

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA DELOVANJA SLOVENSKEGA
IN EVROPSKEGA RAČUNSKEGA SODIŠČA**

Ljubljana, junij 2007

HELENA ROBNIK

IZJAVA

Študentka Helena Robnik izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 REVIDIRANJE IN STROKOVNA PODLAGA ZA DELOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA	2
1.1 Revidiranje in vrste revidiranja	2
1.2 Vrste državnega revidiranja	5
1.2.1 Revidiranje pravilnosti poslovanja	5
1.2.2 Revidiranje izvajanja nalog	6
1.3 Razvoj državnega revidiranja	7
1.4 Strokovna podlaga za delovanje računskega sodišča	8
1.4.1 Limska deklaracija o revizijskih smernicah INTOSAI.....	8
1.4.2 Revizijski standardi INTOSAI	9
1.4.3 Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI.....	9
1.4.4 Mednarodni revizijski standardi IFAC	10
1.4.5 Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju	10
2 RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE	11
2.1 Opredelitev	11
2.2 Nastanek	12
2.3 Sestava in organizacija	13
2.4 Pristojnosti in naloge	16
2.4.1 Revizijska pristojnost	17
2.4.2 Svetovanje uporabnikom javnih sredstev	21
2.4.3 Izdajanje potrdil za revizorske nazive	23
2.4.4 Izdajanje revizijskih standardov in priročnikov.....	23
3 RAČUNSKO SODIŠČE EVROPSKE UNIJE	23
3.1 Opredelitev	23
3.2 Nastanek	24
3.3 Sestava in organizacija	25
3.4 Pristojnosti in naloge	28
3.4.1 Revizijska pristojnost	28
3.4.2 Svetovalna vloga	32
3.4.3 Poročanje o nepravilnostih in goljufijah.....	32
3.4.4 Sodelovanje z nacionalnimi vrhovnimi revizijskimi institucijami.....	33
4 PRIMERJAVA DELOVANJA SLOVENSKEGA IN EVROPSKEGA RAČUNSKEGA SODIŠČA PO POSAMEZNIH KRITERIJIH	33
SKLEP	37
LITERATURA	39
VIRI	39

UVOD

Računsko sodišče ima v demokratičnih državah velik pomen, saj želijo davkoplačevalci popolne informacije o tem, kako se porablja njihov denar. Poleg tega imajo države v razvitem svetu vse večje težave s proračunskim financiranjem, saj so zaradi vse večjih potreb prebivalstva po javnih dobrinah prejemki proračuna navadno manjši kot izdatki. Zato morajo uporabniki proračunskih in drugih javnih sredstev polagati račune ne samo o pravilni porabi (porabi, ki je skladna z zakoni in drugimi predpisi), ampak tudi o tem, ali so s sredstvi ravnali smotrno (gospodarno, učinkovito in uspešno). Zato država in posamezni proračunski uporabniki potrebujejo nadzornike, ki s svojo strokovno usposobljenostjo dajejo verodostojne informacije odgovornim in javnosti, kako se porablajo javna sredstva (Korpič Horvat, 2006, str. 2).

Slovensko računsko sodišče je na podlagi ustavnih določb najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe; pri svojem delu je neodvisno in vezano na ustavo in zakon. Tudi evropsko računsko sodišče je neodvisna revizijska institucija, ki skrbi za zunanji nadzor nad financami Evropske unije in ustrezno porabo njenih proračunskih sredstev.

Za primerjavo med slovenskim in evropskim računskim sodiščem sem se odločila zaradi vse večjega sodelovanja med obema institucijama in precej nepoznanega delovanja evropskega računskega sodišča. Predstavila in primerjala sem podrobnosti in razlike delovanja obeh institucij.

Diplomsko delo sem razdelila v štiri zaokrožena poglavja. V prvem sem na podlagi proučevanja strokovne literature opredelila znanost revidiranja in hkrati v to znanost vključila vrste državnega revidiranja in zgodovinski razvoj revidiranja javnih financ. Na koncu sem predstavila strokovno podlago za delovanje računskega sodišča.

Drugo in tretje poglavje sem namenila predstavitvi slovenskega in evropskega računskega sodišča. Na kratko sem jih opredelila in predstavila njihov nastanek, večji poudarek pa sem namenila njunima organizacijskima strukturama in nalogam, ki jih opravljata.

Jedro diplomskega dela predstavlja zadnje, četrto poglavje, v katerem sem primerjala delovanje slovenskega in evropskega računskega sodišča. Na koncu sem glavne ugotovitve povzela v tabeli.

V sklepu sem strnila sklepne misli in glavne ugotovitve.

1 REVIDIRANJE IN STROKOVNA PODLAGA ZA DELOVANJE RAČUNSKEGA SODIŠČA

1.1 Revidiranje in vrste revidiranja

Revidiranje je posebna zvrst nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Razlikujemo tri vrste nadziranja: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Revidiranje je najvišja zvrst nadziranja in je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju oblikovano 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 glede predmeta nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali (Odar, 2007, str. 1–2).

»Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov glede uradnih trditev 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).

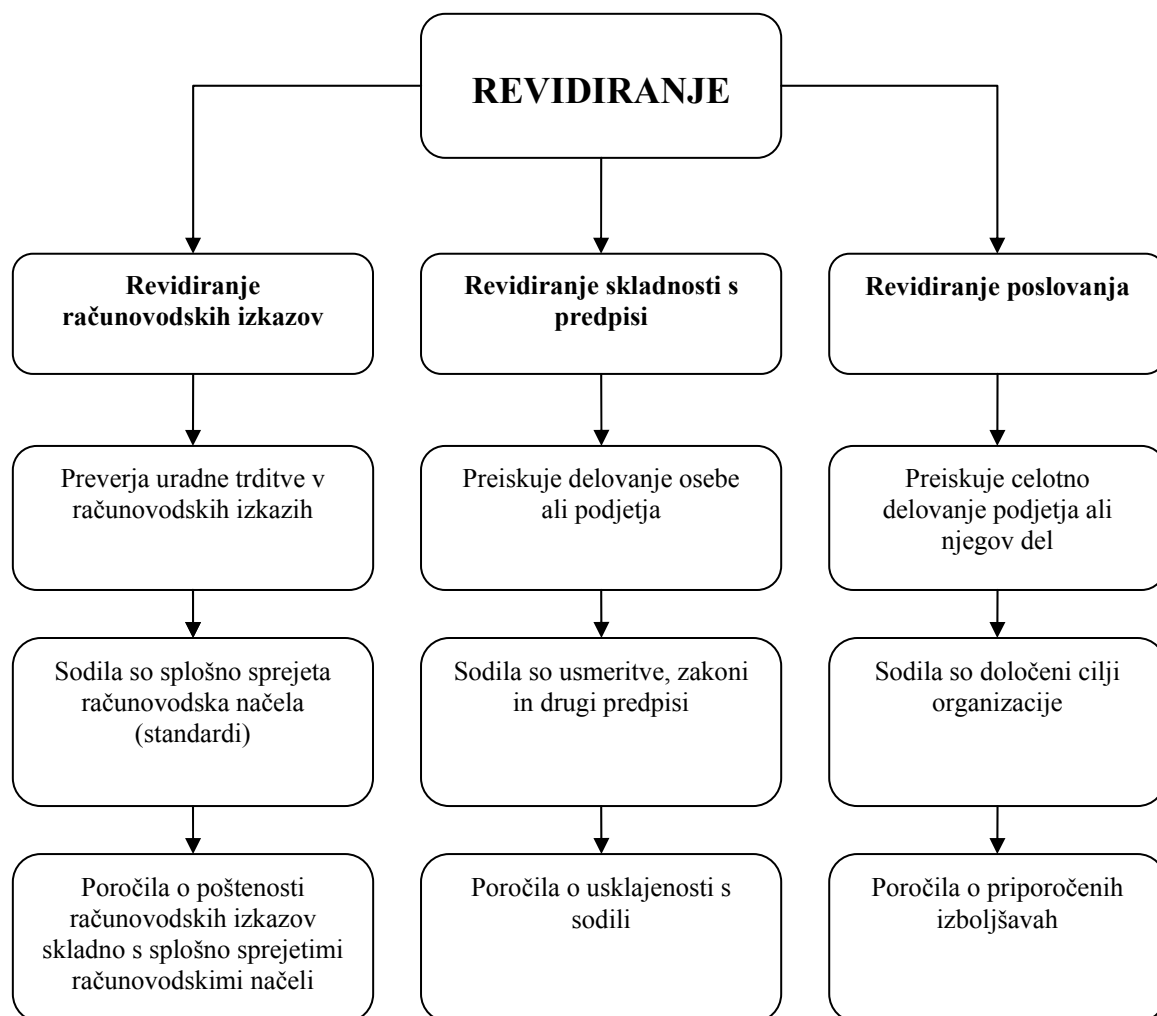
Po mednarodnih revizijskih standardih je revizija neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, in sicer ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjenje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 19).

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 skladno s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

Lahko rečemo tudi, da revidiranje pomeni ponoven pregled, drugi pregled, pregledovanje posnetih poslovnih dogodkov od njihovega začetka in izpeljave do evidentiranja ter analiziranja in poročanja. Je postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja (Kavčič, 2000, str. 108).

Glede na predmet in namen revidiranja lahko revidiranje razvrstimo na: revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja (Odar, 2007, str. 2). Osnovna razmerja med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in poslovanja prikazuje Slika 1 (na str. 3).

Slika 1: Primerjava med revidiranjem računovodskih izkazov, revidiranjem skladnosti s predpisi in revidiranjem poslovanja



Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 35.

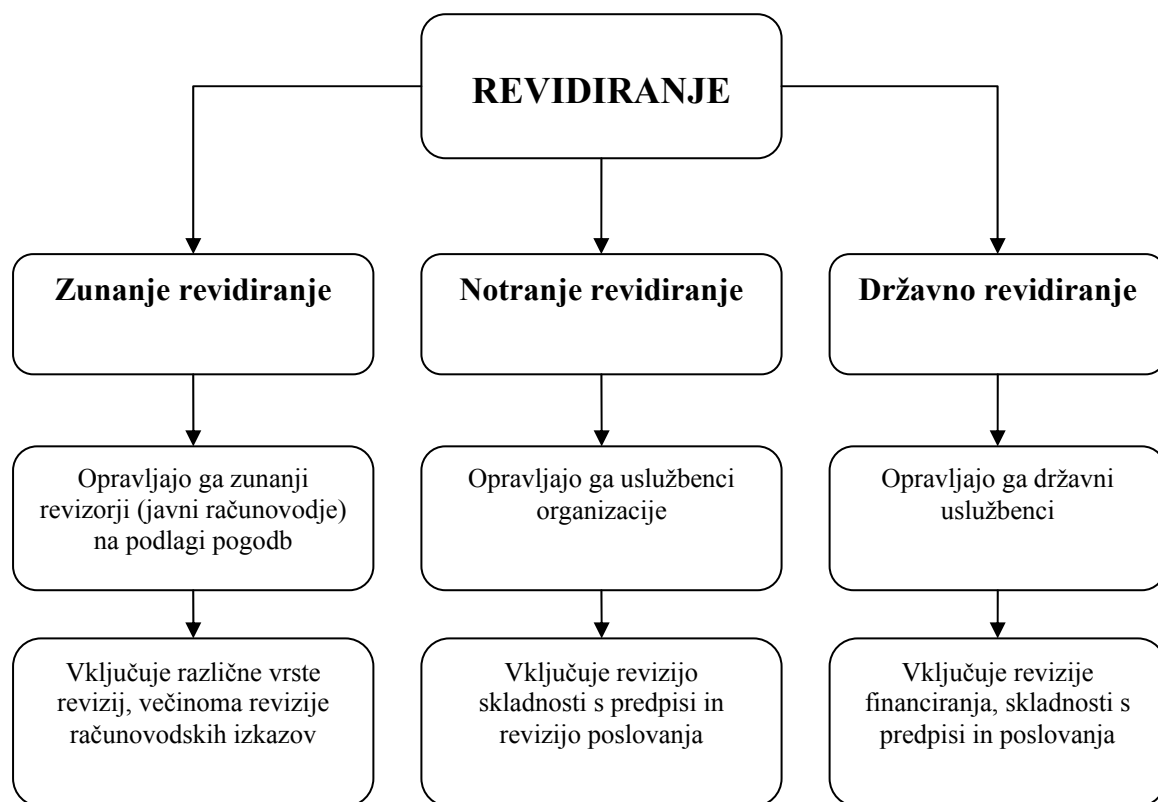
Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, na podlagi tega pa dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe skladno s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali z drugimi splošnimi temelji računovodstva (Zakon o revidiranju, 2001).

Revidiranje skladnosti s predpisi ugotavlja, ali organizacija in njeni zaposleni upoštevajo usmeritve, zakone ali druge predpise. Primer takšnega revidiranja je revidiranje davka od dobička, saj pokaže, kako je izračun davka od dobička povezan s predpisi (Taylor, Glezen, 1996, str. 34).

Revidiranje poslovanja pa je novejša funkcija revizije, ki se ukvarja s pregledovanjem delovanja organizacije glede na določene cilje, in sicer z namenom oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in oblikovati priporočila za izboljšave in/ali nadaljnje delovanje (Taylor, Glezen, 1996, str. 34).

Revidiranje lahko razvrstimo tudi glede na to, kdo revizijo opravlja: zunanje revidiranje, notranje revidiranje in državno revidiranje (Odar, 2007, str. 2). Primerjalno ponazoritev revidiranja glede povezanosti posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, prikazuje Slika 2.

Slika 2: Primerjava med zunanjim, notranjim in državnim revidiranjem



Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 38.

Zunanje revidiranje opravljajo zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij, v katerih si izvaja revizija. Njihovo delo je povezano z različnimi sklenjenimi pogodbami, na podlagi katerih izvajajo različne vrste revizij. Čeprav te storitve obsegajo različne vrste revizij, je večina revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, revizij računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

Notranje revidiranje izvajajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri poteka. Po navadi se pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov (če se na primer pri odvisnih podjetjih ne zahteva zunanjega revidiranja) ali kot

revidiranje skladnosti s predpisi (če se v vseh delih razvejene skupine podjetij zahteva vpogled v spoštovanje smernic krovnega podjetja). Notranjega revidiranja ne ureja zakon, ampak je to zadeva, ki je povsem prepuščena posamezni organizaciji (Odar, 2007, str. 3).

Državno revidiranje opravljajo državni uslužbenci, ki na različnih ravneh revidirajo različne organizacijske funkcije zaradi različnih razlogov (Taylor, Glezen, 1996, str. 36–37):

- organi državne uprave revidirajo podjetja, da bi ugotovili, ali je bil davek na dodano vrednost plačan in nakazan skladno z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi;
- davčna uprava revidira davek iz dobička in dohodka, da bi ugotovila, ali sta bila izračunana skladno z ustreznimi zakoni ali njihovimi razlagami;
- vrhovna revizijska institucija (VRI), ki poroča državnemu zboru, 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;
 - revizije dosežkov izvajanja (vrsta revizije poslovanja) – pregledi učinkovitosti in gospodarnosti pri uporabi javnih sredstev.

1.2 Vrste državnega revidiranja

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

- revidiranje pravilnosti poslovanja (*regularity auditing*);
- revidiranje izvajanja nalog (*performance auditing*).

1.2.1 Revidiranje pravilnosti poslovanja

Revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in z usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju. Revizorji preverjajo, ali uporabnik javnih sredstev – revidiranec – posluje skladno z ustavo, mednarodnimi pogodbami, zakoni in drugimi predpisi (upoštevajo se tudi kolektivne pogodbe in drugi akti uporabnika proračuna). Za usmeritve pa se štejejo standardi, finančni načrti in etična pravila, ki veljajo za uporabnike javnih sredstev oziroma za njegove zaposlene (npr. kodeks poklicne etike javnih uslužbencev) (Korpič Horvat, 2006, str. 35).

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;
- poročanje o vseh drugih zadevah, ki izhajajo iz revizije ali so z njo povezane in za katere vrhovna revizijska institucija meni, da jih je treba razkriti.

1.2.2 Revidiranje izvajanja nalog

Teoretični članki in različne vrhovne revizijske institucije uporabljajo različne izraze za revidiranje izvajanja nalog. Tako lahko pri nekaterih avtorjih zasledimo tudi izraz »revidiranje dosežkov porabljenega denarja«; evropsko računsko sodišče uporablja težko prevedljiv izraz *sound financial management*, slovensko računsko sodišče pa izraz revizija smotrnosti poslovanja, ki je opredeljen v zakonu o računskem sodišču (2001).

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

- revizijo gospodarnosti upravnih dejavnosti skladno 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 spreminjanja dogajanj, s katerimi revidirana enota odpravlja ugotovljene pomanjkljivosti;
- revizijo izvajanja nalog pri doseganju zastavljenih ciljev revidirane enote in revizijo dejanskega vpliva delovanja v primerjavi z njegovim načrtovanim vplivom.

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost kot trije nosilni pojmi smotrnosti poslovanja so v literaturi najpogosteje opredeljeni kot 3 E-ji (Devjak, Peček, 2001, str. 105):

- gospodarnost (*economy*), ki jo lahko opredelimo kot najnižje možne stroške za dosego želenega izhoda;
- učinkovitost (*efficiency*), ki jo lahko opredelimo kot razmerje med vhomom in izhodom; učinkovitost je dosežena, ko je ustvarjen maksimalni izhod ob izbranem vhomu;

- uspešnost (*effectiveness*), ki jo lahko opredelimo kot zagotovilo, da je zastavljeni cilj resnično dosežen.

Tem 3 E-jem pa se v zadnjem času dodajajo še novi 3 E-ji (*equity, environment, ethics*), tako da lahko govorimo že o 6 E-jih, ki so temeljni cilji poslovanja. Glede novih 3 E-jev zanimajo revizorja predvsem naslednja vprašanja (Odar, 2007, str. 3):

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

1.3 Razvoj državnega revidiranja

Revidiranje porabe javnega denarja se je v evropskem prostoru pojavilo že v stari Grčiji, ko je atenska ustava iz leta 328 pr. n. št. določala, 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 porotnikoma (*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. Kadar se je ugotovilo, da je sum zlorabe pooblastil utemeljen, je telo predložilo sporne račune sodišču in odločitev sodne porote je obveljala kot dokončna. Še posebno pozornost so atenski revizorji namenjali premoženjskemu stanju ljudi, ki so odhajali iz javnih funkcij, na katerih bi se lahko okoristili z državnim denarjem (O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja, 2007).

Revidiranje javne porabe lahko razdelimo na tri obdobja (Korpič Horvat, 2006, str. 4–5):

- za **prvo obdobje**, od samih začetkov v stari Grčiji do francoske revolucije leta 1789, je značilno, da je revizije opravljal uslužbenec kralja oz. vrhovnega vladarja države predvsem z vidika računske pravilnosti. V njegovem imenu in za njegov račun je preverjal prihodke in odhodke države. Prvenstveno je bila revizija namreč pomoč vladarju, da bo zbral čim več denarja za vodenje države, vojske, za državno administracijo;
- v **drugem obdobju**, ki sega od francoske revolucije leta 1789 do druge svetovne vojne leta 1939, 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;
- za **tretje obdobje**, obdobje po drugi svetovni vojni, je značilen proces ustanavljanja novih vrhovnih revizijskih institucij, katerih samostojnost in

neodvisnost zagotavlja ustava. Spreminjala se je tudi vsebina revidiranja javne porabe, povečal se je krog ljudi, ki so jih nadzorovale vrhovne revizijske institucije. Preverjanje porabe javnega denarja vrhovne revizijske institucije razširjajo tako, da ne opravljajo samo finančnih revizij (revizije obračunov, računovodskih izkazov) in revizij pravilnosti poslovanja, ampak vse bolj ugotavljajo tudi smotrno (gospodarno, učinkovito in uspešno) porabo javnih sredstev.

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

1.4 Strokovna podlaga za delovanje računskega sodišča

Pri delovanju se računsko sodišče opira na naslednje strokovne temelje:

- Limska deklaracija o revizijskih smernicah INTOSAI;
- revizijski standardi INTOSAI;
- evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI;
- mednarodni revizijski standardi IFAC;
- kodeks etike za revizorje v javnem sektorju.

1.4.1 Limska deklaracija o revizijskih smernicah INTOSAI

Limska deklaracija o revizijskih smernicah, ki je bila sprejeta na IX. kongresu INTOSAI v Limi, je ena temeljnih in najpomembnejših listin Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI). V njej so postavljeni načela delovanja in položaj vrhovnih revizijskih institucij, ki so sprejemljivi za vse države ne glede na njihovo družbenopolitično ureditev. Ta listina je še posebej pomembna, ker so se članice obvezale, da bodo njena načela vključile v državno zakonodajo. S tem pa se v vseh državah članicah zagotavlja enak položaj in pristojnosti vrhovnih revizijskih institucij.

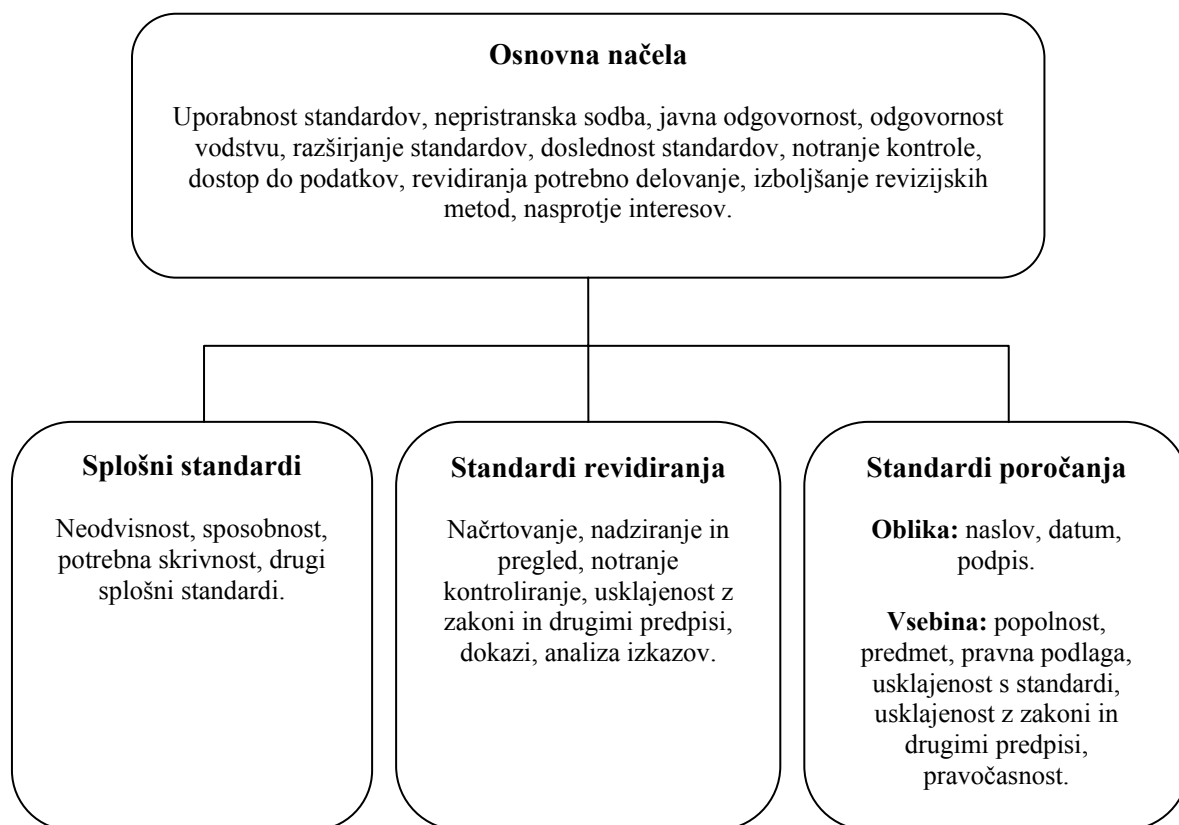
Razdeljena je na sedem poglavij, v katerih so obravnavani naslednji vsebinski sklopi: pomen državne revizije; neodvisnost revizijske institucije in njenih članov; odnos revizijske institucije do državnega vrha in drugih vej oblasti; pooblastila državne revizije

za preiskovanje in izvrševanje ukrepov; revizijske metode; poročanje o delovanju revizijske institucije ustreznim organom in javnosti (Colić, 1997, str. 7–8).

1.4.2 Revizijski standardi INTOSAI

Leta 1992 so bili sprejeti revizijski standardi INTOSAI, na podlagi katerih delujejo vrhovne revizijske institucije. Za državne revizorje so smernice pri revizijskem delu in postopkih, hkrati pa kot priporočila omogočajo uskladitev s pristojnostmi vsake posamezne vrhovne revizijske institucije. Razdeljeni so v štiri poglavja: osnovna načela; splošni standardi; standardi revidiranja in standardi poročanja, kot je razvidno s Slike 3 (Maher, 1999, str. 19).

Slika 3: Prikaz strukturiranosti revizijskih standardov INTOSAI



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

1.4.3 Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI

Države članice Evropske unije so na pobudo evropskega računskega sodišča sprejele evropske smernice za uporabo mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Pomagale

naj bi poenotiti metodiko, izdelati revizijske priročnike in sestaviti dodatne lastne izvedbene revizijske standarde. Smernic je 15 in so razdeljene v pet skupin (Maher, 1999, str. 18):

- priprava revizije:
 - načrtovanje revizije,
 - pomembnost in tveganje pri revidiranju,
 - revizijski dokazi in način dela;
- pridobivanje revizijskih dokazov:
 - vrednotenje in preizkušanje notranjih kontrol,
 - revidiranje informacijskih sistemov,
 - revizijsko vzorčenje,
 - analitični postopki,
 - uporaba dela drugih revizorjev in izvedencev,
 - dokumentiranje;
- zaključevanje revizije:
 - poročanje,
 - druge informacije in dokumentacija, ki zajema revidirane računovodske izkaze;
- revizija izvajanja nalog;
- druge zadeve:
 - zagotavljanje kakovosti,
 - nepravilnosti,
 - pospeševanje dobre prakse računovodenja.

1.4.4 Mednarodni revizijski standardi IFAC

Mednarodne revizijske standarde je izdalo mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants – IFAC) za računovodsko poročanje. V okviru tega mednarodnega združenja deluje Mednarodni odbor za pravila revidiranja (International Auditing Practices Committee – IAPC), ki pripravlja osnutke, standarde in navodila za revizijske in sorodne storitve (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 8).

1.4.5 Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju

Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju, ki ga je sprejela Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij novembra 1998, 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 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 (Code of Ethics and Auditing Standards, 1998, str. 7).

2 RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE

2.1 Opredelitev

Računsko sodišče ne moremo uvrstiti v nobeno izmed treh klasičnih vej oblasti: zakonodajno, izvršilno in sodno, zato ime računsko sodišče zavaja in je nastalo predvsem zaradi nespretnosti tistih, ki so v letih 1990–1991 pripravljali novo ustavo Slovenije. Časa za sestavo ustave, znanja in izkušenj na področju financ je bilo malo, zato so sestavljavce zavedli francoski, italijanski in nemški nazivi tega organa. Pravilni prevod nemškega *Rechnungshof* bi se pravilno glasil računski dvor, sestavljavci ustave pa so menili, da je izraz računsko sodišče primernejši kot računski dvor in da izraz ne bo preveč moteč, ker je iz opisa njegovih pristojnosti vsakomur jasno, da to ni nikakršno sodišče (Habjan, 2002, str. 34).

Temelj za ustanovitev računskega sodišča je postavljen v Ustavi Republike Slovenije (1991), kjer 150. člen Ustave RS 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 pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon.

Računsko sodišče je neodvisen in samostojen organ z več vidikov (Položaj Računskega sodišča RS, 2007):

- svoje pristojnosti izvaja povsem samostojno, samo sprejema program dela in nobeden organ, institucija ali drugi subjekti mu ne more nalagati dela ali mu dajati navodil za njegovo izvajanje niti tega, kakšno revizijo naj izvede, kaj naj revidira. Skladno z zakonom o računskem sodišču (2001) pa lahko poslanci in delovna telesa državnega zbora, vlada, ministrstva in organi lokalne skupnosti predlagajo, da opravi revizijo; med temi predlogi računsko sodišče izbere za letni program dela najmanj pet predlogov iz državnega zbora. Hkrati lahko računsko sodišče po lastni presoji upošteva pobude posameznikov;
- za kritje stroškov svojega delovanja samo predlaga finančni načrt državnemu zboru, ki mu odobri porabljen sredstva za delo. Je samostojni proračunski uporabnik, ki so mu zagotovljena sredstva v posebnem delu proračuna, uporabljati pa jih mora skladno z določili zakona o izvrševanju proračuna.

Zakon o računskem sodišču (2001) določa, da je delovanje računskega sodišča javno in da mora najmanj enkrat letno predložiti državnemu zboru v obravnavo poročilo o svojem delu.

2.2 Nastanek

Računsko sodišče Republike Slovenije je bilo ustanovljeno s posebnim zakonom leta 1994, delovati pa je začelo 1. januarja 1995, tj. tri leta po razglasitvi slovenske samostojnosti. Do takrat je bilo revidiranje javnih sredstev na ozemlju današnje Slovenije organizirano in vodeno iz središč držav, v katera so bile slovenske dežele vključene.

Prva revizijska institucija, pod katero je sodilo tudi ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena med vladanjem cesarice Marije Terezije (od leta 1740 do leta 1780). Leta 1761 je ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki ji je bil dodeljen nadzor nad upravljanjem z državnim denarjem, in sicer z namenom preventivnega nadzora nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Med državno upravo in Dvorno računsko zbornico so nastajali pogosti spori, zato je ta preventivni nazor postajal vse bolj omejen in nazadnje je bil celo ukinjen. Leta 1773 je zbornica za kratek čas izgubila samostojnost, vendar ne za dolgo. Med vladavino cesarja Jožefa II. je zbornica znova pridobila vse pristojnosti za preverjanje javnih računov, cesar pa si je zelo prizadeval za uvedbo enotnih računovodskih in revizorskih postopkov za vso takratno monarhijo. To je storil leta 1782, ko je Dvorni računski zbornici predpisal računovodske in revizorske postopke, in sicer z namenom, da bi jih uporabljali v vseh deželah habsburške monarhije. S tem je zbornica ponovno pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov.

Imena in pristojnosti državne revizijske institucije so se skozi zgodovino spreminjala. V letih pred razpadom Avstro-Ogrske, od leta 1866 do leta 1918, se je imenovala Vrhovno računsko sodišče. Po razpadu Avstro-Ogrske je slovensko ozemlje postalo del Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev, ki je leta 1921 določila Glavno kontrolo kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov.

Po 2. svetovni vojni je bil leta 1946 v okviru takratne Jugoslavije 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 nadzor. 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.

Leta 1959 je bila z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva, ki je poleg opravljanja plačilnega prometa, evidenčne, informativno-analitične in kontrolne funkcije opravljala tudi ekonomsko-finančne revizije, ki so zajemale revizije zaključnih računov, in ekonomsko-finančne revizije poslovanja uporabnikov družbenih sredstev. Pri reviziji zaključnih računov je SDK ugotavljal morebitne nezakonitosti oziroma nepravilnosti pri stanju sredstev in njihovih virov oziroma izidov poslovanja.

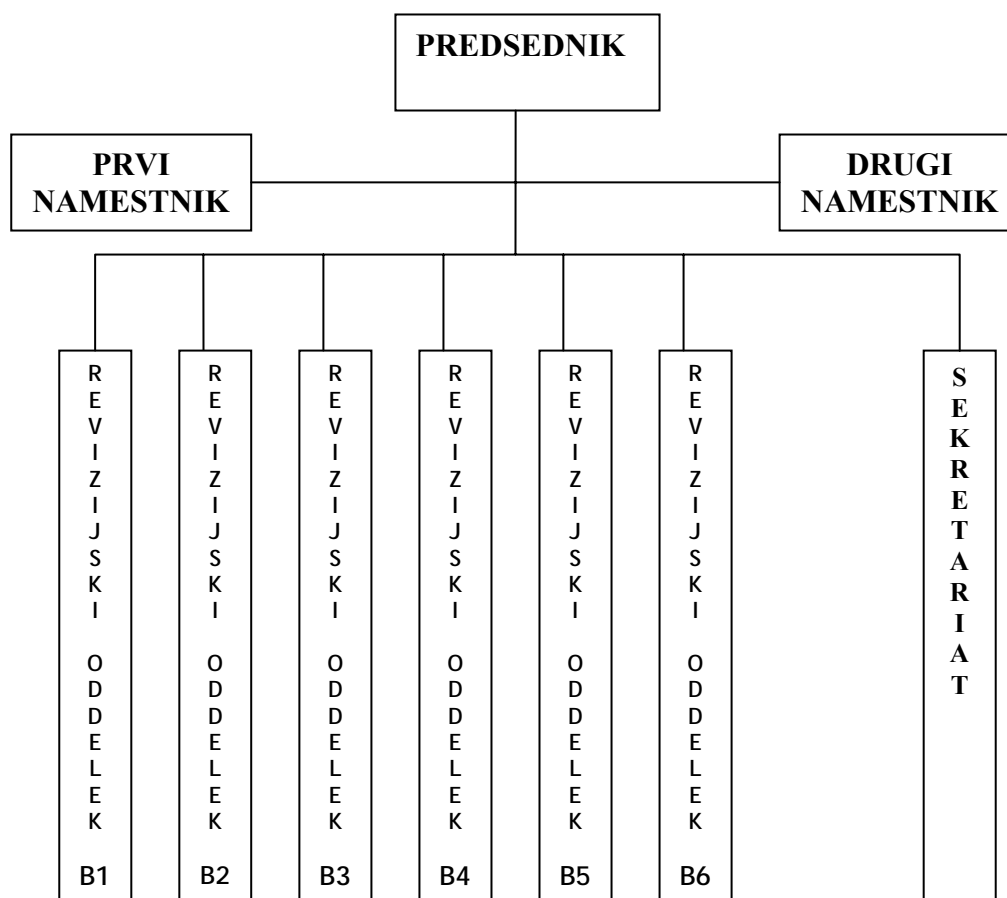
Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Sloveniji. V letu 1994 pa je njeno pravno nasledstvo prevzela Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje. V istem letu je bil sprejet tudi zakon o računskem sodišču, na podlagi katerega je bilo ustanovljeno Računsko sodišče RS. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ. Računsko sodišče je prevzelo del nalog Službe družbenega knjigovodstva in vrsto novih nalog in pristojnosti, zato sta njegova ustanovitev in določitev njegovih pristojnosti pomenila vzpostavitev nove systemske ureditve državne revizije. Tako se je Slovenija pridružila sodobnim državam, ki imajo večdesetletno ali večstoletno tradicijo v revidiranju javne porabe (Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije, 2007).

2.3 Sestava in organizacija

Računsko sodišče RS ima *tri člane*, ki jih na predlog predsednika države imenuje državni zbor s tajnim glasovanjem z večino glasov vseh poslancev za dobo devetih let. Funkcija člana računskega sodišča je nezdružljiva s funkcijami ali kakršno koli drugačno vključenostjo v delo drugih državnih organov in organov lokalnih skupnosti, s funkcijami v organih političnih strank in sindikatov, z izvajanjem kakršnih koli javnih pooblastil, s članstvom v organih upravljanja in nadzora gospodarskih služb, gospodarskih javnih služb, skladov, zavodov in zadrug in z opravljanjem katerega koli poklica ali pridobitne dejavnosti, ki po zakonu ni združljivo z opravljanjem javne funkcije. Za člana računskega sodišča je lahko imenovan državljan Republike Slovenije, ki ima najmanj univerzitetno izobrazbo, je strokovnjak na področju, ki je pomembno za izvrševanje pristojnosti računskega sodišča, obvlada vsaj en svetovni jezik in v štirih letih pred imenovanjem ni bil član Vlade Republike Slovenije (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Člani računskega sodišča so predsednik in dva namestnika (glejte Sliko 4 na str. 14), ki skupaj tvorijo senat računskega sodišča. Ta v soglasju z državnim zborom sprejme poslovnik in odloča o vprašanjih, ki po zakonu sodijo v njegovo pristojnost. Pri obravnavanju spornih revizijskih razkritij, ko revidiranec ugovarja in izpodbija revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila, ima presojevalno funkcijo. Nastopa kot kolegijski organ, s tem da je vsak član senata samostojen in neodvisen in ima enakovreden glas pri sprejemanju odločitev. Skladno s poslovníkom računskega sodišča senat navadno odloča v polni sestavi z večino glasov, v primeru odsotnosti enega člana pa mora biti odločitev sprejeta soglasno (Korpič Horvat, 2006, str. 29).

Slika 4: Organizacijska struktura Računskega sodišča Republike Slovenije



Vir: Delovna področja Računskega sodišča RS, 2007.

Predsednik računskega sodišča zastopa in predstavlja računsko sodišče, je generalni državni revizor in predstojnik računskega sodišča.

Kot generalni državni revizor ima naslednje pristojnosti:

- usmerja in odobrava izvrševanje pristojnosti računskega sodišča, tako da določa program dela in podpisuje akte računskega sodišča;
- predpisuje pravila za posamezno fazo revizije; za to izdaja smernice in napotila;
- lahko odredi službeni nadzor nad izvajanjem revizijskih nalog; za to izda nadzorstveno odredbo;
- sklicuje in vodi seje senata računskega sodišča.

Kot predstojnik ima naslednje pristojnosti (Delovna področja Računskega sodišča RS, 2007):

- določa poslovni red računskega sodišča z izdajanjem navodil in pravilnikov;
- določa predlog finančnega načrta računskega sodišča in uskladitev predloga z odobrenim državnim proračunom;
- odloča o delovnopравниh vprašanjih na računskem sodišču; za to izdaja odločbe;

- odreja naloge na računskem sodišču; za to izdaja odredbe.

Namestnika predsednika računskega sodišča opravljata naloge generalnega državnega revizorja na podlagi pooblastila predsednika računskega sodišča. Prvi namestnik nadomešča predsednika, ko je odsoten in če predsedniku predčasno preneha funkcija, opravlja funkcijo predsednika računskega sodišča do imenovanja novega predsednika (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Računsko sodišče ima poleg članov še največ **šest vrhovnih državnih revizorjev**, ki vodijo revizijske oddelke in imajo status funkcionarja, imenuje pa jih predsednik računskega sodišča za dobo devetih let. Vsak oddelek ima svoje področje revidiranja (Delovna področja Računskega sodišča RS, 2007):

- *Revizijski oddelek B1*: vladni, nevladni in pravosodni proračunski uporabniki ter politične stranke;
- *Revizijski oddelek B2*: lokalne skupnosti;
- *Revizijski oddelek B3*: izvajalci gospodarskih javnih služb in društva;
- *Revizijski oddelek B4*: izvajalci gospodarskih javnih služb, vse revizije privatizacije in okoljevarstvene revizije;
- *Revizijski oddelek B5*: uporabniki javnih sredstev, pri katerih se izvaja revizija smotrnosti poslovanja;
- *Revizijski oddelek B6*: neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna in proračunov lokalnih skupnosti, ki sodelujejo pri črpanju sredstev iz proračuna Evropske unije ali plačujejo članarino in druge prispevke mednarodnim organizacijam ali institucijam ter uporabniki javnih sredstev, ki so prejeli pomoč iz proračuna Evropske unije.

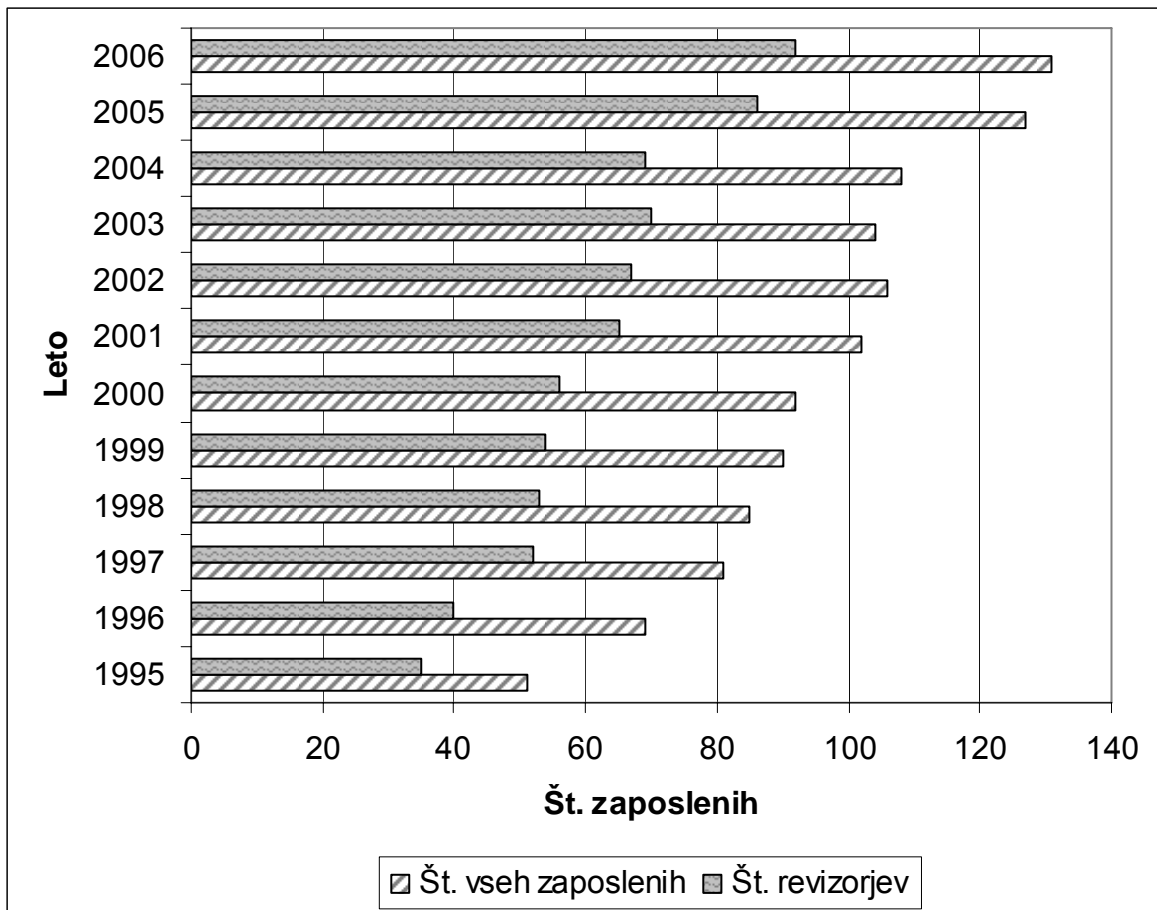
Računsko sodišče ima tudi **sekretarja računskega sodišča**, ki predvsem usklajuje delo podpornih služb računskega sodišča, vodi njegovo poslovanje, je odredbodajalec za izvrševanje finančnega načrta računskega sodišča in opravlja še druge naloge po pooblastilu predsednika računskega sodišča. Imenuje ga predsednik računskega sodišča za dobo devetih let.

Za pripravo izvida ali mnenja pa lahko predsednik računskega sodišča vključuje v izvajanje nalog iz svojih pristojnosti **izvedence**, ki so specialisti za neko področje. Za izvedenca je lahko imenovan, kdor ima ustrezne strokovne izkušnje na področju, ki je pomembno za izvrševanje revizijske pristojnosti. Imenuje ga predsednik računskega sodišča z odločbo za nedoločen čas, lahko je tudi tuj državljan (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Leta 1995 je bilo na računskem sodišču 51 zaposlenih, od tega jih je bilo 35 na revizorskih delovnih mestih. Število zaposlenih je v zadnjih desetih letih postopoma naraščalo. Delež revizorskih delovnih mest se je iz leta v leto povečeval, tako da je konec leta 2006 dosegel

več kot 70 odstotkov, kot je razvidno s Slike 5 (Zaposleni na Računskem sodišču RS, 2007).

Slika 5: Skupno število zaposlenih in število revizorjev v obdobju 1995–2006



Vir: Zaposleni na Računskem sodišču RS, 2007.

2.4 Pristojnosti in naloge

Zakon o računskem sodišču (2001) določa, da ima računsko sodišče naslednje pristojnosti:

- revizijska pristojnost;
- svetovanje uporabnikom javnih sredstev;
- izdajanje potrdil za revizorske nazive;
- izdajanje revizijskih standardov in priročnikov.

2.4.1 Revizijska pristojnost

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Uporabnik javnih sredstev je (Zakon o računskem sodišču, 2001):

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

Zakon o računskem sodišču (2001) določa, da računsko sodišče revidira:

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

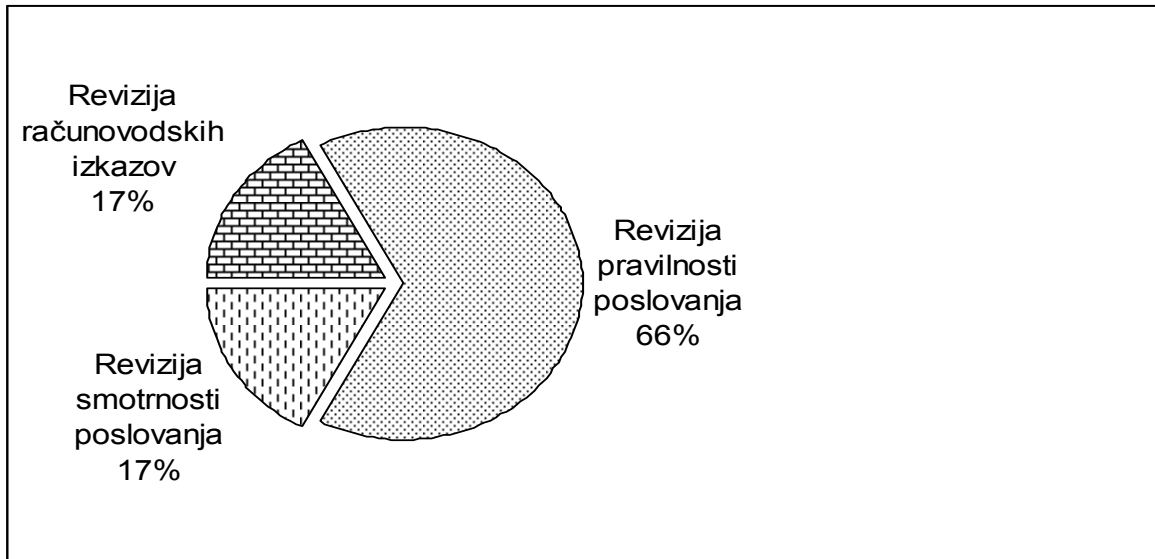
Najpomembnejša **revizija pravilnosti poslovanja** je revizija pravilnosti izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države). V tej reviziji računsko sodišče preverja, ali obstajajo napake v izkazih proračuna RS (preverja izkaz prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja), finančnih načrtih posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov oziroma v posebnem delu proračuna RS (odhodkovnem delu proračuna). Pri teh preverjanjih računsko sodišče daje poseben poudarek sistemu notranjih kontrol pri neposrednih proračunskih uporabnikih. Zato revizorji najprej preverijo, ali notranje kontrole delujejo učinkovito in uspešno, od ocene delovanja notranjih kontrol pa je odvisen obseg preverjanja proračunskih izdatkov (Korpič Horvat, 2006, str. 36–37).

Poleg obvezne revizije pravilnosti izvršitve državnega proračuna mora računsko sodišče vsako leto revidirati pravilnost poslovanja zavoda za zdravstveno zavarovanje in zavoda za pokojninsko zavarovanje, poslovanje določenega števila mestnih in drugih občin ter izvajalcev gospodarskih in negospodarskih javnih služb (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Računsko sodišče RS izvaja manj **revizij o smotrnosti poslovanja** kot revizij pravilnosti poslovanja in jih velikokrat izvede sočasno z revizijami pravilnosti poslovanja. Tako je na primer v letu 2006 izvedlo le 16 revizij o smotrnosti poslovanja oziroma 17,2 % vseh revizij (glejte Sliko 6 na str. 18). Od tega je bil le pri šestih revizijah edini cilj ocena

smotrnosti poslovanja, pri desetih pa je bil cilj revizije poleg ocene smotrnosti tudi mnenje o pravilnosti (Letno poročilo Računskega sodišča za leto 2006, str. 16).

Slika 6: Vrste revizij glede na revizijske cilje v letu 2006



Vir: Letno poročilo Računskega sodišča RS za leto 2006.

Računsko sodišče lahko revidira **akt o preteklem in tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev**; to je lahko akt, ki ga predpisuje zakon ali poseben računovodski izkaz oziroma poročilo, ki ga mora uporabnik javnih sredstev sestaviti na zahtevo računskega sodišča. Gre predvsem za preverjanje računovodskih izkazov, poročil o doseženih ciljih in rezultatih, finančnih načrtov, odzivnih poročil, obrazložitev zaključnih računov. Najpomembnejši akt načrtovanja pa je proračun države in občine o porabi oziroma izdatkih za prihodnje proračunsko obdobje (Korpič Horvat, 2006, str. 36).

Poleg rednih revizij, ki jih računskemu sodišču nalaga zakon, so v letni program računskega sodišča uvrščene tudi druge revizije po izboru računskega sodišča.

Revizijski postopek delimo na (Zakon o računskem sodišču, 2001):

- predrevizijsko poizvedbo;
- revizijski postopek;
- porevizijski postopek.

Pred začetkom same revizije mora vrhovni državni revizor izdati uporabniku javnih sredstev zahtevo za predložitev podatkov, ki jih potrebuje pri izvajanju in načrtovanju revizije. Zahteva za predložitev podatkov mora vsebovati ime in naslov uporabnika javnih sredstev, navedbo podatkov, obvestil, listin, rok za predložitev podatkov ter opozorilo, da se odgovorna oseba kaznuje, če prejemnik zahteve za predložitev podatkov zahteve ne izvrši pravočasno (Poslovnik Računskega sodišča RS, 2001).

Revizijski postopek se začne z izdajo sklepa o izvedbi revizije, ki ga izda računsko sodišče in zoper katerega je dopusten ugovor v 8 dneh po vročitvi uporabnika javnih sredstev. O ugovoru odloča senat računskega sodišča s sklepom, tako da ga zavrže, zavrne ali pa sprejme kot utemeljenega. Če je ugovor zoper sklep o izvedbi revizije neutemeljen, računsko sodišče začne revizijo, ki obsega: pregled sistema ali nekaterih podsistemov poslovanja in računovodstva; pregled knjigovodskih listin in drugih dokumentov o poslovanju; pregled prostorov, objektov in naprav, ki jih revidiranec uporablja za svoje poslovanje in druga revizijska dejanja, potrebna za uresničitev revizijskih ciljev (Zakon o računskem sodišču, 2001).

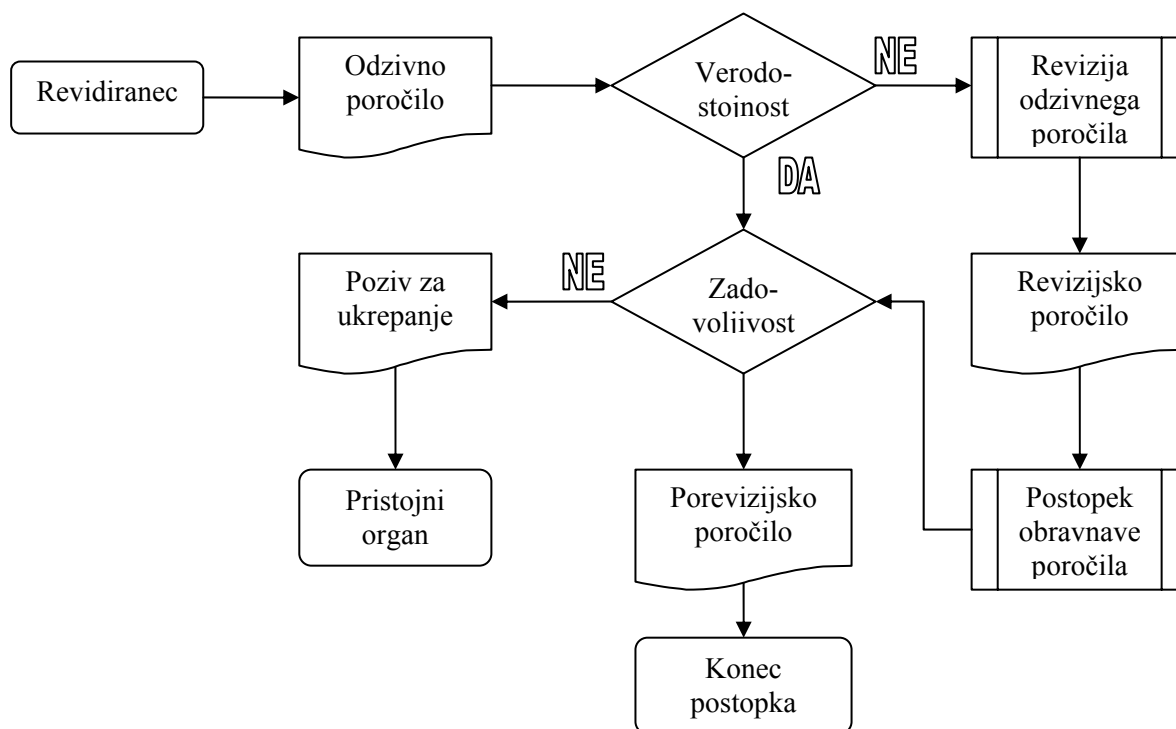
Preden računsko sodišče izda revizijsko poročilo, povabi revidiranca na razčiščevalni sestanek, kjer se mu izroči osnutek revizijskega poročila. Razčiščevalnih sestankov je lahko več, morajo pa potekati v 8–30 dneh po vročitvi osnutka revizijskega poročila. Če revidiranec v 8 dneh po vročitvi osnutka revizijskega poročila pisno sporoči računskemu sodišču, da ne izpodbija nobenega razkritja v osnutku revizijskega poročila, razčiščevalni sestanek ni potreben. Na razčiščevalnem sestanku ima zastopnik revidiranca možnost izpodbijati posamezna razkritja v osnutku revizijskega poročila ali podati pojasnila k revizijskim razkritjem. Če je izpodbijanje revizijskega razkritja utemeljeno, ga računsko sodišče izloči iz revizijskega poročila. Po razčiščevalnem sestanku pooblaščenec računskega sodišča preda pristojnemu članu ali vrhovnemu državnemu revizorju osnutek revizijskega poročila z morebitnimi pripombami revidiranca. Pristojni član ali vrhovni državni revizor pregleda revizijsko poročilo in pripombe ter preveri, ali so pripombe utemeljene, ali ugotovitve temeljijo na listinskih dokazih in ali je bil postopek izveden skladno s standardi revidiranja (Zakon o računskem sodišču, 2001).

V 15 dneh po zadnjem razčiščevalnem sestanku pooblašчени revizorji pripravijo predlog revizijskega poročila. Revidiranec in odgovorna oseba revidiranca lahko v času, na katerega se nanaša opravljena revizija, v 8 dneh po vročitvi predloga vložita ugovor zoper revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila. Ugovor se mora nanašati na posamezno revizijsko razkritje, ki je opisano v predlogu revizijskega poročila, ne pa na izraženo mnenje. O izpodbijanih revizijskih razkritjih odloča senat računskega sodišča, ki lahko odloči, da se sporno razkritje izloči iz revizorjeva poročila, obdrži v revizijskem poročilu v nespremenjeni obliki ali pa obdrži v revizijskem poročilu v taki obliki, kot jo sam določi. Če predsednik računskega sodišča dvomi o strokovni pravilnosti predloga revizijskega poročila, lahko odredi, da se o posameznem delu ali celotnem predlogu revizijskega poročila, ki se nanaša na revizijsko razkritje, pridobi mnenje izvedenca računskega sodišča. Izvedeniško mnenje ne izključi odgovornosti računskega sodišča za revizijske ugotovitve in mnenje o revizijskem poročilu o pravilnem in/ali smotrnem poslovanju revidiranca (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Zakon o računskem sodišču (2001) določa, da se revizijski postopek konča z izdajo revizijskega poročila, v katerem računsko sodišču poda mnenje o poslovanju revidiranca. Vroči se revidirancu, odgovorni osebi revidiranca v času, na katerega se nanaša opravljena revizija, državnemu zboru in drugim organom, za katere predsednik računskega sodišča presodi, da jih je treba obvestiti o revizijskih razkritjih.

Nadaljevanje revizijskega postopka je porevizijski postopek, ki se izvede, če uporabnik javnih sredstev ne sprejme ustreznih popravljalnih ukrepov med izvajanjem revizije. Zahtevo za predložitev odzivnega poročila računsko sodišče poda v revizijskem poročilu in določi rok od 30 do 90 dni za odpravo nepravilnosti oziroma nesmotrnosti. Računsko sodišče odzivno poročilo oceni, tako da presodi, ali je odzivno poročilo verodostojno in ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi (glejte Sliko 7). Preizkus verodostojnosti se opravi z uvedbo revizije odzivnega poročila. Le-ta se izvede po enakem načinu in postopku kot druge revizije, s tem da je cilj te revizije pridobiti ustrezne in zadostne dokaze za izrek mnenja o verodostojnosti odzivnega poročila. Če odzivno poročilo ni verodostojno, mora računsko sodišče presoditi, ali je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja oziroma huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Po oceni verodostojnosti odzivnega poročila računsko sodišče preverja, ali so izkazani popravljalni ukrepi zadovoljivi. Zadovoljivi so takrat, ko je uporabnik javnih sredstev odpravil nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri poslovanju (Korpič Horvat, 2004, str 79–81).

Slika 7: Porevizijski postopek Računskega sodišča RS



Vir: Vidovič, 2004, str. 151.

Če so izkazani zadovoljivi ukrepi, se porevizijski postopek konča z izdajo porevizijskega poročila. Če pa izkazani ukrepi niso zadovoljivi, se porevizijski postopek nadaljuje in se razlikuje glede na pomembnost ugotovljenih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti. Če gre za pomembne nepravilnosti in/ali smotrnosti, je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja; če te kršitve niso tako pomembne, pa je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja (Korpič Horvat, 2004, str. 81).

Ob kršitvi obveznosti dobrega poslovanja lahko predsednik računskega sodišča izda poziv za ukrepanje. Izda ga tistemu organu, ki lahko v okviru svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev. Organ, ki je prejel poziv za ukrepanje, je dolžen računskemu sodišču posredovati povratno informacijo, kaj je storil oziroma zakaj ni ukrepal, da bi se uresničil omenjeni cilj.

Ob hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja pa je predsednik računskega sodišča dolžen obvestiti državni zbor, izdati poziv za razrešitev odgovorne osebe in izdati sporočilo za javnost. Obvestilo obravnava Komisija Državnega zbora RS za nadzor proračuna in drugih javnih financ. Na sejo povabi uporabnika javnih sredstev, ki je hudo kršil obveznost dobrega poslovanja, in ga pozove, da predstavi ukrepe za izboljšanje poslovanja. K obravnavi lahko povabi tudi drug organ ali drugo osebo javnega prava, če meni, da lahko le-ta prispeva k izboljšanju poslovanja. Poziv za razrešitev odgovorne osebe izda predsednik računskega sodišča organu, za katerega oceni, da lahko izvede ali začne postopek razrešitve. V sporočilu za javnost predsednik računskega sodišča navede nepravilno in/ali nesmotrno poslovanje uporabnika javnih sredstev, ki je bilo razkrita v reviziji in zaradi katerega se šteje, da je hudo kršil obveznost dobrega poslovanja, opis ravnanja revidiranega uporabnika javnih sredstev po končani reviziji ter ukrepanje računskega sodišča in organov, ki jim je računsko sodišče izdalo poziv za ukrepanje (Korpič Horvat, 2004, str. 82).

2.4.2 Svetovanje uporabnikom javnih sredstev

Ena izmed temeljnih nalog Računskega sodišča RS je tudi svetovanje uporabnikom javnih sredstev. Računsko sodišče svetuje uporabnikom javnih sredstev predvsem tako, da daje priporočila med izvajanjem revizij, lahko pa daje mnenja o javnofinančnih vprašanjih. Pri pomembnejših vprašanjih pa svetuje uporabnikom javnih sredstev tudi zunaj poteka revizijskega postopka. Člani računskega sodišča in vrhovni državni revizorji lahko svetujejo uporabniku javnih sredstev tudi tako, da podajo svoje osebno strokovno mnenje o določenem javnofinančnem vprašanju s pojasnilom, da se računsko sodišče o vprašanju še ni opredelilo in da njegovo mnenje ne zavezuje računskega sodišča (Stališča in mnenja Računskega sodišča RS, 2007).

S svetovanjem računsko sodišče deluje preventivno, ker usmerja uporabnike javnih sredstev k pravilnemu in smotrnemu poslovanju, učinkovitejšemu delovanju notranjih kontrol in notranjih revizijskih služb ter k določanju standardov za porabo javnih sredstev v posameznih dejavnostih (šolstvu, zdravstvu ipd.) ali izvajanju nalog (Korpič Horvat, 2006, str. 47).

V letu 2006 so člani računskega sodišča in vrhovni državni revizorji na podlagi zaprosil uporabnikov javnih sredstev svetovali predvsem glede naslednjih javnofinančnih vprašanj (Letno poročilo Računskega sodišča za leto 2006, str. 55–56):

- delovna razmerja in funkcije (razporejanje javnih uslužbencev, ki ne izpolnjujejo pogojev delovnega mesta, zaposlovanje invalidov, nadomestna zaposlitev za čas odsotnosti, napredovanje, vključevanje upokojenih delavcev v delo);
- izplačila plač (izplačilo dodatkov, način obračuna dodatka za delovno dobo, delovna doba nepoklicnih funkcionarjev, ukinitvev dodatka za delo, uporaba službenih mobilnih telefonov, plačilo zavarovalnih premij, upravičenost do delovne uspešnosti, pravilnost obračunavanja plač, plačana odsotnost, obračun dodatka med dežurstvom, preveč obračunane plače, nagrajevanje prostovoljnega dela, sklenitev nezgodnega zavarovanja, sklenitev življenjskega zavarovanja za direktorja javnega zavoda);
- povračila stroškov glede dela (regres za prehrano med delom, povračila stroškov prevoza na delo in z dela, povračila stroškov zaradi izobraževanja, povračila stroškov službenih potovanj);
- drugi osebni prejemki (sejnine) in pogodbe o delo v javnem sektorju;
- pristojnosti občinskih nadzornih odborov;
- različna vprašanja finančnega poslovanja države in občin ter javnih zavodov (izdatki za vrtce, sofinanciranje društev, donacije društvu, prevzemanje obveznosti za daljše obdobje, sofinanciranje projektov za izobraževanje, samostojnost občine pri opredelitvi namenskih prihodkov od turistične dejavnosti, plačilni roki, obračunavanje zakonskih zamudnih obresti, plačila najemnine, zadolževanje občin, najem kredita za nakup transportnega vozila, prerazporeditev proračunskih sredstev, evidentiranje izdatkov, sprejetje proračuna občine za leto 2007);
- različna vprašanja poslovanja javnih podjetij (okolijske dajatve, nepravilnosti pri obnovi vodovodnega omrežja);
- lokalne volitve (stroški vodenja transakcijskega računa, nadomestila volilnih odborov);
- javna naročila;
- prodaja premoženja uporabnikov javnih sredstev (razpolaganje s stvarnim premoženjem občine, cenitev nepremičnin, dopustnost pravnega posla, vlaganje v črne gradnje).

2.4.3 Izdajanje potrdil za revizorske nazive

Med pristojnosti Računskega sodišča RS sodi tudi izdajanje potrdil za naziva državni revizor in preizkušeni državni revizor.

Potrdilo za naziv državni revizor lahko dobi tisti, ki izpolnjuje naslednje pogoje:

- ima strokovni naslov;
- ima ustrezne delovne izkušnje;
- ima ustrezno število točk, s katerimi se merijo revizijski dosežki;
- je opravil izpit za naziv državni revizor.

Potrdilo za naziv preizkušeni državni revizor pa lahko dobi tisti, ki izpolnjuje pogoje iz prvih treh točk prejšnjega odstavka in je opravil izpit za naziv preizkušeni državni revizor (Zakon o računskem sodišču, 2001).

2.4.4 Izdajanje revizijskih standardov in priročnikov

Računsko sodišče izdaja samo ali skupaj s Slovenskim inštitutom za revizijo standarde za revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev v Sloveniji, ki se nanašajo na izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča, revizijske priročnike in drugo strokovno literaturo, pomembno za razvoj revizijske stroke (Zakon o računskem sodišču, 2001).

3 RAČUNSKO SODIŠČE EVROPSKE UNIJE

3.1 Opredelitev

Evropsko računsko sodišče je neodvisna zunanja revizijska institucija, ki preverja, ali so sredstva Evropske unije, ki prihajajo od davkoplačevalcev, ustrezno zbrana in porabljena zakonito, gospodarno za predvideni namen. Pravico ima pregledati poslovanje vsake osebe ali organizacije, ki opravlja s sredstvi Evropske unije (Kako deluje Evropska unija, 2006, str. 28).

Je ena izmed petih institucij Evropske unije. Druge institucije so (Slovenija v Evropski uniji, 2007, str. 15–24):

- Evropska komisija;
- Svet Evropske unije;
- Evropski parlament;
- Sodišče Evropskih skupnosti.

Evropska komisija, ki ima sedež v Bruslju, predstavništva pa v vseh državah članicah, je politično neodvisna institucija, ki zastopa in podpira potrebe Evropske unije kot celote. Sestavlja jo 27 komisarjev, eden iz vsake države članice, ki pokrivajo posamezna področja. Ima predvsem štiri funkcije:

- predlaganje zakonov v sprejetje parlamentu in Svetu Evropske unije;
- nadzor nad izvajanjem evropske zakonodaje;
- upravljanje in izvajanje evropskih politik ter proračuna;
- zastopanje Evropske unije na mednarodnem prizorišču, npr. s pogajanjem o sklenitvi sporazumov med Evropsko unijo in drugimi državami.

Svet Evropske unije s sedežem v Bruslju je osrednje zakonodajno telo. Njegove ključne naloge so:

- sprejemanje evropske zakonodaje, ki jo na večini področij sprejema skupaj z Evropskim parlamentom;
- usklajevanje širših gospodarskih politik držav članic;
- sklepanje mednarodnih sporazumov med Evropsko unijo in eno ali več državami ali mednarodnimi organizacijami;
- potrjevanje proračuna Evropske unije skupaj z Evropskim parlamentom;
- določitev in izvajanje skupne zunanje in varnostne politike Evropske unije na podlagi smernic evropskega sveta;
- usklajevanje ukrepov držav članic in sprejemanje predpisov na področju policijskega in sodnega sodelovanja v kazenskih zadevah.

Evropski parlament, ki ga sestavlja 785 evropskih poslancev iz 27 držav članic, ima sedež v Strasbourgu. Ima trojno vlogo:

- s Svetom Evropske unije si deli zakonodajno pristojnost;
- izvaja nadzor nad vsemi institucijami Evropske unije;
- skupaj s Svetom Evropske unije je pristojen za proračun Evropske unije.

Sodišče Evropskih skupnosti s sedežem v Luksemburgu zagotavlja spoštovanje evropskih predpisov in skrbi za enotno razlago evropskega pravnega reda.

3.2 Nastanek

Evropsko računsko sodišče je bilo ustanovljeno 22. julija 1975 z Bruseljsko pogodbo, delovati pa je začelo oktobra leta 1977 s sedežem v Luksemburgu.

Na podlagi Maastrichtske pogodbe z dne 7. februarja 1992 je bil evropskemu računskemu sodišču določen status institucije Evropske unije, s čimer sta se okrepili njegova neodvisnost in avtoriteta. Uvedeno je bilo tudi pravilo, da mora vsako leto podati izjavo o

zanesljivosti (krajše DAS, po francoskem izrazu déclaration d'assurance), ki zagotavlja zanesljivost poslovnih knjig Evropske unije ter zakonitost in pravilnost poslovnih dogodkov, povezanih s temi poslovnimi knjigami.

Amsterdamska pogodba z dne 2. oktobra 1997 je evropsko računsko sodišče priznala kot institucijo Evropske unije in tako uradno povečala njegove pristojnosti, ki zdaj zajemajo tudi drugi in tretji steber Evropske unije (zunanjo in varnostno politiko ter pravosodje in notranje zadeve). Poudarila je njegovo vlogo pri ugotavljanju nepravilnosti in ukrepih, ki se nanašajo na boj proti goljufiji, in mu potrdila pravico, da se obrne na Sodišče Evropskih skupnosti, da zaščiti svoje posebne pravice, ki jih ima glede na druge institucije Evropske unije.

S pogodbo iz Nice z dne 26. februarja 2001 je bilo določeno, da evropsko računsko sodišče sestavlja po en član iz vsake države članice. Pogodba mu dovoljuje, da sprejme določene vrste poročil in mnenj v zasedbi senatov in ne v zasedbi celotnega računskega sodišča. Potrdila je prakso objave specifičnih ocen DAS za vsako pomembnejše področje dejavnosti Evropske unije in poudarila pomen sodelovanja med evropskim računskim sodiščem in vrhovnimi revizijskimi institucijami držav članic (Zgodovinsko ozadje, 2007).

3.3 Sestava in organizacija

Evropsko računsko sodišče sestavlja **27 članov**, po en državljan iz vsake države članice, ki delujejo kot kolegijski organ. Imenuje jih Svet Evropske unije po posvetovanju z Evropskim parlamentom in na podlagi imenovanj posameznih držav članic za dobo šestih let z možnostjo ponovnega imenovanja. Člani morajo biti ustrezno usposobljeni in imeti delovne izkušnje za delo v zunanjih revizijskih organih. Pri opravljanju svojih nalog morajo biti popolnoma neodvisni, ne smejo zahtevati ali sprejemati nikakršnih navodil od posameznih vlad ali drugih organov in med svojim mandatom ne smejo opravljati nobene druge poklicne dejavnosti (Prečiščena različica pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, 2006).

Vodi ga **predsednik**, ki ga med seboj izvolijo člani računskega sodišča s tajnim glasovanjem. Kandidat, ki v prvem krogu prejme dve tretjini glasov članov, je takoj izvoljen za predsednika. Če noben kandidat ne prejme te večine, se takoj izvede drugi krog glasovanja in izvoljen je tisti kandidat, ki prejme absolutno večino glasov članov. Če tudi v drugem krogu noben kandidat ne prejme večine glasov članov, se izvedejo nadaljnji krogi glasovanja skladno s postopkom, določenim v izvedbenih pravilih Poslovnika Računskega sodišča Evropskih skupnosti. Mandat predsednika traja tri leta z možnostjo ponovnega imenovanja (Poslovník Računského sodišča Evropských skupnosti, 2005).

Predsednik računskega sodišča ima predvsem naslednje naloge in odgovornosti:

- sklicevanje in vodenje sej računskega sodišča;
- skrb za izvajanje sklepov računskega sodišča;
- skrb, da so institucija in njene aktivnosti primerno vodene;
- predstavljane računskega sodišča v odnosih z drugimi institucijami Evropske unije in vrhovnimi revizijskimi institucijami držav članic in držav upravičenk;
- odgovornost za oddelek za zunanje odnose in za pravno službo.

Najvišji uradnik v instituciji je **generalni sekretar**, ki ga imenuje računsko sodišče. Odgovoren je za osebje računskega sodišča in upravo, tajništvo računskega sodišča ter strokovno usposabljanje in prevajalsko službo, ki jo sestavljajo oddelki za vsak uradni jezik Evropske unije (Organizacija in struktura, 2007).

Evropsko računsko sodišče ima tudi **upravni odbor**, ki je sestavljen iz članov iz vseh revizijskih skupin in ki je odgovoren za administrativne postopke, pri katerih je potrebna uradna odločitev računskega sodišča.

Delo računskega sodišča poteka v petih **revizijskih skupinah** s specializiranimi oddelki, ki pokrivajo različna področja proračuna. Vsak član računskega sodišča je dodeljen v eno izmed skupin. Skupinam predseduje doajen, ki ga člani vsake skupine izvolijo med seboj za obdobje dveh let z možnostjo ponovnega imenovanja. Doajen je odgovoren za nemoteno delo skupine in njenih oddelkov, ki ga usklajuje zlasti z naslednjimi nalogami:

- priprava osnutka letnega delovnega načrta skupine;
- predlog o dodelitvi revizijskih nalog članom skupine in zastopanje skupine v drugih organih;
- predlogi za dodelitev osebja in proračunskih virov članom, direktorjem in oddelkom skladno z različnimi nalogami v delovnem programu;
- nadzor nad nadaljevanjem opravljanja nalog po delovnem programu;
- izvajanje potrebnih kontrol kakovosti;
- priprava sklepov skupine;
- nadziranje oddelkov skupine na organizacijski in upravni ravni.

Revizijske skupine so odgovorne za naslednja področja (glejte Sliko 8 na str. 27) (Izvedbena pravila za izvajanje Poslovnika Računskega sodišča Evropskih skupnosti, 2004):

- Skupina I: kmetijske politike;
- Skupina II: strukturne in notranje politike;
- Skupina III: zunanje politične dejavnosti;
- Skupina IV: lastna sredstva, bančne dejavnosti, odhodki za poslovanje, institucije in organi Evropskih skupnosti;
- Skupina CEAD: usklajevanje, ovrednotenje, zanesljivost, razvoj.

Slika 8: Sestava, pristojnosti revizijskih skupin Računskega sodišča EU na dan 19.4.2007

REVIZIJSKA SKUPINA I OHRANJANJE IN UPRAVLJANJE NARAVNIH VIROV	
Hedda von WEDEL , doajen Július MOLNÁR Kikis KAZAMIAS	Jean-François BERNICOT Gejza HALÁSZ Olavi ALA-NISSILÄ
Trgi z izdelki živalskega in rastlinskega izvora Razvoj podeželja, ribištvo in morje Poljščine, trgi z mlečnimi izdelki, govejim in s telečjim mesom	Izjava o zanesljivosti – Kmetijske politike Potrditev obračunov, izvozna nadomestila
REVIZIJSKA SKUPINA II STRUKTURNE POLITIKE, TRANSPORT, RAZISKAVE IN ENERGETIKA	
François COLLING , doajen Vojko Anton ANTONČIČ Massimo VARI	David BOSTOCK Kersti KALJULAIID Ovidiu ISPIR
Strukturne politike – revizija računovodskih izkazov Strukturne politike – revizija smotrnosti poslovanja Transport, raziskave in energetika (revizija računovodskih izkazov) Transport, raziskave in energetika (revizija smotrnosti poslovanja)	
REVIZIJSKA SKUPINA III ZUNANJI UKREPI	
Maarten B. ENGWIRDA , doajen Jacek UCZKIEWICZ Karel PINXTEN	Máire GEOGHEGAN-QUINN Jan KINŠT
Sodelovanje z državami v razvoju (splošni proračun EU) Odhodki, namenjeni državam Srednje in Vzhodne Evrope ter Skupnosti neodvisnih držav Evropski razvojni skladi (afriške, karibske in pacifiške države)	
REVIZIJSKA SKUPINA IV LASTNA SREDSTVA, BANČNE DEJAVNOSTI, UPRAVNI ODHODKI, INSTITUCIJE IN ORGANI SKUPNOSTI, NOTRANJE POLITIKE	
Ioannis SARMAS , doajen Irena PETRUŠKEVIČIENĚ Juan RAMALLO MASSANET	Morten Louis LEVYSOHN Igors LUDBORŽS Nadejda SANDOLOVA
Lastna sredstva Evropske unije Najemanje in dajanje posojil ter bančne dejavnost Agencije Skupnosti in drugi decentralizirani organi	Upravni odhodki institucij Evropske unije Notranje politike Evropske unije
SKUPINA CEAD USKLAJEVANJE, VREDNOTENJE, ZANESLJIVOST, RAZVOJ, KOMUNIKACIJA	
Vítor Manuel da SILVA CALDEIRA , član sodišča, odgovoren za sektor ADAR, doajen Josef BONNICI , član sodišča, odgovoren za sektor DAS Lars HEIKENSTEN , član sodišča, odgovoren za komunikacijo	
Gejza HALÁSZ (Rev. sk. I) Jacek UCZKIEWICZ (Rev. sk. III)	Vojko Anton ANTONČIČ (Rev. sk. II) Irena PETRUŠKEVIČIENĚ (Rev. sk. IV)

Vir: Sestava in pristojnosti revizijskih skupin Evropskega računkega sodišča, 2007.

Evropsko računsko sodišče ima okoli 760 stalnih in začasnih uslužbencev – revizorjev, prevajalcev in administrativnih delavcev iz vseh držav članic, s čimer je zagotovljena primerna raznolikost jezikovne in strokovne usposobljenosti uslužbencev. Revizorsko osebje računskega sodišča ima široko množico strokovnega znanja in izkušenj iz javnega in tudi zasebnega sektorja, vključno z izkušnjami s področja računovodstva, notranje in zunanje revizije, prava in ekonomije. Uslužbence zaposluje na podlagi javnih natečajev, ki jih organizira evropski urad za izbor osebja (EPSO). Prav tako zagotavlja delovno prakso določenemu številu univerzitetnih diplomantov za obdobje od treh do petih mesecev (Organizacija in struktura, 2007).

3.4 Pristojnosti in naloge

Evropsko računsko sodišče ima predvsem naslednje naloge in pristojnosti (Naloge in pristojnosti, 2007):

- revidira računovodske izkaze vseh prihodkov in odhodkov splošnega proračuna Evropske unije in vseh organov, ki jih je ustanovila Evropska unija;
- preverja, ali so bili vsi prihodki prejeti in če so vsi odhodki nastali zakonito in pravilno ter če je bilo finančno poslovanje dobro oziroma so bila upoštevana načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti;
- pripravi letno poročilo, ki vsebuje pripombe glede izvrševanja proračuna Evropske unije za vsako proračunsko leto in vključuje izjavo o zanesljivosti (DAS) poslovnih knjig Evropske unije za tisto leto, ter pravilnosti poslovnih dohodkov, povezanih s temi poslovnimi knjigami;
- v obliki posebnih poročil podaja pripombe o določenih vprašanjih, ki si jih izbere;
- poroča o primerih nepravilnosti ali sumov goljufij, ki jih odkrije pri svojem revizijskem delu;
- svetuje glede katerega koli predloga za ukrepe s področja boja proti goljufijam;
- podaja formalna mnenja o predlogih za zakonodajne akte Evropske unije, ki so finančne narave;
- z objavo revizijskih poročil in mnenj pomaga Evropskemu parlamentu in Svetu Evropske unije pri izvajanju nadzora nad izvrševanjem proračuna Evropske unije.

3.4.1 Revizijska pristojnost

Evropsko računsko sodišče nadzoruje porabo sredstev organov in institucij Evropske unije, projekte v državah članicah, prejemnike pomoči in drugih sredstev iz proračuna Evropske unije. Revidira lahko poslovanje pravne ali fizične osebe, ki je prejela sredstva iz proračuna Evropske unije (Korpič Horvat, 2006, str. 96).

Pri svojem delu je neodvisno od drugih institucij Evropske unije in nacionalnih vlad. Svobodno izbira teme svojih revizij, svoj revizijski pristop ter odloča o tem, kako in kdaj bo predstavilo svoje pripombe. Revizije izvaja skladno s svojimi revizijskimi usmeritvami in standardi. To so splošno sprejeti mednarodni standardi, prirejeni za Evropsko unijo, ki temeljijo predvsem na revizijskih standardih INTOSAI in mednarodnih revizijskih standardih (Obseg revizije, 2007).

Tako kot druge javne revizijske institucije tudi evropsko računsko sodišče opravlja dve različni vrsti revizije (Revizijski pristop, 2007):

- revizijo računovodskih izkazov:
 - zanesljivost poslovnih knjig;
 - zakonitost in pravilnost;
- revizijo smotrnosti poslovanja.

Glavni cilj **revizije zanesljivosti poslovnih knjig** je ugotoviti, ali računovodski izkazi splošnega proračuna Evropske unije, evropskih razvojnih skladov in vseh organov in agencij, ki jih je ustanovila Evropska unija, odražajo resnično in pošteno sliko dosežkov tekočega leta in finančnega stanja na koncu leta. Računovodski izkazi so: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnjevalne opombe.

Glavni cilj **revizije zakonitosti in pravilnosti** je zagotoviti, da so bili poslovni dogodki izvedeni skladno z veljavnimi pravili in s predpisi, da dejansko obstajajo, da so bili pravilno izračunani in da so upravičenci pomoči Evropske unije izpolnili svoje obveznosti. Revizija zajema vse vidike: od prejemkov ali plačil komisije prek različnih ravni uprave vse do posameznih elementov prihodkov Evropske unije ali izplačil končnim upravičencem.

Od leta 1994 naprej mora evropsko računsko sodišče vsako leto podati izjavo o zanesljivosti (DAS), ki vsebuje mnenje o zanesljivosti računovodskih izkazov Evropske unije, ter mnenje o zakonitosti in pravilnosti poslovnih dogodkov, povezanih s temi računovodskimi izkazi.

Glavni cilj **revizije smotrnosti poslovanja** je oceniti, kako dobro so Evropska komisija in države članice spoštovale načela dobrega finančnega poslovanja (gospodarnost, učinkovitost in uspešnost) pri upravljanju sredstev Evropske unije. Glede na finančno uredbo naj bi se sredstva Evropske unije upravljala na podlagi načel:

- gospodarnost – za določen učinek ali cilj se uporabi minimalna količina sredstev;
- učinkovitost – za porabljen denar se dobi najboljša vrednost;
- uspešnost – cilji politike Evropske unije so doseženi.

Revizijski postopek poteka v treh glavnih fazah (glejte Tabela 1):

- načrtovanje;
- pridobivanje revizijskih dokazov;
- poročanje.

Tabela 1: Revizijski postopek evropskega računskega sodišča

1. faza: NAČRTOVANJE	
STRATEŠKE SMERNICE	Določijo splošno revizijsko strategijo računskega sodišča.
VEČLETNI DELOVNI PROGRAM	Pregled revizijskega področja in opredelitev možnih revizijskih tem.
LETNI DELOVNI PROGRAM	Izbor revizijskih tem v prihajajočem letu na podlagi prednostnih nalog, ki jih je določilo računsko sodišče.
PREDHODNA ŠTUDIJA	Podroben pregled izbranih revizijskih tem: ocena tveganja, opredelitev ključnih vprašanj in morebitnih revizijskih ciljev. Vključujejo oceno pričakovanega učinka revizije in predlog, ali revizijo izpeljati ali ne. Odobritev revizijske skupine.
REVIZIJSKI NAČRT	Podroben revizijski načrt: Kdo? Kaj? Kje? Kdaj? Kako?
REVIZIJSKI PROGRAM	Določi podrobne korake, ki so potrebni za zagotovitev revizijskih ciljev.
2. faza: IZVEDBA	
PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV	Zbiranje zadostnih, relevantnih in zanesljivih revizijskih dokazov. Revizijski obiski v institucijah EU pri upravah držav članic in držav upravičenk ter pri končnih prejemnikih sredstev EU. Po vsakem revizijskem obisku se napiše pismo s predhodnimi ugotovitvami, v katerem so navedena dejstva, ki jih mora revidiranec potrditi. Obdelava revizijskih dokazov, da bi se oblikovali sklepi o revizijskih ciljih.
3. faza: POROČANJE	
OSNUTEK POROČILA	Sprejetje osnutka poročila (predhodne ugotovitve) računskega sodišča.
POSTOPEK DVOSTRANSKE RAZPRAVE S KOMISIJO ALI Z DRUGO INSTITUCIJO EU	Komisija ali druga institucija EU preveri dejstva, predstavljena v predlogu poročila in pripravi odgovor.
POROČILO	Računsko sodišče na plenarnem zasedanju sprejme revizijsko poročilo.
OBJAVA	Objava revizijskega poročila skupaj z odgovorom komisije ali druge institucije v vseh jezikih EU, in sicer na internetu ter v Uradnem listu EU.
RAZREŠNICA	Politična odločitev Evropskega parlamenta o izvrševanju proračuna.
SPREMLJANJE	Spremljanje popravljalnih ukrepov, sprejetih na podlagi ugotovitev in priporočil računskega sodišča.

Vir: Revizijski postopek, 2007.

Računsko sodišče načrtuje svoj delovni program na večletni in na letni osnovi. **Večletni** načrt opredeljuje in posodablja strategijo računskega sodišča, **letni načrt** pa določi, katere naloge je treba opraviti med letom.

Pri izbranih revizijah se delo začne s **predhodno študijo**, s katero se oceni, ali bi bila podrobna revizija neke naloge utemeljena, se pravi, ali je verjetno, da bo revizija koristna in stroškovno učinkovita. Na tej stopnji revizorji zbirajo in analizirajo podatke iz Evropske komisije ter uprav držav članic in držav upravičenk. S pomočjo teh podatkov pripravijo pregled glavnih sistemov kontrole uprave in notranje kontrole. Revizorji izdelajo podrobno oceno tveganj in določijo vire mogočih revizijskih dokazov. Te informacije pomagajo revizorjem pri opredelitvi splošnih in podrobnih revizijskih ciljev ter vrsti in obsegu podrobnih preverjanj, ki so potrebni za doseg teh ciljev. Revizijski cilji so natančna izjava o tem, kaj se z revizijo namerava doseči, in/ali vprašanj, na katera bo revizija odgovorila. Poročilo o predhodni študiji se konča z oceno pričakovanega učinka podrobne revizije in njenih celotnih stroškov.

Revizorji za vsako revizijo pripravijo **povzetek revizijskega načrta**, ki določi obseg revizije, pristop in revizijske cilje ter navede, kako naj bi se jih čim bolj uspešno in stroškovno učinkovito doseglo. Vsebuje podrobnosti o človeških in drugih virih, ki so potrebni za dokončanje naloge, ter praktične informacije, na primer, katere države je treba obiskati in kako je treba zbirati revizijske dokaze kot tudi časovni načrt revizij. Ta dokument dopolnjuje **revizijski program**, ki podrobno določa revizijska preverjanja, ki so potrebna.

Namen revizijskega preverjanja je pridobiti **zadostne, relevantne in zanesljive revizijske dokaze**, s pomočjo katerih lahko revizorji podajajo svoje ugotovitve.

Pridobivanje revizijskih dokazov poteka v dvo- ali tričlanskih revizijskih skupinah. Revizorji zbirajo dokaze skladno z revizijskim programom v institucijah Evropske unije in tudi na kraju samem v državah članicah in državah upravičenkah. Za pridobivanje učinkovitega reprezentativnega vzorca iz populacije poslovnih dohodkov se uporabljajo tehnike statističnega vzorčenja, za nekatere revizije pa računsko sodišče najame zunanje strokovnjake s specifičnim strokovnim znanjem. Pridobivanje revizijskih dokazov poteka na različne načine, navadno s pomočjo pregledovanja ključne dokumentacije, fizičnih inšpekcij in zaslišanj. Vrsta in način zbiranja dokazov sta odvisna od obravnavane revizijske teme ali vrste transakcije in pogojev, ki veljajo za prejemanje pomoči iz Evropske unije.

Namen revizijskih poročil je, da računsko sodišče sporoči dosežke svojega dela revidirancu, organu, ki da razrešnico, in javnosti. Objava revizijskih poročil je pomemben element pri zagotavljanju preglednosti znotraj postopka nadzora nad upravljanjem in uporabo sredstev Evropske unije.

Ko je predvideno revizijsko delo opravljeno in so pridobljeni revizijski dokazi analizirani, revizorji sestavijo **osnutek revizijskega poročila**, ki vsebuje:

- revizijske ugotovitve in pripombe;
- sklepe glede revizijskih ciljev;
- priporočila o tem, kaj je treba izboljšati.

Predlog revizijskega poročila najprej pregleda revizijska skupina, potem pa se ga predloži računskemu sodišču v odobritev.

Predlog poročila se pošlje revidirancu v okviru postopka **dvostranske razprave**, med katerim revidiranec preveri predstavljena dejstva in poda uradni odgovor na ugotovitve računskega sodišča. Ta odgovor upošteva odzive držav članic. Glede na odgovor računsko sodišče vztraja na prvotnih ugotovitvah ali pa jih spremeni, tako da popravi morebitne napake ali nesporazume. Odgovor revidiranca je objavljen skupaj z revizijskim poročilom. Ob koncu postopka dvostranske razprave računsko sodišče uradno potrdi dokončno **revizijsko poročilo** (Revizijski postopek, 2007).

3.4.2 Svetovalna vloga

Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti določa, da evropsko računsko sodišče sodeluje z Evropskim parlamentom in Svetom Evropske unije v izvrševanju kontrole nad izvajanjem proračuna Evropske unije in da lahko s svojim znanjem svetuje in daje mnenje vsem institucijam Evropske unije. Pogodba narekuje tudi, da je treba računsko sodišče zaprositi za uradno mnenje o vsakem predlogu za uvedbo ali spremembo zakonodajnega akta glede financ in boja proti goljufijam.

Mnenja evropskega računskega sodišča so objavljena v Uradnem listu EU in so razvrščena glede na področja: prihodki Evropske unije; kmetijstvo; strukturne politike; notranje politike; upravljanje proračuna; zunanjepolitične dejavnosti; finančna uredba; zaščita finančnih interesov Evropske unije; predpisi in uredbe, ki se uporabljajo za uradnike in druge uslužbence Evropske unije.

3.4.3 Poročanje o nepravilnostih in goljufijah

Evropsko računsko sodišče presoja, kako dobro Evropska komisija in države članice, kot telesa, ki opravljajo in izvršujejo programe Evropske unije, izpolnjujejo svoje obveznosti na področju preprečevanja, odkrivanja ter preiskovanja napak in nepravilnosti ter kaj bi se dalo pri tem izboljšati.

Če računsko sodišče prek svojega revizijskega dela ali prijav državljanov izve za primer goljufije, korupcije ali katere koli druge nezakonite dejavnosti, to takoj sporoči evropskemu uradu za boj proti goljufijam (OLAF). Le-ta je dolžen sprožiti podrobno preiskavo in odrediti pregon v državah članicah in državah upravičenkah ter spremljati povračilo sredstev Evropske unije, ki iz tega izhaja (Obseg revizije, 2007).

3.4.4 Sodelovanje z nacionalnimi vrhovnimi revizijskimi institucijami

Evropsko računsko sodišče in vrhovne revizijske institucije (VRI) so s Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti zavezane k sodelovanju, pri tem pa morajo ohranjati svojo neodvisnost. Pogodba tudi zavezuje evropsko računsko sodišče k temu, da svoje revizijske obiske v državah članicah opravlja v sodelovanju z nacionalnimi vrhovnimi revizijskimi institucijami ali drugimi pristojnimi revizijskimi organi državi. To pomeni, da nacionalna vrhovna revizijska institucija revizorjem evropskega računskega sodišča nudi praktično in logistično podporo ter specifično znanje o predmetu revizije. Računsko sodišče mora vrhovnim revizijskim institucijam sporočiti svoj letni delovni program in jih obveščati o revizijskih obiskih, ki jih izvede v posameznih državah članicah.

Od leta 1978 se predsedniki vrhovnih revizijskih institucij držav članic in evropskega računskega sodišča srečujejo na letnem sestanku odbora za stike. Ti sestanki so priložnost za pogovore o zadevah skupnega interesa ter za lažjo izmenjavo informacij in praktičnega sodelovanja ob spoštovanju neodvisnosti in ustavnih pooblastil vsake institucije.

Od leta 1996 evropsko računsko sodišče organizira tudi redne formalne sestanke z vodji vrhovnih revizijskih institucij držav kandidatk za članstvo v Evropski uniji. Namen tega sodelovanja je razvijanje in usklajevanje revizijskih pristopov in metod v smislu učinkovitega ter uspešnega upravljanja sredstev Evropske unije in nadzora nad njimi.

Evropsko računsko sodišče sodeluje tudi pri dejavnostih, ki jih organizira EUROSAI, evropska krovna organizacija vrhovnih revizijskih institucij, in INTOSAI, svetovna organizacija (Sodelovanje z nacionalnimi vrhovnimi revizijskimi institucijami, 2007).

4 PRIMERJAVA DELOVANJA SLOVENSKEGA IN EVROPSKEGA RAČUNSKEGA SODIŠČA PO POSAMEZNIH KRITERIJIH

Slovensko računsko sodišče deluje v okviru države Slovenije, medtem ko evropsko v okviru Evropske unije.

Obe računski sodišči imata precej kratko obdobje delovanja. Pri tem je evropsko začelo delovati že leta 1977, medtem ko slovensko šele leta 1995. Evropsko računsko sodišče ima

vseskozi od ustanovitve podobne naloge in funkcije, medtem ko je bilo slovensko ustanovljeno šele leta 1995 v okviru nove države in s tem dobilo veliko novih nalog in funkcij, ki jih je prejšnja Služba družbenega knjigovodstva ni imela.

Obe instituciji imata podobno organizacijsko strukturo, kar gre pripisati predvsem podobnim nalogam in zadolžitvam. Posamezna področja revidiranja so združena v oddelkih, ki jih v primeru slovenskega računskega sodišča vodijo vrhovni državni revizorji, v primeru evropskega pa člani računskega sodišča. Vendar pa so oddelki v primeru slovenskega računskega sodišča razdeljeni na uporabnike javnih sredstev glede na status, ki ga imajo znotraj države (vladni, nevladni, pravosodni, lokalne skupnosti, izvajalci negospodarskih javnih služb, izvajalci gospodarskih javnih služb, društva itd.), v primeru evropskega pa glede na področje delovanja (kmetijska politika, strukturna in notranja politika, zunanje politične dejavnosti, bančne dejavnosti itd.).

Slovensko računsko sodišče ima tri člane in šest vrhovnih državnih revizorjev. Člane imenuje državni zbor na predlog predsednika države, vrhovne državne revizorje pa predsednik računskega sodišča za dobo devetih let. Evropsko pa ima toliko članov, kot je držav članic. Imenuje jih Svet Evropske unije po posvetovanju z Evropskim parlamentom in na podlagi imenovanj posameznih držav članic za dobo šestih let.

Za člana slovenskega računskega sodišča je lahko imenovan državljan Slovenije, ki ima najmanj univerzitetno izobrazbo, je strokovnjak na področju, ki je pomembno za izvrševanje pristojnosti računskega sodišča in obvlada vsaj en svetovni jezik. Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti pa nalaga članom evropskega računskega sodišča, da morajo biti ustrezno usposobljeni in imeti delovne izkušnje za delo v zunanjih revizijskih oddelkih.

Posebnost evropskega računskega sodišča je, da so njegovi člani iz različnih držav članic Evropske unije, kar bi lahko pripeljalo do pristranskega delovanja pri posameznih revizijah. Zato jim pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti naloga, da med svojim mandatom na računskem sodišču ne smejo zahtevati ali sprejemati nikakršnih navodil oziroma napotkov iz posameznih vlad ali drugih organov in da morajo delovati za skupni interes vseh članic.

Člani obeh računskih sodišč ne smejo opravljati določenih drugih funkcij, ki so nezdržljive s tem delom. Tako funkcija člana slovenskega računskega sodišča ni združljiva s funkcijami ali kakršno koli drugačno vključenostjo v delo drugih državnih organov in organov lokalnih skupnosti, s funkcijami v organih političnih strank in sindikatov, z izvajanjem kakršnih koli javnih pooblastil, s članstvom v organih upravljanja in nadzora gospodarskih služb, gospodarskih javnih služb, skladov, zavodov in zadrug in z opravljanjem katerega koli poklica ali pridobitne dejavnosti, ki po zakonu ni združljivo z opravljanjem javne funkcije. Podobno velja za člane evropskega računskega sodišča, ki

prav tako ne smejo biti člani v drugih organih Evropske unije in organih na nacionalni ravni ter ne smejo opravljati drugih dejavnosti.

Tako slovensko kot tudi evropsko računsko sodišče zastopa in predstavlja predsednik računskega sodišča. V Sloveniji ga imenuje državni zbor na predlog predsednika države za dobo devetih let, za Evropsko unijo pa je izvoljen izmed članov računskega sodišča za dobo treh let.

Obe računski sodišči opravljata več nalog oziroma vlog, ki jima jih nalagajo pravni akti. Ustava RS namenja slovenskemu vlogo najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti pa daje evropskemu vlogo institucije, ki skrbi za kontrolo oziroma pregled računov vseh izdatkov in prihodkov Evropske unije ter vseh teles, ki jih je ustanovila Evropska unija.

Slovensko računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev: pravne osebe javnega prava in njene enote; pravne osebe zasebnega prava in fizične osebe, če so prejele pomoč iz slovenskega proračuna, evropskega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, če izvajajo javno službo ali zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesij; gospodarske družbe, banke in zavarovalnice, v katerih imata država in lokalna skupnost večinski delež. Evropsko računsko sodišče pa revidira vse organe ali osebe, ki upravljajo s sredstvi Evropske unije oziroma jih prejemajo.

Ena temeljnih nalog obeh institucij je tudi svetovanje uporabnikom javnih sredstev. Slovensko računsko sodišče svetuje javni upravi, evropsko pa organom in institucijam Evropske unije, če je za to zaproseno.

Obe računski sodišči sta pri svojem delu zavezani k načelu javnosti. Slovensko zagotavlja javnost dela z letnim poročilom, ki ga predloži državnemu zboru, s tiskovnimi konferencami in z drugimi načini obveščanja medijev, z objavljanjem revizijskih poročil v elektronskih publikacijah, z rednimi objavami o poteku dela v elektronskih publikacijah, z izdajanjem sporočil za javnost in objavljanjem mnenj iz svoje pristojnosti. Tudi evropsko seznanja javnost o svojem delu z izdajanjem letnega poročila (poročilo o izvrševanju proračuna Evropske unije za posamezno proračunsko leto), s posebnimi letnimi poročili o delu posameznih organizacij (agencij, skladov), ki se ne financirajo iz proračuna Evropske unije, in s posebnimi poročili za posamezna področja, ki temeljijo na opravljenih revizijah. Vsa poročila objavi v uradnem listu Evropske unije, na internetnih straneh, predloži pa jih parlamentu Evropske unije in Svetu Evropske unije.

Glavne ugotovitve delovanja slovenskega in evropskega računskega sodišča sem povzela v Tabeli 2 (na str. 36).

Tabela 2: Primerjava med Računskim sodiščem RS in EU po posameznih kriterijih

	Računsko sodišče RS	Računsko sodišče EU
Sedež	V Ljubljani	V Luksemburgu
Začetek delovanja	1995	1977
Število zaposlenih	okoli 130	okoli 760
Organizacija	<ul style="list-style-type: none"> • kolegijski organ brez sodnih pristojnosti • 3 člani • 6 revizijskih oddelkov 	<ul style="list-style-type: none"> • kolegijski organ brez sodnih pristojnosti • 27 članov • 5 revizijskih skupin
Položaj predsednika	<ul style="list-style-type: none"> • je član računskega sodišča • imenuje ga državni zbor na predlog predsednika države za dobo 9 let • zastopa in predstavlja računsko sodišče 	<ul style="list-style-type: none"> • je član računskega sodišča • izvoljen je izmed članov računskega sodišča za dobo 3 let • zastopa in predstavlja računsko sodišče
Vrhovni državni revizorji/člani	<ul style="list-style-type: none"> • člane imenuje državni zbor na predlog predsednika države za dobo 9 let • vrhovne državne revizorje imenuje predsednik računskega sodišča za dobo 9 let • morajo biti državljani RS, ustrezno strokovno usposobljeni in v štirih letih pred imenovanjem ne smejo biti člani Vlade RS 	<ul style="list-style-type: none"> • imenuje jih Svet EU po posvetovanju z Evropskim parlamentom in na podlagi imenovanj posameznih držav za dobo 6 let • biti morajo ustrezno usposobljeni in imeti delovne izkušnje za delo v zunanjih revizijskih organih
Sprejemanje odločitev	<ul style="list-style-type: none"> • senat, ki ga sestavljajo predsednik in dva namestnika • večina glasov oziroma soglasje, ko manjka en član 	<ul style="list-style-type: none"> • kolegijsko odločanje • člani sprejemajo odločitve z absolutno večino
Stranke (revidiranci)	<ul style="list-style-type: none"> • pravne osebe javnega prava ali njihove enote • pravne osebe zasebnega prava ali fizične osebe, če: <ul style="list-style-type: none"> ○ so prejele pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti; ○ izvajajo javno službo ali zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesije • gospodarske družbe, banke, zavarovalnice, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež 	<ul style="list-style-type: none"> • organi in institucije EU • organizacije, ki jih je ustanovil EU (Evropski center za strokovno usposabljanje, Skupni Evropski torus itd.) • pravne in fizične osebe, ki so prejele sredstva iz proračuna EU
Svetovanje	<ul style="list-style-type: none"> • javni upravi • daje mnenja o javnofinančnih vprašanjih 	<ul style="list-style-type: none"> • institucijam in drugim organom EU

Vir: Lastna izdelava.

SKLEP

Obe instituciji imata precej kratko obdobje delovanja. Pri tem je evropsko računsko sodišče začelo delovati že leta 1977, medtem ko slovensko šele leta 1995. Evropsko računsko sodišče ima vseskozi od ustanovitve podobne naloge in funkcije, medtem ko je bilo slovensko ustanovljeno šele leta 1995 v okviru nove države; s tem je dobilo veliko novih nalog in funkcij, ki jih njena predhodnica, Služba družbenega knjigovodstva, ni imela.

Obe računski sodišči delujeta v okviru mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI in evropskega združenja vrhovnih revizijskih institucij EUROSAI. Pri svojem delu se opirata na revizijske standarde INTOSAI, ki temeljijo na Linski deklaraciji o revizijskih smernicah iz leta 1977. Ker so ti standardi zelo splošni, je evropsko računsko sodišče izdalo evropske smernice za uporabo teh standardov. Pomagale naj bi poenotiti metodiko, izdelati revizijske priročnike in sestaviti dodatne lastne izvedbene revizijske standarde. Za primere, ki jih ne urejajo ti standardi, pa se uporabljajo mednarodni revizijski standardi IFAC ter določila in napotki, ki jih izda predsednik računskega sodišča.

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, kot so svetovanje, pospeševanje odgovornosti in širjenje najboljše prakse v državno upravo ter opozarjanje na prevare in nepoštena dejanja.

Ustava RS namenja slovenskemu računskemu sodišču vlogo najvišjega organa kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti pa daje evropskemu vlogo institucije, ki skrbi za nadzor oziroma pregled računov vseh izdatkov in prihodkov Evropske unije ter vseh teles, ki jih je ustanovila Evropska unija.

Evropsko računsko sodišče mora vsako leto podati izjavo o zanesljivosti DAS, ki vsebuje mnenje o zanesljivosti računovodskih izkazov Evropske unije ter mnenje o zakonitosti in pravilnosti poslovnih dogodkov, povezanih s temi računovodskimi izkazi.

Ena glavnih nalog obeh institucij je tudi svetovanje uporabnikom javnih sredstev. Slovensko računsko sodišče svetuje javni upravi, medtem ko evropsko organom in institucijam Evropske unije, če je za to zaproseno. Svetovalna funkcija temelji na izkustvenih ugotovitvah, pridobljenih v posameznih nadzorih in na strokovnih znanjih.

Posebnost evropskega računskega sodišča je, da so člani računskega sodišča iz različnih držav članic Evropske unije, kar bi lahko pripeljalo do pristranskega delovanja pri posameznih revizijah. Zato jim pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti naloga, da med

svojim mandatom na računskem sodišču ne smejo zahtevati ali sprejemati nikakršnih navodil oziroma napotkov iz posameznih vlad ali drugih organov in da morajo delovati za skupni interes vseh članic.

Obe instituciji imata podobno organizacijsko strukturo, kar gre pripisati predvsem podobnim nalogam in zadolžitvam. Posamezna področja revidiranja so združena v oddelkih, ki jih v primeru slovenskega računskega sodišča vodijo vrhovni državni revizorji, v primeru evropskega pa člani računskega sodišča. Vendar pa so oddelki v primeru slovenskega računskega sodišča razdeljeni na uporabnike javnih sredstev glede na status, ki ga imajo znotraj države (vladni, nevladni, pravosodni, lokalne skupnosti, izvajalci negospodarskih javnih služb, izvajalci gospodarskih javnih služb, društva itd.), v primeru evropskega pa glede na področje delovanja (kmetijska politika, strukturna in notranja politika, zunanje politične dejavnosti, bančne dejavnosti itd.).

LITERATURA

1. Colić Josip: Pomen Limske deklaracije za obstoj in delovanje inštitucije državne revizije. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 10, str. 7-17.
2. Devjak Srečko, Peček Bojan: Kazalniki uspešnosti javnega sektorja. Naše gospodarstvo, Maribor, 47(2001), 1/2, str. 104-115.
3. Habjan Branko: Položaj računskega sodišča v sistemu delitve oblasti. Javna uprava, Ljubljana, 38(2002), 1, str. 31-46.
4. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva. Novo mesto : Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 2000, str. 105-121.
5. Korpič Horvat Etelka: Porevizijski postopek: pomembna pristojnost računskega sodišča. VI. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 79-88.
6. Maher Neva: 15 Evropskih smernic državne revizije. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 2, str. 17-22.
7. Vidovič Zdenka. Izkušnje Računskega sodišča Republike Slovenije pri revidiranju javnih podjetij. Zbornik referatov VII. posvetovanja o računovodstvu v javnih podjetjih. Ljubljana : LM Veritas, 2004, str. 133-158.
8. Taylor Donald H., William Glezen: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.

VIRI

1. Code of Ethics and Auditing Standards. Auditing Standards Committee. Montevideo : INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF, 1998. 76 str.
2. Delovna področja Računskega sodišča RS. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K8786CEF639C0B198C1257155004C07A1>], 13.5.2007.
3. Izvedbena pravila za izvajanje Poslovnika Računskega sodišča Evropskih skupnosti. Luksemburg : Računsko sodišče EU, 2004. 40 str.

4. Kako deluje Evropska unija: vodnik po institucijah EU. Luksemburg : Urad za uradne publikacije evropskih skupnosti, 2006. 50 str.
5. Korpič Horvat Etelka: Državna revizija. Maribor : Pravna fakulteta, 111 str. [URL: http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/drzavna_revizija_mag_studij_2006.doc], 2006.
6. Letno poročilo Računskega sodišča RS za leto 2006. Ljubljana : Računsko sodišče RS, 2007. 74 str.
7. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
8. Naloge in pristojnosti. Evropsko računsko sodišče. [URL: <http://evropa.gov.si/institucije/racunsko-sodisce/>], 5.6.2007.
9. Obseg revizije. Evropsko računsko sodišče. [URL: http://www.eca.europa.eu/presentation/audit_scope/index_sl.htm], 5.6.2007.
10. Odar Marjan: Vrste in namen revizij. Maribor : Pravna fakulteta, 18 str. [URL: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>], 5.4.2007.
11. Organizacija in struktura. Evropsko računsko sodišče. [http://eca.europa.eu/presentation/structure/index_sl.htm], 4.6.2007.
12. O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KD96F3CE3476F583BC125718200500A85>], 15.4.2007.
13. Položaj Računskega sodišča RS. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KA92CE48CCCEFABBCC1257155004C0628>], 9.5.2007.
14. Poslovnik Računskega sodišča Evropskih skupnosti (Uradni list EU, št. L 18/05).
15. Poslovnik Računskega sodišča RS (Uradni list RS, št. 91/01).
16. Poslovni vodnik po evropskih institucijah. Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2003. 126 str.
17. Prečiščena različica pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (Uradni list EU, št. C 321/06).
18. Revizijski postopek. Evropsko računsko sodišče. [URL: http://www.eca.europa.eu/presentation/audit_procedure/index_sl.htm], 5.6.2007.

19. Revizijski pristop. Evropsko računsko sodišče. [URL: http://www.eca.europa.eu/presentation/audit_approach/index_sl.htm], 5.6.2007.
20. Revizijski standardi INTOSAI. Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
21. Sestava in pristojnosti revizijskih skupin Evropskega računskega sodišča. [URL: http://www.eca.europa.eu/eca/organisation/docs/responsibilities_sl.pdf], 4.6.2007.
22. Slovenija v Evropski Uniji: 160 vprašanj in odgovorov o članstvu Slovenije v EU. Ljubljana : Urad Vlade RS za komuniciranje, 2007. 149 str.
23. Sodelovanje z nacionalnimi vrhovnimi revizijskimi institucijami. Evropsko računsko sodišče. [URL: http://eca.europa.eu/presentation/cooperation/index_sl.htm], 7.6.2007.
24. Stališča in mnenja Računskega sodišča RS. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K40DD92C87E004317C12570840034604C>], 23.5.2007.
25. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91).
26. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
27. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
28. Zaposleni na Računskem sodišču RS. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K83A275DF8C7E4A6DC125718F003D9524>], 14.5.2007.
29. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K31736011F7710987C1257155004AD4D1>], 11.5.2007.
30. Zgodovinsko ozadje. Evropsko računsko sodišče. [URL: http://eca.europa.eu/presentation/audit_institution/index_sl.htm], 2.6.2007.