oz. določili Zakona o računovodstvu, zakonodajo in danimi usmeritvami ter ali so usklajeni z danimi zahtevami;
- ali je računovodska politika prilagojena računovodskim usmeritvam in je pravilno razkrita, stalno uporabljena in ustreza revidirani osebi;
- ali je način razkritij v računovodskih izkazih pravičen;
- ali so razkritja in informacije v računovodskih izkazih ustrezne za pravilno predstavitev in ali so pravične in poštene;
- ali so računovodski izkazi kot celota in informacije, ki so predstavljene v njih, ustrezne in skladne z našim znanjem o revidirani osebi in z rezultati izvedenih revizijskih postopkov.

Poslovodstvo je na splošno odgovorno, da razvije in izvaja učinkovito kontrolo za preprečevanje prevar in zagotovi, da bi jih, če bi se pojavile, lahko takoj odkrili (Vidovič, 1997, str. 265).

Revizorjeva odgovornost je, da odkriva prevare in napake pri revidiranju računovodskih izkazov, ni pa to njegova naloga. Revizor si mora prizadevati, da bi ugotovil, če je prišlo do prevar zaradi napak ali pa so bile povzročene z namerno goljufijo. Če revizor odkrije tako prevaro ali napako, mora ovrednotiti njen materialni vpliv na računovodske izkaze. Na podlagi ocene tveganj bo revizor načrtoval in izvedel revizijo tako, da bo lahko realno pričakoval odkritje napačnih navedb, ki izhajajo iz prevar in napak in pomembneje vplivajo na računovodske izkaze. Revizor dokumentira svoje ugotovitve in se o njih pogovori z ustrezno osebo iz poslovodstva, s člani upravnega odbora ali z najvišjimi predstavniki pristojnih organov (Vidovič, 1997, str. 265-266).

4.2.2.3. Razčiščevalni sestanki

Razčiščevalni sestanek je vmesni korak med izdajo osnutka revizijskega poročila in izdajo predloga revizijskega poročila. Gre za pomembno novost, ki jo je vpeljal novi Zakon o Računskem sodišču iz leta 2001. Na teh sestankih zastopniki oz. pooblašenci revidiranja in pooblašenci Računskega sodišča RS razpravljajo o revizijskih razkritjih, ki so zapisana v osnutku revizijskega poročila, in jih razčiščujejo. Tako ima pooblaščenec revidiranja možnost, da v imenu revidiranja predloži pojasnila k posameznim revizijskim razkritjem v osnutku revizijskega poročila. Razčisti se dejansko stanje in revizorjeva presoja o pravilnem ali smotrnem poslovanju revidiranja. Če se revidiranec ne odzove povabilu na razčiščevalni sestanek in svoje odsotnosti ne opraviči ali zaprosi za prestavitev, se šteje, da revidiranec ne ugovarja nobenemu revizijskemu razkritju v osnutku revizijskega poročila.

Z razčiščevalnim sestankom se revidirancu daje možnost, da sam neposredno izpodbija ugotovitve in revizorjevo presojo ali da pojasni svoje ravnanje. Razčiščevalni sestanki so tudi oblika dela, ko pooblašenci Računskega sodišča RS neposredno svetujejo revidirancu, kako naj bolje posluje. Razčiščevalni sestanki niso mesto za popuščanje, ampak omogočajo strokovno izmenjavo mnenj. Revidiranec ima to prednost, da najbolj pozna svoje poslovanje, pooblašenci Računskega sodišča RS pa kot neprizadeti in neodvisni strokovnjaki izrazijo svoje strokovno mnenje o njegovem poslovanju (Korpič Horvat, 2002, str. 49).

Po zadnjem opravljenem razčiščevalnem sestanku mora Računsko sodišče RS v 15 dneh izdati predlog revizijskega poročila, na katerega lahko revidiranec v roku 8 dni posreduje ugovor. Čeprav je rok za ugovor kratek, je vendarle dovolj dolg, saj je bil revidiranec vključen v revizijski postopek in je sodeloval na razčiščevalnih sestankih, zato je morebitnih nesoglasij in nejasnosti malo in za pripravo morebitnega ugovora ne potrebuje veliko časa. Hkrati pa zakonsko določeni odzivni roki pripomorejo k hitrejšemu in učinkovitejšemu zaključevanju revizijskega postopka (Korpič Horvat, 2002, str. 49).

Z uvajanjem razčiščevalnih sestankov naj bi po pričakovanjih povečali učinkovitost in hitrost izpeljave revizij. Zaradi razčiščevalnih sestankov naj bi bilo že pred izdajo končnega revizijskega poročila odpravljenih več nepravilnosti pri poslovanju revidiranja in razčiščenih več nesoglasij, pozitivna posledica pa naj bi bilo manjše število ugovorov na končna revizijska poročila (Korpič Horvat, 2002, str. 49).

4.2.2.4. Zaključek revizije in poročanje

Računsko sodišče RS lahko največ prispeva k izboljšanju učinkovitosti in uspešnosti poslovanja javnega sektorja in zmanjšanju stroškov s kakovostnimi priporočili ter z

dobrim sodelovanjem s tistimi, ki naj bi pripravljena priporočila uresničili (Vidovič, 1999, str. 42).

Iz temeljne naloge izvrševanja pristojnosti najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe izhajata dolžnost in pravica, da Računsko sodišče RS poroča o svojem delu. Namen poročanja ni le v tem, da je revidiranec seznanjen s svojim ravnanjem pri porabi javnih sredstev in da dobi nasvet, kako naj bolje posluje, temveč tudi v seznanjanju javnosti in davkoplačevalcev. Gre namreč za sredstva davkoplačevalcev in Računsko sodišče RS je njihov predstavnik. Računsko sodišče RS s poročanjem o svojih ugotovitvah seznanja davkoplačevalce o ustreznosti porabe njihovih sredstev, s tem omogoča vpliv javnosti na revidiranca, da sam popravi napake in jih ne ponavlja. Pravica poročanja hkrati pomeni, da revidiranec ne more nasprotovati, da Računsko sodišče RS ne bi opravilo aktivnosti poročanja. Seveda pa v nekaterih primerih obstaja možnost tajnosti (Korpič Horvat, 1999, str. 55-56).

Limska deklaracija v šestem poglavju predvideva oziroma svetuje, da je treba z ustavo določiti pravice in pristojnosti državne revizijske ustanove glede letnega poročanja parlamentu ali drugemu pristojnemu organu o izidih njenega dela z namenom informiranja in na tej podlagi razpravljanja ter tako ustvarjati ugodno ozračje za uvedbo postopkov proti nepravilnostim in nezakolitostim, ki jih je ugotovila državna revizija. Poleg tega Limska deklaracija tudi zahteva, da mora poročilo nepristransko in jasno prikazovati dejstva, vsebovati pa mora bistvene stvari. Biti mora razumljivo in vsebovati mora mnenje revidirane osebe o dejstvih (če ga je izrekla), ki jih je ugotovila institucija državne revizije (Colić, 1997, str. 15).

Računsko sodišče RS poroča na dva načina: prvi je poročilo o delu Računskega sodišča RS, ki ga predloži državnemu zboru, drugi pa je poročanje, ko je posamezna revizija končana.

Računsko sodišče RS najmanj enkrat letno predloži državnemu zboru poročilo o svojem delu. V njem morajo biti podatki o tem, če je revidiranec morebiti onemogočil začetek revizije, če ni bil pripravljen sodelovati pri izvedbi revizije, o ukrepih, če so bile ugotovljene hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja. Poročilo mora vsebovati tudi podatke o tem, če so bile morebiti ob sumu storjenega kaznivega dejanja ali prekrška zoper odgovorno osebo vložene ovadbe ali uvedeni postopki, ter podatke o morebitnem denarnem kaznovanju odgovornih oseb, če je bil kršeno katero od določil 38. člena ZRacS-1 (2001) (denarne kazni, če se revidiranec in odgovorne oseba revidiranca nista pravočasno odzivala pri predložitvi listin in odzivnega sporočila).

Poročanje o rezultatih posamezne revizije ima več stopenj: osnutek revizijskega poročila, predlog revizijskega poročila in dokončno revizijsko poročilo (ZRacS-1, 2001).

Pooblaščenec Računskega sodišča RS po končanem postopku revizije izda osnutek revizijskega poročila. Osnutek revizijskega poročila vroči revidirancu, s katerim na morebitnih razčiščevalnih sestankih odpravita morebitna nesoglasja o razkritjih v osnutku. Po razčiščevalnih sestankih preda osnutek revizijskega poročila z morebitnimi pripombami revidiranca pristojnemu vrhovnemu državnemu revizorju. Ta pregleda osnutek, doda morebitne pripombe in izda predlog revizijskega poročila. Predlog poročila vročijo revidirancu, ki lahko ugovarja posameznim razkritjem v predlogu revizijskega poročila. Če je vložen ugovor, postane revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila sporno. O spornem revizijskem razkritju odloča senat Računskega sodišča RS, ki lahko sporno razkritje izloči iz revizijskega poročila, lahko ga ustrezno spremeni ali pa obdrži nespremenjenega. Na koncu izda dokončno revizijsko poročilo, na katerega ni več možen ugovor revidiranca (ZRacS-1, 2001).

Posamezna revizijska poročila se pošljejo državnemu zboru, revidirancu in odgovorni osebi revidiranca v času poteka revizije, objavijo pa se tudi na spletnem mestu Računskega sodišča RS. Pojavlja se vprašanje o smotrnosti pošiljanja vseh revizijskih poročil državnemu zboru. Racionalneje bi bilo, če bi državni zbor dobival samo tista poročila, ki razkrivajo pomembne nepravilnosti ali nesmotrnosti pri revidirancih (Korpič Horvat, 1999, str. 56).

Vsaka revizija bi se morala končati z dodano vrednostjo za revidiranca. Rezultati revizije bi morali že med izvajanjem revizije pokazati nekatere koristi, na primer večjo uspešnost revidiranca, ki bi izrazila v manjših stroških poslovanja, v večji učinkovitosti. Državni revizor si bo prizadeval, da bi s pripravo kakovostnih priporočil zagotovil takšne koristi – priporočila morajo biti jasna, prepričljiva in uresničljiva. Pri doseganju načrtovanih rezultatov morajo biti revizorji in revidiranec sposobni ugotoviti odstopanja od sprejetih ciljev in opredeliti potrebne spremembe. Zelo pomembno je tudi skrbno uvajanje nadzornih in spremljajočih sistemov – revizor mora poznati sisteme, ki omogočajo reševanje problemov in uresničevanje priporočil. Posebno pozornost je treba nameniti ključnim priporočilom – revizor mora znati oceniti možnosti za izvršitev danih priporočil in pridobiti povratne informacije o njihovem uresničevanju (Vidovič, 1999, str. 42-43).

Revizija je uspešno končana, kadar si zna revizor odgovoriti na naslednji dve temeljni vprašanji (Vidovič, 1999, str. 43):

- Katere izboljšave so bile narejene kot rezultat revizije?
- Ali so izboljšave dosegle želene rezultate?

Dobre povratne informacije o delu revizorjev in uresničitvah danih priporočil so zelo pomembne, saj revizorjem pomagajo k izboljšanju dela in oceni rezultatov. Informacije dobijo državni revizorji s pogovorom na zaključnem sestanku s poslovodstvom in z

nekaterimi delavci iz finančno-računovodskih služb ter s povpraševanjem, ko preteče nekaj časa po opravljeni reviziji. Pri revizijah, ki se obvezno izvajajo vsako leto, revizorji tudi preverjajo, kako so bile odpravljene nepravilnosti in slabosti, ugotovljene v prejšnji reviziji. Ugotavljajo tudi, če je revidirana oseba uresničila dana priporočila in preverjajo, kako so priporočila učinkovala na poslovanje (Vidovič, 1999, str. 43).

4.2.3. Porevizijski postopek

S porevizijskimi ukrepi se uresničuje pomembno načelo, ki velja v poslovanju oseb javnega prava, in sicer načelo javne odgovornosti (*Public Accountability*). Velika medijska pozornost ob ugotovljenih kršitvah vpliva na to, da se izboljša poslovanje uporabnika javnih sredstev (Korpič Horvat, 2001, str. 53).

Računsko sodišče RS v porevizijem postopku preverja, ali je uporabnik javnih sredstev odpravil ugotovljene nepravilnosti ali nesmotnosti in kako je to storil. Porevizijski postopek ni nujna in obvezna sestavina izvrševanja revizijske pristojnosti Računskega sodišča RS. Izvede se le v primeru, ko je Računsko sodišče RS pri revidiranju uporabnika javnih sredstev ugotovilo nepravilnosti ali nesmotnosti ali če te niso bile odpravljene že med samim revizijskim postopkom. Dejansko se začne v trenutku, ko Računsko sodišče RS te nepravilnosti razkrije v revizijskem poročilu in hkrati od uporabnika javnih sredstev zahteva predložitev odzivnega poročila. Uporabnik javnih sredstev mora v odzivnem poročilu Računskemu sodišču RS poročati, ali je sprejel in uresničil ukrepe za odpravo ugotovljenih nepravilnosti oz. nesmotnosti.

Računsko sodišče RS določi rok za predložitev odzivnega poročila uporabnika javnih sredstev; ta je od 30 do 90 dni. Odgovorna oseba ga mora potrditi s podpisom in pečatom. Odzivno poročilo je uradna listina, kar pomeni, da je odgovorna oseba kazensko odgovorna, če ponaredi odzivno poročilo. Računsko sodišče RS nato preverja, ali je uporabnik javnih sredstev v odzivnem poročilu zadovoljivo predstavil ukrepe za odpravo ugotovljenih nepravilnosti ali nesmotnosti.

Revidiranec je torej zakonsko zavezan k predložitvi odzivnega poročila, sicer Računsko sodišče RS sprejme določene ukrepe. Ukrepi so sprejeti v naslednjih primerih, ko gre za kršitve obveznosti dobrega poslovanja (ZRacS-1, 2001):

- uporabnik javnih sredstev ni poslal odzivnega poročila,
- odzivno poročilo ni verodostojno,
- v revizijskem poročilu ni izkazano zadovoljivo odpravljanje razkritih nepravilnosti ali nesmotnosti.

V naštetih primerih se šteje, da uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja.

Če uporabnik javnih sredstev kljub pozivu Računskega sodišča RS ne predloži odzivnega poročila, ga Računsko sodišče RS pozove, naj to stori v roku 15. dni po izteku roka za predložitev odzivnega poročila. Če tega še vedno ne stori, sta uporabnik javnih sredstev in odgovorna oseba kaznovana z denarno kaznijo. Poleg tega pa je uporabnik javnih sredstev zaradi hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja deležen tudi drugih ukrepov zoper hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja.

O verodostojnosti odzivnega poročila odločata pristojni vrhovni državni revizor in namestnik predsednika Računskega sodišča RS. Če ne dosežeta soglasja o verodostojnosti odzivnega poročila, o tem obvestita predsednika Računskega sodišča RS. Predsednik nato odloči, ali naj se opravi revizija odzivnega poročila, da bi se pridobili ustrezni in zadostni dokazi za izrek mnenja verodostojnosti odzivnega poročila. Če odzivno poročilo ni verodostojno, je generalni državni revizor dolžan vložiti ovadbo zoper odgovorno osebo uporabnika javnih sredstev zaradi suma kaznivega dejanja.

Kako se bo porevizijski postopek nadaljeval, je odvisno tudi od tega, ali gre za nezadovoljivo odpravljanje pomembnih nepravilnosti ali pomembnih nesmotrnosti. Če Računsko sodišče RS oceni, da so v odzivnem poročilu predstavljeni ukrepi za odpravo nepravilnosti ustrezni in zadovoljivi, ukrepov ni. Naloga predsednika Računskega sodišča RS je, da izdaja smernice za pomembne nepravilnosti ali pomembne nesmotrnosti. Smernica je sprejeta enkrat letno, vendar ima predsednik Računskega sodišča RS možnost, da pri posameznih revizijah glede na specifične okoliščine smernico korigira. V skladu s to smernico Računsko sodišče RS presoja, ali so nepravilnosti ali nesmotrnosti pomembne in če so, je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja.

Generalni državni revizor v porevizijskem poročilu izrazi pisno mnenje, ali so v odzivnem poročilu predstavljeni popravljalni ukrepi zadovoljivi, in sklep, ali je podana kršitev ali huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Uporabnika javnih sredstev se o mnenju in sklepu obvesti z vročitvijo porevizijskega poročila.

Če je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja, generalni državni revizor organu, ki lahko v okviru svojih pristojnosti ukrepa zoper kršitelja, izda poziv za ukrepanje. Za pristojni organ se npr. pri kršitvah obveznosti dobrega poslovanja javnih zavodov štejejo posamezna ministrstva (ministrstvo za šolstvo za šole, ministrstvo za zdravstvo za zdravstvene zavode, nadzorni sveti javnih podjetij za javna podjetja...). Pristojni organi v okviru svojih pristojnosti primerno ukrepajo, npr. pri dodeljevanju sredstev, razrešitvah, zahtevah po vzpostavitvi zakonitega stanja, varčnejšega poslovanja.

Zakon o Računskem sodišču v 8. odstavku 29. člena zavezuje organ, ki mu je bil poslan poziv za ukrepanje, da v tridesetih dneh predloži Računskemu sodišču RS poročilo o

ukrepanju. Če ne ukrepa, je dolžan Računskemu sodišču RS obrazložiti razloge, zakaj ni ukrepal. Tako je tudi organ, ki s svojimi pristojnostmi in ukrepi lahko vpliva na izboljšanje poslovanja uporabnika javnih sredstev, pri katerem so bile ugotovljene nepravilnosti ali nesmotrnosti, zavezan, da izvede določene aktivnosti.

Če so ugotovljene hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja uporabnika javnih sredstev, je dolžnost generalnega državnega revizorja, da izvede naslednje ukrepe (ZRacS-1, 2001):

- obvesti pristojno delovno telo državnega zbora,
- izda poziv za razrešitev odgovorne osebe,
- objavi v medijih sporočilo za javnost.

Generalni državni revizor je dolžan v primerih, ko uporabnik javnih sredstev huje krši obveznost dobrega poslovanja, o kršitvi obvestiti pristojno delovno telo državnega zbora. To razpravlja o kršitvah in v okviru svojih pristojnosti sprejme ukrepe, s katerimi vpliva na uporabnika javnih sredstev, da odpravi kršitve. Na tej razpravi je prisoten tudi pooblaščenec uporabnika javnih sredstev, pri katerem je bila ugotovljena huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja.

Poleg tega je generalni državni revizor dolžan izdati še dva akta: poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost. Poziv za razrešitev odgovorne osebe izda organu, za katerega je ocenil, da je pristojen, da lahko začne ali pa v celoti izvede postopek razrešitve odgovorne osebe. Poziv mora v vednost posredovati tudi odgovorni osebi, ki naj bi bila razrešena. Pristojni organ mora odločiti o pozivu in nato v roku 15 dni o svoji odločitvi glede razrešitve odgovorne osebe pisno obvestiti Računsko sodišče RS, sicer je lahko denarno kaznovan.

Sporočilo za javnost se objavi v medijih, ki jih določi predsednik Računskega sodišča RS. V njem se navede uporabnik javnih sredstev – kršitelj, imena in položaje odgovornih oseb, revizija, s katero so bile razkrite slabosti v poslovanju, zaradi katerih se šteje, da uporabnik javnih sredstev hudo krši obveznost dobrega poslovanja, ukrepi Računskega sodišča RS, uporabnika javnih sredstev in drugih organov, ki jim je Računsko sodišče RS izdalo poziv za ukrepanje in poziv za razrešitev odgovorne osebe.

Omenjeni popravljalni ukrepi bodo pričakovano imeli večje učinke, kot je izraženo mnenje o poslovanju uporabnika javnih sredstev v revizijskem poročilu. Prispevati morajo k temu, da uporabnik javnih sredstev izboljša svoje poslovanje. Cilj revizije ni le izrek mnenja o pravilnem ali smotrnem poslovanju revidiranca, ampak tudi ocena, ali so popravljalni ukrepi zadovoljivi, ali so doseženi tudi rezultati. Rezultati pa so doseženi, če se izboljša poslovanje uporabnika javnih sredstev glede na stanje pred izvedbo revizije (Korpič Horvat, 2001, str. 53).

5. SKLEP

Temeljna naloga vrhovne revizijske ustanove v vsaki državi je izvajanje neodvisnih revizij, ki dajejo nasvete in zagotovila parlamentu in javnosti. V državah z razvito parlamentarno demokracijo je praksa nadzora vrhovne revizijske institucije stalnica. Tako je bila po osamosvojitvi tudi Slovenija pred pomembno nalogo: vzpostaviti nadzor javnih financ po zgledu razvitih držav, predvsem po zgledu držav Evropske unije. V sistem nadzora je bilo potrebno vključiti tudi vrhovno revizijsko institucijo. Tako je bilo Računsko sodišče RS ustanovljeno leta 1994 s prvim Zakonom o Računskem sodišču, delovati pa je začelo leta 1995. Začetno obdobje delovanja Računskega sodišča RS poleg izvajanja revizij zaznamuje tudi zagotavljanje materialnih, kadrovskih in drugih formalnih pogojev za delovanje, usklajevanje delovanja z delovanjem enakih vrhovnih revizijskih institucij v razvitih državah in prilagoditev pravnemu redu Evropske unije in razvoj revizijskega znanja.

Računsko sodišče RS ima v slovenski družbeni ureditvi vlogo samostojnega in neodvisnega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Po zakonu je pristojno opravljati dve osnovni vrsti revizij: revizijo pravilnosti poslovanja ter revizijo smotrnosti. Revidiranje pravilnosti poslovanja zajema preverjanje, ali uporabnik javnih sredstev izvaja posle in naloge v skladu z zakonodajo, predpisi in ostalimi navodili ter usmeritvami pristojnih državnih organov. Revidiranje smotrnosti pa zajema pregled gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti.

Revizije smotrnosti poslovanja so v zadnjem času vedno pomembnejše. Pri tej vrsti revizije gre za izjemno zahtevne naloge, pri čemer je treba revidiranja natančno proučiti. Gre za posebno obliko raziskovanja, ki zahteva posebna znanja in izkušnje, drugačne standarde in postopke. Revizor se mora podrobno spoznati s poslovanjem revidiranja, vključno s spoznavanjem stroke, okolja, kontrolnega sistema in organiziranosti revidiranja, rezultat takšne revizije pa lahko pokaže številne možnosti za izboljšanje smotrnosti poslovanja revidiranja in s tem za gospodarnejšo porabo sredstev. Žal ravno zaradi zahtevnosti in obsežnosti takšne revizije (zaenkrat) še niso številne.

Vloga Računskega sodišča RS pa ni samo v revidiranju, vse bolj stopa v ospredje tudi njegova svetovalna vloga. Tako izvedenci in strokovnjaki Računskega sodišča RS s svojim znanjem in strokovnostjo prispevajo tudi k sprejemanju zakonodaje in ostalih predpisov na tistih področjih, ki so povezana s porabo javnih sredstev, na drugi strani pa imajo močno vlogo pri razvoju stroke državnega revidiranja. To vlogo Računsko sodišče RS uresničuje tudi s članstvom v organizaciji vrhovnih revizijskih ustanov INTOSAI, s sodelovanjem na kongresih te organizacije. Zbiranje znanja in razvoj stroke

pa udejanja tudi s sodelovanjem in izmenjavo izkušenj z vrhovnimi revizijskimi ustanovami v drugih državah.

Računsko sodišče RS lahko svojo vlogo nadzornika gospodarne rabe javnih sredstev izvaja le z natančno organizacijo delovanja, s smiselno uporabo ustreznih strokovnih znanj in natančno opredeljenimi postopki za izvajanje revizijske pristojnosti. Zakon o Računskem sodišču določa porevizijski postopek, ki naj bi precej prispeval k večji odgovornosti uporabnikov javnih sredstev. Na voljo so močna sredstva, s katerimi v skrajnem primeru se lahko doseže, da se ugotovitve Računskega sodišča RS upoštevajo in uresničujejo.

Računsko sodišče RS tako v porevizijskem postopku spremlja odpravljanje razkritih nepravilnosti, preverja, če so se ukrepi za odpravo ugotovljenih nepravilnosti ali nesmotrnosti pokazali izkazani zadovoljivo, kar predstavlja dokaz, da so bili ukrepi zadovoljivi in uresničeni.

Računsko sodišče RS lahko v primeru, ko je ugotovljena hujša kršitev obveznosti dobrega poslovanja, izda pristojnemu organu poziv za razrešitev odgovorne osebe in objavi sporočilo za javnost. Organ, ki je pristojen za razrešitev, je o dolžan v določenem roku obvestiti Računsko sodišče RS o svoji odločitvi, odločitev o razrešitvi pa mora tudi obrazložiti. S sporočilom za javnost pa se uresniči načelo javne odgovornosti. Velika pozornost, ki jo javnost nameni kršitvam in kršiteljem, pa vpliva na izboljšanje poslovanja uporabnika javnih sredstev.

Vloga Računskega sodišča RS pri zagotavljanju in uresničevanju gospodarne rabe javnih sredstev je torej izjemno pomembna. Čeprav ima v svojem nazivu izraz "sodišče", pa namen delovanja te ustanove ni represija, niti ni pristojna za izdajanja odločb, pač pa je njena vloga bolj svetovalne narave. Kljub temu pa ima Računsko sodišče RS na voljo dovolj močna sredstva, s katerimi doseže, da se njegova razkritja upoštevajo, s tem pa je dosežen tudi temeljni namen delovanja tovrstne vrhovne revizijske ustanove – gospodarnejša poraba javnih sredstev.

LITERATURA

1. Abrahamsberg Niko: Položaj in pristojnosti Računskega sodišča. Revizor, Ljubljana, 5(1994), 4, str. 9-19.
2. Borak Neven: Metoda za merjenje učinkovitosti in uspešnosti. 5. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 41-54.
3. Code of Ethics and Auditing Standards. Montevideo : Auditing Standards Committee, INTOSAI General Secretariat - RECHUNUNGSHOF, 1998. 76 str.
4. Colić Josip: Pomen Limske deklaracije za obstoj in delovanje inštitucije državne revizije. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 4, str. 7-17.
5. Colić Josip: Revizijski standardi INTOSAI – uporaba u Republici Hrvatskoj. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999. str. 187-203.
6. European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. B.k. Contact Committee of Presidents of the SAls of the European Union, 1998. 175 str.
7. Horvat Feri: Vloga Državnega zbora pri nadziranju javne porabe. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 205-209.
8. Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. B.k. International Organization of Supreme Audit Institutions, 2001. 7 str.
9. Kamnar Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7-19.
10. Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju INTOSAI. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 2, str. 23-29.
11. Korpič Horvat Etelka: Revidiranci in poročanje računskega sodišča. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 47-64.
12. Korpič Horvat Etelka: Revidiranje javnih financ (proračuna) po novem. 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 47-60.
13. Korpič Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. 2. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 45-55.
14. Korpič Horvat Etelka: Revizija smotrnosti poslovanja. 3. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 115-126.
15. Korpič Horvat Etelka: Zakon o Računskem sodišču s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 119 str.

16. Korpič Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. 2. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 45-56.
17. Maher Neva: Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 163-186.
18. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
19. Nolan Lord: Standards in public life. London : HMSO, 1995. 109 str.
20. Revizijski standardi INTOSAI. Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
21. Rupnik Lado: Javne finance. 1. del: Javne finance v svetu. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 213 str.
22. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
23. Taylor Donald H., William Glezen: Revidiranje Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
24. Trstenjak Verica: Predpisi s področja javne uprave. Ljubljana GV založba, 2003. 503 str.
25. Vidovič Zdenka: Državna revizija. 1. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 19-45.
26. Vidovič Zdenka: Revidiranje dosežkov porabljenega denarja. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 4, str. 7-25.
27. 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.

VIRI

1. O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/FE44C23EF7E217CCC1256C52004B0579?OpenDocument>], 3.8.2006.
2. Organizacija in sestava računskega sodišča. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/C6B7E4A3C07E81F4C125706C00250A86?OpenDocument>], 1.10.2006.
3. Poslovnik Računskega sodišča. (Uradni list RS, št. 91/01).
4. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. [URL: http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html], 5.7.2006.
5. Ustava Republike Slovenije, Ljubljana : Uradni List RS, 1997, 160 str.
6. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99).
7. Zakon o Računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).

8. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
9. Zakon o volilni kampanji (Uradni list RS, št. 17/97).
10. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument>], 3.8.2006.