

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NADZOR NEPOSREDNIH PRORAČUNSKIH  
UPORABNIKOV Z RAČUNOVODSKIMI  
INFORMACIJAMI – PRIMER MINISTRSTVA ZA  
ŠOLSTVO, ZNANOST IN ŠPORT**

Ljubljana, februar 2004

KATJA ŽELEZNIKAR

## **IZJAVA**

Študentka Katja ŽELEZNIKAR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Sergeje SLAPNIČAR in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

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

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

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1. DRŽAVNA UPRAVA</b> .....	<b>3</b>
1.1    Značilnosti državne uprave .....	3
1.2    Proračunski uporabniki .....	4
1.3    Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost v državni upravi .....	6
1.4    Predstavitev ministrstva za šolstvo, znanost in šport .....	8
<b>2. FINANČNI NAČRT</b> .....	<b>11</b>
2.1    Priprava predloga finančnega načrta .....	11
2.2    Funkcionalno-programska klasifikacija javnofinančnih izdatkov in k rezultatom usmerjen proračun .....	12
<b>3. IZVRŠEVANJE FINANČNEGA NAČRTA IN NJEGOVO SPREMLJANJE</b> .....	<b>16</b>
<b>4. POROČANJE O IZVRŠITVI FINANČNEGA NAČRTA</b> .....	<b>20</b>
4.1    Zaključni račun finančnega načrta .....	21
4.2    Letno poročilo .....	23
<b>5. NADZOR JAVNIH FINANC</b> .....	<b>24</b>
5.1    Notranji nadzor javnih financ .....	25
5.1.1    Notranje kontrole .....	25
5.1.2    Notranje revidiranje .....	27
5.2    Zunanji nadzor javnih financ .....	31
5.2.1    Revizije in revizijske ugotovitve računskega sodišča v letu 2002 .....	36
<b>SKLEP</b> .....	<b>40</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>42</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>44</b>

## UVOD

Proračunski uporabniki, ki zagotavljajo javne storitve, poslujejo z javnimi sredstvi. To so sredstva davkoplačevalcev – torej javnosti – in so zbrana predvsem na prisilen način. In v zvezi s porabo tega denarja imamo državljani dva različna interesa: na eni strani želimo, da bi država kar najbolje skrbela za blaginjo ljudi – da bi torej zagotavljala čim več in čim bolj kakovostne dobrine in storitve ter tako v čim večji meri zadovoljevala javne potrebe, po drugi strani pa želimo, da bi nas to kar najmanj bremenilo. To seveda ni povsem združljivo, lahko pa se razpon med interesoma zmanjša, če se zagotovi učinkovitost ustvarjanja blaginje. To pomeni, da je treba zagotoviti uspešno delovanje celotnega javnega sektorja in učinkovito izvajanje nalog, ki naj bi bile v javnem interesu, hkrati z gospodarno porabo javnih sredstev. Javnost, ki vse bolj in vse natančneje presoja delo državne uprave, torej zahteva gospodarnost, učinkovitost in uspešnost izvajanja njenih nalog ter porabe javnih sredstev (Jamnik, 2000, str. 69).

Vendar pa obstajajo v zvezi z zagotavljanjem teh kategorij tudi določene težave. Ne moremo tako kot v privatnem sektorju tudi pri teh organizacijah pogledati njihovega dobička ter tako oceniti rezultatov njihovega dela. Poleg tega podjetja v privatnem sektorju, ki nekaj let poslujejo z izgubo, prej ali slej propadejo, medtem ko organizacije državne uprave lahko obstajajo še leta in leta, čeprav imajo presežek odhodkov nad prihodki. Najpomembnejše pri tem problemu pa je dejstvo, da državna uprava pri svojem delu uporablja javna sredstva in že zaradi tega, ker je to neke vrste »tuj denar«, ni neposredno nagnjena k temu, da bi poslovala smotno. Da pa se v državni upravi pri zagotavljanju javnih storitev z javnimi sredstvi zagotovi gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, je nujno potreben nadzor. Ker se mi zdi ta problem v današnjem času zelo pomemben in pereč, v diplomski nalogi predstavljam, s kakšnimi vrstami nadzora in na kakšen način se pri neposrednih proračunskih uporabnikih nadzira in preverja uresničevanje teh treh kategorij.

Za predstavitev in proučitev izbranega problema sem si izbrala skupino neposrednih uporabnikov državnega proračuna in se znotraj nje osredotočila na ministrstvo za šolstvo, znanost in šport (v nadaljevanju MŠZŠ). Ker pa je skupina neposrednih državnih proračunskih uporabnikov v precej pogledih dokaj homogena (zanjo veljajo enaki zakoni in drugi predpisi, enaki načini dela), se MŠZŠ v maločem (seveda v povezavi s tistim, kar zajemam v svoji diplomski nalogi) razlikuje od drugih organov te skupine. Zato v bistvu skozi svojo nalogo predstavljam postopke, ki veljajo za celotno omenjeno skupino. Povsem konkretne značilnosti MŠZŠ pa podajam tam, kjer se le-to razlikuje od drugih proračunskih uporabnikov, tam, kjer je zaradi boljše predstavitve dobro podati konkretne podatke, in v zadnji točki pri predstavljanju ugotovitev nadzora.

Diplomsko nalogo sem strukturirala v skladu z zaporedjem postopkov oziroma stopenj v proračunskem ciklusu. V prvem poglavju za začetek predstavljam najpomembnejše značilnosti državne uprave in proračunskih uporabnikov, kamor sodi tudi MŠZŠ. V tretji točki

tega uvodnega poglavja se malce natančneje osredotočim na omenjene tri kategorije, tudi t. i. tri E-je, katerih nadzor proučujem. Na koncu tega poglavja pa predstavim še ministrstvo za šolstvo, znanost in šport.

Drugo poglavje predstavlja prvo fazo proračunskega procesa, in sicer pripravo proračuna oziroma finančnih načrtov. Opisujem, kako se pripravlja finančni načrt ministrstva, kateri so njegovi osnovni elementi in kakšna je njegova struktura. Osredotočim pa se tudi na precej novo klasifikacijo javnofinančnih izdatkov, v skladu s katero se pripravlja finančni načrt in ki je bila, predvsem z namenom, doseči večjo učinkovitost, uvedena v okviru reforme javnih financ.

V naslednjem poglavju se usmerim na izvrševanje finančnih načrtov in spremljanje le-tega. V okviru te faze ima izredno pomembno vlogo računovodstvo, saj je to funkcija, ki spremlja in evidentira vse izvršene transakcije ter na tej osnovi zagotavlja informacije o delu ministrstva in porabi proračunskega denarja. Te informacije so tako podlaga za odločanje, planiranje, primerjanje s planom in seveda nadziranje. Zaradi takšne pomembnosti, predvsem pa zaradi potreb po računovodskih informacijah v okviru nadziranja, velik del tretjega poglavja namenjam predstavitvi značilnosti in načina delovanja računovodskega sistema ministrstva.

V četrtem poglavju predstavljam računovodske in druge izkaze, ki poročajo o rezultatih poslovanja ministrstva. Ta poročila so za nadzor izredno pomembna, saj jih nadzorniki uporabljajo kot podlago za svoje delo. V zadnjem in hkrati tudi osrednjem poglavju pa se osredotočim na nadzor. Predstavim vse oblike nadzora nad poslovanjem ministrstva, ki med drugim preverjajo tudi izpolnjevanje zahtev po učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti porabe javnih sredstev. To poglavje sem razdelila na dva dela. Najprej opišem notranji, nato pa še zunanji nadzor javnih financ. Najpomembnejši organ, ki opravlja slednjega, je računsko sodišče. Ta nadzornik je pomemben tudi za širšo javnost, saj so njegove ugotovitve in poročila javna in dostopna vsem, ki jih tovrstne informacije zanimajo. Na osnovi njegovih poročil lahko torej tudi davkoplačevalci izvedo, kako uporabniki javnih sredstev poslujejo s tako rekoč njihovim denarjem. V okviru predstavitve zunanjega nadzora prikažem tudi delo računskega sodišča v letu 2002, ki zadeva nadzor nad poslovanjem MŠZŠ ter nadzor gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe sredstev. V okviru sklepa pa na koncu na kratko podam še najpomembnejše ugotovitve diplomskega dela.

Glavni namen moje diplomske naloge je torej predstaviti vrste, oblike in postopke nadzora nad poslovanjem MŠZŠ, ki preverjajo tudi gospodarnost, učinkovitost in uspešnost porabe proračunskih sredstev v okviru zagotavljanja javnih storitev, za katere je ministrstvo pristojno, in pri katerih so kot pogoj za delo izvajalcev nadzora, med drugim pomembne in potrebne tudi najrazličnejše računovodske informacije. Na podlagi poročil o nadzoru s strani računskega sodišča pa skušam podati še oceno o tem, ali (in kako) MŠZŠ upošteva te tri kategorije ter zato (ne)smotno posluje.

# 1. DRŽAVNA UPRAVA

## 1.1 Značilnosti državne uprave

Izvršilna funkcija je ena izmed oblastnih funkcij države in je sestavljena iz dveh delov. Političnoizvršilni del te funkcije predstavlja vlada, medtem ko drugi del, t. i. izvršilnoupравни del, opravlja državna uprava, ki neposredno izvršuje zakone. V Sloveniji je državna uprava skorajda v celoti urejena s posebnim zakonom, in sicer z Zakonom o državni upravi. Tako je namreč zapisano v ustavi, ki določa, da naj organizacijo državne uprave, njene pristojnosti in funkcije ter način imenovanja njenih funkcionarjev uredi zakon. Sama ustava pa neposredno določa le nekaj najpomembnejših načel. Npr. to, da upravni organi opravljajo svoje delo samostojno, vendar v okviru in na podlagi ustave ter zakonov; da se zagotavlja sodno varstvo pravic in zakonitih interesov državljanov in organizacij proti odločitvam in dejanjem upravnih organov; da je zaposlitev v upravni službi mogoča le na podlagi javnega razpisa, razen v primerih, ki jih določa zakon; posebej pa je z ustavo urejen tudi sodni nadzor nad delovanjem državne uprave (Kaučič, Grad, 2001, str. 273–275).

Državna uprava izvršuje upravne naloge. Te naloge so v skladu z Zakonom o državni upravi (2002) naslednje:

- sodelovanje pri oblikovanju politik: za vlado uprava pripravlja predloge zakonov, podzakonskih predpisov in drugih aktov ter še nekatera druga gradiva in ji zagotavlja strokovno pomoč pri oblikovanju politik;
- izvršilne naloge: med te naloge sodi izvrševanje zakonov in drugih predpisov, ki jih sprejme državni zbor, izvrševanje ratificiranih mednarodnih pogodb, državnega proračuna, podzakonskih predpisov in drugih aktov vlade. Za izvajanje teh nalog uprava izdaja predpise, posamične in interne akte, v imenu in za račun RS vstopa v civilnopravna razmerja ter opravlja materialna dejanja;
- opravljanje inšpekcijskega nadzora nad izvajanjem predpisov: na ta način uprava neposredno skrbi za to, da se zakoni uresničujejo oziroma da se ne kršijo;
- spremljanje stanja družbe na področjih, za katera je pristojna;
- razvojne naloge: na podlagi in v okviru zakonov, drugih predpisov in državnega proračuna spodbuja in usmerja razvoj družbe;
- zagotavljanje opravljanja javnih služb v skladu z zakonom: javne službe se opravljajo v javnih zavodih, gospodarskih družbah ter v drugih organizacijskih oblikah, ki jih določa zakon, lahko pa tudi v upravnih organih.

Za izvajanje naštetih nalog so pristojni upravni organi. Le-ti kot posebni državni organi sodijo med organe izvršilne veje oblasti. Upravni organi so (Zakon o državni upravi, 2002):

- ministrstva: ustanovijo se lahko samo z zakonom, in sicer za opravljanje upravnih nalog na enem ali več med seboj povezanih upravnih področjih;
- organi v sestavi ministrstva: ustanovijo se z zakonom za opravljanje specializiranih strokovnih nalog, izvršilnih in razvojnih upravnih nalog, nalog inšpekcijskega in drugega

nadzora ter nalog na področju javnih služb, in sicer v primeru, če se z njihovo ustanovitvijo zagotovi učinkovitejše in kakovostnejše izvajanje nalog oziroma če je potrebno zaradi narave nalog ali delovnega področja pri opravljanju nalog zagotoviti večjo stopnjo strokovne samostojnosti;

- upravne enote: ustanovijo se za izvajanje upravnih nalog, ki se morajo organizirati in opravljati teritorialno.

Nekatere upravne naloge se lahko izvajajo tudi prek javnih pooblastil. Le-ta se lahko po Zakonu o državni upravi (2002) dodelijo, če se s tem (v primerjavi z izvedbo nalog v upravnem organu) zagotovi bolj smotrno in učinkovito opravljanje nalog državne uprave oziroma če glede na naravo ali vrsto nalog ni potreben ali pa ni primeren stalen neposreden političen nadzor nad izvedbo nalog.

Naj sedaj nekaj na kratko napišem še o samih ministrstvih. Te upravne organe vodijo in predstavljajo ministri, katerih položaj izhaja že iz ustave. Ministrstva se morajo pri svojem delu ravnati po usmeritvah vlade in ji poročati o svojem delu. Razlog za to je v tem, ker vlada predstavlja političen vrh uprave. Hkrati je naloga ministra tudi usmerjanje, nadzor in dajanje obveznih navodil za delo organom v sestavi ministrstva (Kaučič, Grad, 2001, str. 277).

## **1.2 Proračunski uporabniki**

Državna uprava oziroma v prejšnji točki opredeljeni upravni organi sodijo v precej široko opredeljeno skupino proračunskih uporabnikov, za katere je v osnovi značilno, da se financirajo iz državnega oziroma občinskih proračunov. Drugače pa se proračunski uporabniki med seboj v marsičem razlikujejo, tako da jih lahko razdelimo v več skupin, ki so prikazane v nadaljevanju. Glede na najpomembnejšo značilnost, to je način financiranja subjekta iz proračuna, pa vse proračunske uporabnike delimo v dve skupini: na neposredne ter posredne uporabnike državnega oziroma občinskega proračuna.

Neposredni uporabniki državnega oziroma občinskega proračuna se financirajo neposredno iz proračunov in za to financiranje ni potrebno skleniti nobene posebne pogodbe. V to skupino sodijo državni in občinski organi ter organizacije, občinska uprava ter ožji deli občin, ki so pravne osebe. Njihovi finančni načrti so del državnega oziroma občinskih proračunov in so zajeti v t. i. posebnem delu proračuna. Ker so neposredni uporabniki organi države oziroma občine, niso samostojne pravne osebe in praviloma nastopajo le v imenu in za račun države oziroma občine. Vendar so na drugi strani samostojni nosilci proračunskih postavk, ki imajo v okviru svojih finančnih načrtov zagotovljena sredstva za izvajanje svojih nalog in funkcij, s katerimi lahko razpolagajo in v pravnem prometu nastopajo v svojem imenu in za svoj račun (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 53, 79–80).

Za posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov je na drugi strani značilno, da se iz proračunov financirajo posredno, in sicer prek neposrednih uporabnikov – resornih

ministrstev ali občinske uprave. Običajno je za tovrstno financiranje sklenjena posebna pogodba, razen v primerih, ko se financiranje izvaja na podlagi zakona kot izvajalske organizacije (tak primer so šole). Med posredne proračunske uporabnike tako sodijo: javni skladi, javni zavodi in agencije, ki jih ustanovi država ali občina (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 54). Poleg teh statusnih oblik pa je potrebno v skupino posrednih uporabnikov dodati še sklada socialnega zavarovanja (Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije); javne zavode, agencije in javne sklade, ki so jih ustanovili posredni uporabniki; samoupravne narodnostne skupnosti ter kmetijsko-gozdarsko zbornico in javne zavode, ki jih je le-ta ustanovila (Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, 2001).

Proračunski uporabniki so zajeti v registru neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ki ga vodi Ministrstvo za finance – Uprava RS za javna plačila. Seznam je bil tudi uradno objavljen v Uradnem listu RS, in sicer kot priloga zgoraj omenjene odredbe. V tem seznamu so proračunski uporabniki razdeljeni v naslednje skupine:

## A. NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

### *I. Neposredni uporabniki državnega proračuna<sup>1</sup>*

- 1.1 Nevladni proračunski uporabniki (predsednik RS, državni zbor, državni svet, ustavno sodišče, računsko sodišče, SAZU, ...)
- 1.2 Vladni proračunski uporabniki
  - Vladne službe
  - Ministrstva in organi v sestavi
  - Upravne enote
- 1.3 Pravosodni proračunski uporabniki (sodišča, tožilstva, ...)

### *II. Neposredni uporabniki občinskih proračunov*

- 2.1 Občine
- 2.2 Krajevne in druge lokalne skupnosti

## B. POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

### *III/1 Javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb*

### *III/2 Agencije*

### *IV/1 Skladi socialnega zavarovanja*

### *IV/2 Javni skladi*

- Javni skladi na ravni države
- Javni skladi na ravni občin

### *V. Proračunski skladi in posebni računi*

---

<sup>1</sup> Takšna delitev neposrednih uporabnikov državnega proračuna izhaja iz ustavnega načela delitve oblasti. Njen pomen je v tem, da imajo nevladni in pravosodni uporabniki pri določitvi in izvršitvi svojih finančnih načrtov več svobode, kar izhaja iz želje, da bi bili ti organi čim bolj samostojni v svojem delovanju (Čok et al., 2001, str. 6).



- Proračunski skladi in posebni računi na ravni države
- Proračunski skladi in posebni računi na ravni občin

#### *VI. Samoupravne narodnostne skupnosti*

Skupno število vseh proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju PU) je konec leta 2002 znašalo 3.096 subjektov, ki so skupno zaposlovali nekaj nad 147.000 delavcev. Malo manj kot polovica oziroma 1.516 PU je bilo razvrščenih med neposredne proračunske uporabnike (v nadaljevanju NPU) (med njimi je bilo 253 neposrednih uporabnikov proračuna države), v katerih je bilo zaposlenih 40.071 ljudi. Skupno 1.580 pa je bilo posrednih proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju PPU), ki je imelo 73 % vseh zaposlenih v sektorju država ali 106.963 delavcev (Vencelj, 2003, str. 119–120).

### **1.3 Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost v državni upravi**

Kot sem zapisala v uvodu, je moja glavna tema v diplomski nalogi nadzor nad gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo porabe proračunskih sredstev pri zagotavljanju javnih storitev. Zato v tej točki na kratko predstavljam, kaj v bistvu ti trije pojmi pomenijo, zakaj je pomembno, da se nadzirajo, ter kako se preverjajo oziroma merijo.

Vsaka organizacija oziroma pravna oseba, pa naj deluje v privatnem ali javnem sektorju, obstaja in posluje zato, da bi izpolnjevala cilje, ki si jih zastavi. In osnovni dolgoročni cilj delovanja javne uprave naj bi bil tako uspešno izvrševanje nalog, ki so opredeljene z zakoni, in obenem čim učinkovitejša poraba denarja davkoplačevalcev. Da bi se ta cilj dosegel, so seveda potrebni določeni resursi, ki pa so žal vedno omejeni. Zato morajo v javni upravi (tako kot v vseh drugih sektorjih) obstajati trije temeljni koncepti, na katere se je potrebno pri obravnavi uprave oziroma širšega javnega sektorja osredotočiti. Ti koncepti, imenovani tudi trije E-ji<sup>2</sup>, so: uspešnost (angl. effectiveness), gospodarnost (angl. economy) in učinkovitost (angl. efficiency) (Bitenc, 2001, str. 106–107).

#### a) Gospodarnost

Gospodarnost lahko definiramo (Kamnar, 2000, str. 142) kot največje možno zmanjšanje stroškov, ki so bili porabljeni za neko dejavnost oziroma aktivnost, ob upoštevanju ustrezne kvalitete. Tako bo v primeru, če se pri poslovanju uporabljajo predraga sredstva ali oprema ali če so zaposleni preveč kvalificirani ljudje, posledično prišlo do negospodarnosti. Pri tej kategoriji, ki zadeva predvsem inpute, gre za relativno mero in ko jo proučujemo, lahko

---

<sup>2</sup> Na nekaterih področjih se v zadnjem času sicer omenjajo še dodatni trije E-ji, in sicer: pravičnost – equity (gre za izogibanje nepoštenosti in družbeni neodgovornosti v smislu skupnih usmeritev in splošne prakse), okolje – environment (pomeni delovanje na okolju prijazen način) in etika – ethics (nanaša se na spoštovanje zakonskih in prevladujočih vrednot obnašanja pri odločanju in delovanju, in sicer tako vodstva kot tudi ostalih zaposlenih). Tako naj bi se govorilo o šestih E-jih kot temeljnih ciljnih poslovanja (Odar, 2001, str. 203–204). Vendar pa ta novost še ni tako zelo razširjena in uveljavljena, zato se v svoji diplomski nalogi ukvarjam zgolj z gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo.

preverjamo dejanske stroške neke storitve oziroma proizvoda glede na predvidene stroške, ali pa se primerjajo dejanski stroški s stroški primerljive storitve oziroma primerljivega proizvoda. Zato je za preverjanje koncepta gospodarnosti potrebno voditi račune že pri načrtovanju proračuna kot tudi kasneje pri njegovem izvrševanju (Bitenc, 2001, str. 108).

#### b) Učinkovitost

Pri učinkovitosti se skuša z danimi oziroma razpoložljivimi sredstvi in viri doseči maksimalen rezultat ali obratno: neka določena raven rezultata se skuša doseči z minimalnim vložkom. Učinkovitost se proučuje torej kot razmerje med dosežki (to so lahko proizvodi, storitve ali kakšni drugi rezultati) in sredstvi oziroma dejavniki, ki so bili za njihovo dosego porabljeni. Tako lahko npr. rečemo, da se je učinkovitost neke dejavnosti povečala, če je bila določena raven proizvodov ali storitev pridobljena z manjšo količino oziroma manjšim številom inputov ali če je določena raven virov ustvarila večjo količino učinkov. Na drugi strani pa se lahko neučinkovitost kaže kot rezultat poslovanja brez uporabnega in koristnega namena ali kot rezultat poslovanja s presežnim in nepotrebnim materialom. Tudi učinkovitost se uporablja v relativnem smislu. Tako se lahko naredi primerjava v času, primerja se lahko neka dejavnost ali organizacija z drugo, lahko gre za primerjave med različnimi geografskimi področji, dejanska proizvodnja ali dejanski rezultati se lahko primerjajo z nekim standardom ali pa z vnaprej postavljenim ciljem, lahko se naredi primerjava med javnim in privatnim sektorjem (seveda v podobnem segmentu dejavnosti) (Glynn, 1993, str. 50, 52). Naj pa v zvezi z učinkovitostjo omenim še to, da je edina kategorija med proučevanimi, ki obsega tako inpute kot tudi outpute oziroma rezultate in jo je zato možno kot edino upoštevati samostojno, pa nam bo kljub temu še vedno dala neke uporabne informacije (Bitenc, 2001, str. 108).

#### c) Uspešnost

Ko preverjamo uspešnost, primerjamo zastavljene in dosežene cilje. V bistvu se ta kategorija meri kot stopnja doseganja ciljev ter razmerje med predvidenimi in dejanskimi vplivi neke dejavnosti (Kamnar, 2000, str. 142). Za koncept uspešnosti, ki je tudi predvsem relativna mera in se nanaša le na učinke delovanja, je značilno, da nam stopnja doseganja ciljev nič ne pove o višini stroškov za dosego teh ciljev, zato v javnem financiranju nikoli ni dovolj, če upoštevamo zgolj uspešnost. Za natančnejše preverjanje uspešnosti je izredno pomembno, da cilje s proračunom jasno in podrobno določimo. Kar pomeni, da se ne določajo le v okviru posameznega področja proračunske porabe, ampak tudi v okviru posameznih proračunskih postavk<sup>3</sup> (še posebej, če posamezna postavka zajema velik obseg sredstev). Kajti večja natančnost in podrobnost pri opredeljevanju posameznih ciljev dajeta boljše rezultate pri ugotavljanju uspešnosti njihovega doseganja (Bitenc, 2001, str. 107–108).

Če vse tri omenjene koncepte združim (tudi sicer je priporočljivo, da se obravnavajo skupaj, saj le na ta način dajo popolne informacije), lahko zapišem, da je neka organizacija (Kamnar, 2000, str. 144):

---

<sup>3</sup> O tem, kaj posamezni pojmi pomenijo, pišem v nadaljevanju, v točki 2.2.

- učinkovita, če opravlja oziroma ponuja prave storitve ali proizvode – to je tiste, ki jih ljudje potrebujejo in pričakujejo – oziroma če v okviru svojega delovanja za porabljen sredstva dobi največ – tj. največji možni rezultat (output);
- uspešna, če dosega cilje, ki si jih postavi;
- gospodarna, če ji pod pogojem, da se učinkovitost in uspešnost zato ne zmanjšata, uspe minimizirati vložena sredstva.

V tuji literaturi za povezavo vseh teh treh omenjenih kategorij obstaja neki poseben izraz, in sicer »vrednost za denar« (angl. value for money).

#### **1.4 Predstavitev ministrstva za šolstvo, znanost in šport**

Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport pod tem imenom in v sedanji ureditvi obstaja od leta 2001, ko je prišlo do združitve dveh takrat obstoječih ministrstev: ministrstva za šolstvo in šport ter ministrstva za znanost in tehnologijo. Slednje se je pri preoblikovanju razdelilo na dva dela: področje znanosti se je tako združilo z nekdanjim ministrstvom za šolstvo in šport v danes poznano MŠZŠ, medtem ko je bilo področje tehnologije preneseno na ministrstvo za gospodarstvo (Science in Slovenia 2001, 2001, str. 17).

Po mnenju pristojnih ta združitev nalog države na področju šolstva, znanosti in športa v enem upravno-administrativnem telesu ter obenem ohranitev nujne povezanosti s področjem tehnologije v obliki skupnih nalog in dejavnosti z ministrstvom za gospodarstvo pomeni novo kvaliteto in določene druge prednosti, kot sta npr. boljše možnosti za tesnejšo povezanost raziskovanja z izobraževanjem, predvsem na podiplomski ravni, ter vzpostavitev vezi med razvojem in proizvodnjo (Poročilo o financiranju raziskovalne dejavnosti iz proračuna RS v letu 2001, 2002, str. 5–6).

MŠZŠ sodi med večje NPU, saj znaša njegov delež v skupnih odhodkih državnega proračuna za leto 2001 19,2 %. Glede na ta kriterij se med vsemi ministrstvi uvršča na drugo mesto, pred njim je le ministrstvo za finance.

V skladu z Zakonom o državni upravi (2002) delovno področje MŠZŠ v grobem opredelimo kot »opravljanje nalog na področjih vzgoje in izobraževanja, mladinske politike, znanosti in raziskovanja, nacionalnega meroslovnega sistema in športa«. Natančneje pa lahko dejavnost in naloge ministrstva opišemo kot opravljanje zadev, ki se nanašajo na (spletna stran MŠZŠ):

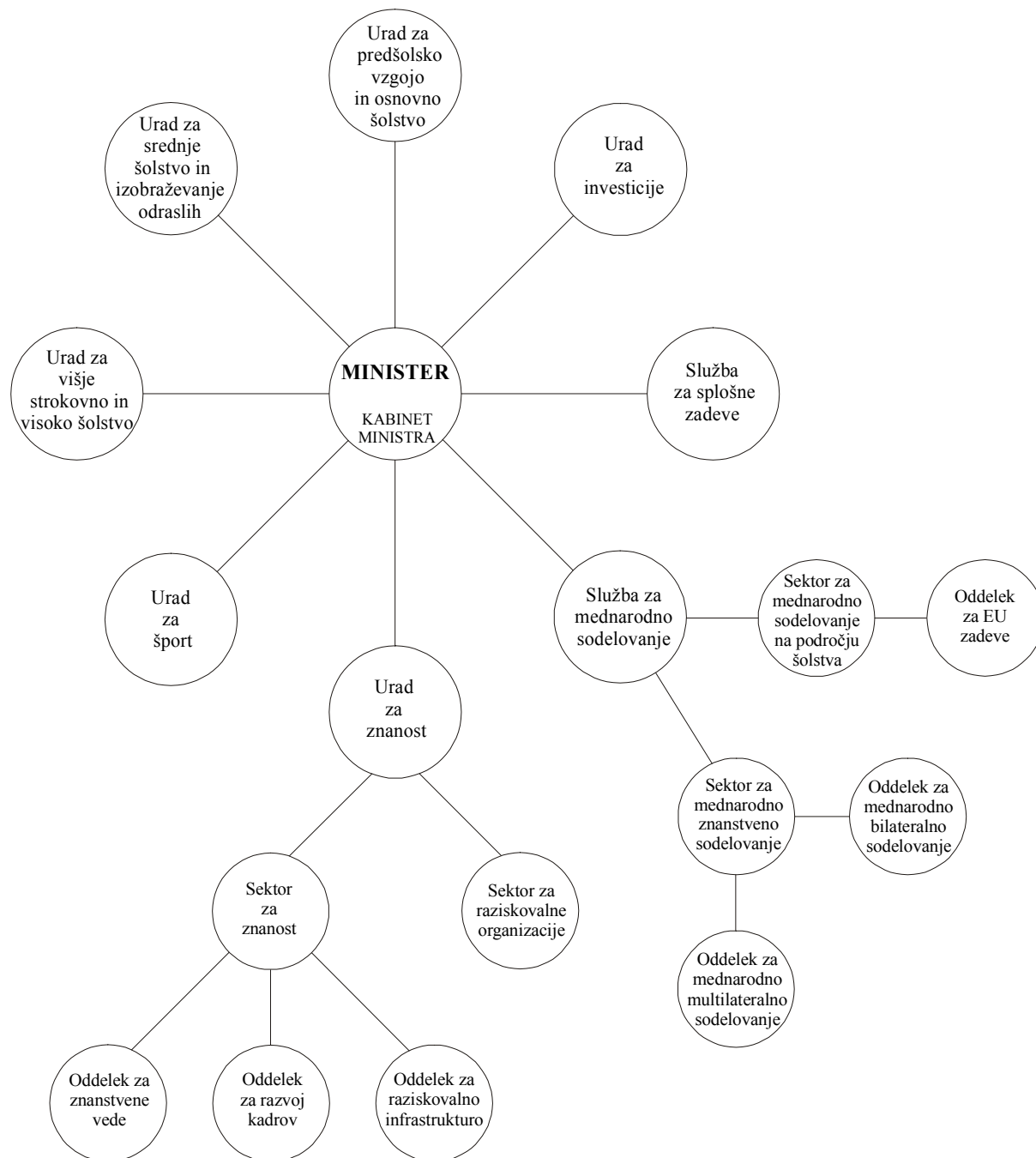
- vzgojo in izobraževanje ter na položaj in družbeno zaščito otrok, mladostnikov in odraslih v vrtcih, osnovnih, srednjih in glasbenih šolah, v zavodih oziroma enotah za izobraževanje odraslih;
- visoko šolstvo;
- dijaške in študentske domove;

- izobraževanje pripadnikov italijanske in madžarske narodnostne skupnosti ter Romov, na izobraževanje pripadnikov slovenske manjšine v Italiji, Avstriji in na Madžarskem;
- dopolnilni pouk slovenskega jezika in kulture za Slovence po svetu;
- športno vzgojo in rekreacijo;
- preventivno in korektivno športno dejavnost;
- selektivni in vrhunski šport;
- pripravo sistemskih in drugih rešitev;
- pripravo nacionalnih programov in programa javne službe;
- pripravo meril za financiranje javne službe;
- vzpostavitev bilance nepremičnin ter na pripravo programa investicij in investicijskega vzdrževanja;
- oblikovanje informacijskega sistema za področje šolstva in športa;
- vzpostavitev kadrovske evidence ter na izobraževanje pedagoških, andragoških in drugih strokovnih delavcev in na napredovanje v nazive;
- področje znanstvene dejavnosti;
- usposabljanje in podiplomsko izobraževanje mladih raziskovalcev, na program gibanja Znanost mladini in na promocijo znanosti;
- zagotavljanje infrastrukture za raziskovalno dejavnost;
- znanstveno publicistiko;
- sistem znanstvenega informiranja in komuniciranja ter na
- informatiko za področje znanstvene dejavnosti in na mednarodno znanstveno sodelovanje.

V okviru MŠZŠ je ustanovljenih tudi pet t. i. organov v sestavi ministrstva. Ti organi so naslednji: Urad RS za šolstvo, Urad RS za mladino, Inšpektorat RS za šolstvo in šport, Urad Slovenske nacionalne komisije za UNESCO ter Urad RS za meroslovje (MIRS).

Hkrati pa je za MŠZŠ, predvsem zaradi njegovih številnih pristojnosti, značilna tudi izredno razčlenjena organizacijska struktura, ki je prikazana na strani 10.

Slika 1: Organizacijska struktura ministrstva za šolstvo, znanost in šport



Vir: Science in Slovenia 2001, 2001, str. 20.

## **2. FINANČNI NAČRT**

### **2.1 Priprava predloga finančnega načrta**

Ena izmed najpomembnejših nalog MŠZŠ v procesu priprave proračuna je priprava predloga finančnega načrta. Finančni načrt je akt neposrednega in posrednega državnega oziroma občinskega proračunskega uporabnika, ZZZS in ZPIZS, s katerim se predvidijo prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za eno leto (Janc, 1999, str. 38). MŠZŠ ga pripravi na podlagi navodila ministra za finance. To navodilo, ki je osnova za pripravo podrobnih finančnih načrtov NPU in s tem tudi osnova za pripravo predloga proračuna, vsebuje: sklepe prve in druge proračunske seje vlade; temeljna ekonomska izhodišča in predpostavke za pripravo predloga proračuna; razrez pravic porabe za področja proračunske porabe in glavne programe, ki ga določi vlada, ter iz njega izhajajoč in s strani ministrstva za finance pripravljen razrez pravic porabe po predlagateljih finančnih načrtov, področjih proračunske porabe in glavnih programih; navodila in roke za pripravo predlogov finančnih načrtov in njihovih obrazložitev, načrta razvojnih programov, predloga programa prodaje državnega premoženja, predloga načrta delovnih mest, predloga načrta nabav in gradenj itd. (Uredba o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna, 2002).

Na osnovi omenjenega navodila morajo pripraviti predlog finančnega načrta vsi NPU. Vendar pa zaradi velikega števila le-teh 19. člen Zakona o javnih financah (1999) predpisuje, da predloge finančnih načrtov dejansko pripravijo in predložijo ministrstvu za finance le v tem členu naštetih pristojni organi – t. i. predlagatelji finančnih načrtov. Tako mora MŠZŠ pripraviti in predložiti finančne načrte tudi za vseh pet organov v sestavi, ta predložitev pa mora biti izvršena do 30. julija tekočega leta oziroma do dne, ki ga določi vlada.

Predlog finančnega načrta je dejansko sestavljen iz dveh delov: iz finančnega načrta in njegove obrazložitve. Slednja je kot novost Zakona o javnih financah postala obvezna sestavina finančnega načrta NPU šele z njegovo uveljavitvijo. V obrazložitvi predloga finančnega načrta, ki predstavlja program dela predlagatelja v določenem obdobju oziroma njegov letni izvedbeni načrt, predlagatelj, gledano na splošno, določi svoje naloge. Program dela pa se v bistvu pripravlja z namenom, pridobiti podlago za ugotavljanje uspešnosti, ki naj bi tako na koncu proračunskega leta omogočila oceno dejanske učinkovitosti in dejansko doseženih rezultatov, in sicer s primerjavo doseženih rezultatov z načrtovanimi rezultati ter viri sredstev, ki so bili sprejeti s proračunom. Zaradi tega namena je pomembno, da se v obrazložitvi finančnega načrta navedejo predvideni rezultati, ki naj bi jih uporabniki v posameznem proračunskem letu dosegli z izvajanjem dejavnosti znotraj proračunskih postavk (Proračunski priročnik 2003–2004, str. 71).

Obrazložitev finančnega načrta MŠZŠ pripravi po sprejemu proračuna v državnem zboru in njegovi objavi v Uradnem listu RS. Usklajena s sprejetim proračunom mora biti poslana na ministrstvo za finance v 15 dneh po objavi le-tega ter mora vsebovati naslednje elemente (Zemljič, 2001, str. 25–26):

1. povzetek ciljev iz dokumentov dolgoročnega razvojnega načrtovanja in glavnih programov ter podprogramov na posameznem področju proračunske porabe,
2. prikaz ciljev projektov, aktivnosti in investicijskih projektov v okviru uresničevanja ciljev, navedenih v prejšnji točki,
3. zakonske in druge podlage, na katerih temeljijo predvidene strategije, glavni programi in podprogrami, projekti in aktivnosti ter investicijski projekti,
4. fizične, finančne in opisne kazalce, s katerimi se merijo zastavljeni cilji,
5. izhodišča in kazalce, na katerih temeljijo izračuni in ocene potrebnih sredstev,
6. druga pojasnila, ki omogočajo razumevanje predlaganih ciljev,
7. poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih strateških dokumentov ter glavnih programov oziroma podprogramov za obdobje prvega polletja tekočega leta, katerega namen je predvsem v tem (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 132), da proračunski uporabniki prikažejo rezultate pri uporabi sredstev in ne samo zahteve oziroma porabo sredstev, ki jih pridobijo, brez kakršnega koli prikaza učinkov.

S takšno strukturo in vsebino ter samim načinom priprave finančnih načrtov kot osnovnih aktov za načrtovanje, izvrševanje in nadziranje naj bi se zagotovilo realno in usklajeno načrtovanje potrebnih sredstev, in sicer po namenih in višini. PU pa naj bi tudi zavezovalo k pravilnemu in smotrnemu poslovanju. Hkrati pa zaradi vseh teh novosti finančni načrti pridobivajo drugačen pomen. Niso več le formalni predračuni zaradi pridobitve sredstev in njihove uskladitve s posebnim delom proračuna, temveč gre za akte, v katerih MŠZŠ ter drugi NPU predstavljajo in razlagajo cilje, strategije ter programe svojega poslovanja, ki pa morajo biti usklajeni ne samo z drugimi PU, temveč tudi z uresničevanjem globalne politike javnega financiranja (Korpič Horvat, 2000, str. 48–49).

## **2.2 Funkcionalno-programaska klasifikacija javnofinančnih izdatkov in k rezultatom usmerjen proračun**

V okviru reforme javnih financ, ki je ob vstopanju Slovenije v evropske in svetovne povezave zanj postala nujnost, saj naj bi državi s tem, ko zasleduje cilje, kot sta npr. zmanjševanje deleža javnofinančnih izdatkov v BDP ter zmanjšanje primanjkljaja javnih financ, pomagala okrepiti globalno konkurenčnost gospodarstva, so na ministrstvu za finance v letu 1999 začeli z oblikovanjem nove programske-funkcionalne klasifikacije, ki je bila prvič uporabljena pri pripravi proračuna za leto 2001.

Omenjena klasifikacija je bila oblikovana na osnovi mednarodne funkcionalne klasifikacije (Classification of the Functions of Government – COFOG) ter na podlagi izkušenj Švedske, ki je v okviru svoje reforme javne uprave uvedla model k rezultatom usmerjenega proračunskega financiranja in upravljanja. Klasifikacija, katere glavni cilj je izboljšanje postopkov upravljanja javnih izdatkov ter povečanje učinkovitosti javnih financ na splošno, nam pokaže, kaj se financira iz proračuna – torej na katerih področjih država deluje in izvaja svoje funkcije, naloge ter programe (Hitij, Pogačar, 2001, str. 37, 41). Funkcionalno-

programska klasifikacija zagotavlja povezavo med političnimi prioritetami ter razporejanjem sredstev proračuna. S tem daje podlago za odločanje vlade, izvajanje proračuna s strani PU ter njegovo spremljanje, za vrednotenje dosežkov in obrazložitev proračunske porabe širši javnosti. Pri uvedbi te klasifikacije gre v bistvu za vprašanje, zakaj kaj kdo plačuje iz virov javnih financ. To vprašanje je v reformi upravljanja javnih izdatkov najtežje, saj je potrebno odgovoriti, kakšna je funkcija države in kaj naj država financira iz prisilno pobranega denarja davkoplačevalcev, da bi v njihovem imenu in za njihov račun zagotavljala javne dobrine (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 26, 140).

Funkcionalno-programska klasifikacija izdatkov državnega proračuna le-te sistematično razvršča v 23 področij proračunske porabe, ki predstavljajo področja, na katerih država deluje in za katera so bile oblikovane določene politike oziroma strategije, in nato v 95 glavnih programov. To so okvirno definirani programi za izvajanje ciljev posameznega področja porabe, ki so sprejeti ob sprejetju proračuna in se izvršujejo prek enega ali več podprogramov. Če sta priprava in izvrševanje glavnega programa razdeljena med več ministrstev, je za koordiniranje le-tega določeno vodilno ministrstvo. Za glavne programe, ki so označeni s štirimestno šifro, od katere prvi dve cifri določata področje porabe, drugi dve pa zaporedno številko glavnega programa, je značilno tudi to, da naj bi bili stalni, saj pokrivajo vse osnovne dejavnosti vlade, čeprav se lahko občasno po potrebi tudi spreminjajo.

Izdatki PU so znotraj glavnih programov naprej razvrščeni še v približno 290 podprogramov. Podprogram, ki je sestavni del le enega glavnega programa in je njegovo izvajanje v pristojnosti samo enega ministrstva oziroma PU, ima jasno določene specifične cilje in kazalce učinkovitosti, ki služijo za kasnejše ugotavljanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti ter primerjanje rezultatov. Za vsak podprogram PU določijo vodjo, ki za njegovo izvedbo prevzame odgovornost in ima pooblastila za spreminjanje strukture in prerazporejanje proračunskih sredstev znotraj njega, kar naj bi pripomoglo k smotnejši porabi sredstev pri doseganju ciljev. Podprogrami, ki se izvajajo prek vsaj ene aktivnosti ali projekta, imajo osemestno šifro: prve štiri cifre označujejo glavni program, v katerega spadajo, peta in šesta povesta, kateremu PU pripadajo, zadnji dve cifri pa pomenita njihovo zaporedno številko.

Značilnost podprogramov je tudi ta, da se še naprej delijo na aktivnosti in projekte, ki imajo desetmestne šifre. Aktivnosti in projekti so določeni na nivoju ene ali več proračunskih postavk in morajo prispevati k učinkovitosti podprograma. Zato morajo biti tudi za njih določeni specifični izvedbeni cilji in naloge ter indikatorji. Vodja podprograma mora spremljati njihov prispevek k rezultatom ter njihovo upravičenost in jih v primeru neučinkovitosti ali neuspešnosti ukiniti oziroma spremeniti (Hitij, Pogačar, 2001, str. 37–40).

Vendar pa naj omenim, da v Sloveniji funkcionalno-programske klasifikacije, katere prednost je med drugim tudi boljši nadzor in preglednost vladnih dejavnosti ter porabe sredstev proračuna, še nimamo povsem razvite, saj so znotraj podprogramov namesto aktivnosti in



projektov še vedno proračunske postavke. In tako so finančni načrti NPU razdeljeni na področja proračunske porabe, glavne programe in podprograme. Ti so naprej razdeljeni na postavke, te pa na podskupine kontov in konte, ki so določeni z enotnim kontnim načrtom. Ko pa je posebni del proračuna, ki ga sestavljajo finančni načrti NPU, objavljen v Uradnem listu RS, je predstavljen zgolj do ravni podskupine kontov (Zakon o izvrševanju proračuna RS za leto 2003 in 2004, 2002).

MŠZŠ zaradi obsega svojih pristojnosti deluje v okviru šestih področij proračunske porabe. V nadaljevanju za to ministrstvo predstavljam strukturo porabe v skladu s funkcionalno-programsko klasifikacijo (do ravni podprogramov) (Poročevalec DZ RS, št. 96/VII):

*03 Zunanja politika in mednarodna pomoč (»Področje proračunske porabe«)*

0303 Mednarodna pomoč (»Glavni program«)

03033301 Razvojna in humanitarna pomoč (»Podprogram«)

*05 Znanost in tehnološki razvoj*

0501 Urejanje sistema znanstvenega raziskovanja

05013301 Urejanje sistema znanstvenega raziskovanja

0502 Znanstvenoraziskovalna dejavnost

05023301 Znanstvenoraziskovalna dejavnost v javnih raziskovalnih organizacijah

0503 Programi v podporo znanosti

05033301 Informacijsko-komunikacijski sistemi

*10 Trg dela in delovni pogoji*

1003 Aktivna politika zaposlovanja

10033301 Izobraževanje in usposabljanje nezaposlenih

*14 Gospodarstvo*

1401 Urejanje na področju gospodarstva

14013301 Nacionalni meroslovni sistem

*18 Kultura, šport in nevladne organizacije*

1802 Ohranjanje kulturne dediščine

18023301 Kulturna dediščina v izobraževanju

1805 Šport in prostočasne aktivnosti

18053301 Urejanje sistema dejavnosti za mladino

18053302 Programi športa

18053303 Programi za mladino

*19 Izobraževanje*

1901 Urejanje izobraževalnega sistema

19013301 Urejanje izobraževalnega sistema

1902 Varstvo in vzgoja predšolskih otrok

19023301 Vrtci

1903 Primarno in sekundarno izobraževanje

19033301 Osnovno šolstvo

19033302 Splošno srednje in poklicno šolstvo

- 19033303 Zavodi za usposabljanje
- 19033304 Podporne storitve v primarnem in sekundarnem izobraževanju
- 1904 Terciarno izobraževanje
  - 19043301 Višješolsko izobraževanje
  - 19043302 Visokošolsko izobraževanje
  - 19043303 Podiplomsko izobraževanje
- 1905 Drugi izobraževalni programi
  - 19053301 Izobraževanje odraslih
  - 19053302 Druge oblike izobraževanja
- 1906 Pomoči šolajočim
  - 19063301 Pomoči v osnovnem šolstvu
  - 19063302 Pomoči v srednjem šolstvu
  - 19063303 Študijske pomoči.

Opisana funkcionalno-programska klasifikacija je podlaga za uvedbo k rezultatom usmerjenega proračuna. Vzrok za njegovo uveljavitev je predvsem v tem, da naj bi izboljšal gospodarno ravnanje z javnimi sredstvi, okreplil učinkovitost in uspešnost javne uprave ter izboljšal kakovost njenih storitev (Zemljič, 2001, str. 22). K rezultatom usmerjen proračun vključuje oblikovanje ciljev ter spremljanje in ocenjevanje rezultatov, ki jih razumemo tako v ožjem kot tudi širšem smislu (proizvodi, storitve, učinki, vplivi). To daje podlago za boljšo in pravilnejšo kontrolo javnih financ, za razdelitev proračunskih sredstev v skladu s političnimi prioritetami ter za večjo učinkovitost in produktivnost pri proračunski porabi. Tako proračun, usmerjen k rezultatom, ne predstavlja le finančnega načrtovanja, saj se v fazi planiranja ob razdelitvi proračunskih sredstev določajo tudi cilji in indikatorji, v fazi izvajanja in poročanja pa poleg informacij o porabi vsebuje tudi informacije o doseganju rezultatov (Hitij, Pogačar, 2001, str. 44).

Vsebinsko je pri uvedbi tega proračunskega sistema šlo za premik od inputno usmerjenega proračuna k outputno ali k rezultatom usmerjenemu proračunu. Glavna značilnost prejšnjega sistema je bila ta, da je posvečal pozornost nadzoru na strani vložkov – to je nadzoru nad viri sredstev in njihovo porabo. Izvajanje proračuna je potekalo v skladu z omejitvami, ki so bile določene za posamezne postavke proračuna, kar pomeni, da je bila poraba dovoljena, če so bila v določeni postavki še razpoložljiva sredstva. Nadzor in spremljanje, ali je dejanska poraba v skladu s pričakovanji in cilji, med samo izvršitvijo proračuna nista bila predpisana. Tudi ocene dejanske uspešnosti in rezultatov, ki bi pokazale prednosti in slabosti izvajanja, pojasnjevale uspešnost oziroma neuspešnost izvedbe posamezne aktivnosti ali projekta, niso bile zahtevane. Zaradi vseh teh pomanjkljivosti ter na podlagi izkušenj drugih držav, ki so pokazale, da ni dovolj nadzirati samo vložke oziroma stroške dejavnosti in da tudi najbolj izdelani sistemi kontrole vložkov ne zadoščajo za učinkovit proces delovanja države, se je Slovenija odločila za sistem, ki temelji na nadzoru rezultatov ter poročanju o dosežkih. Z uvedbo tega modela pa je prišlo do sprememb tudi pri ministrstvih, saj morajo sedaj posvečati

večjo pozornost določanju ciljev in ugotavljanju rezultatov ter razvoju in uporabi indikatorjev za njihovo presojo (Cvikl, 2000, str. 13, 16).

### **3. IZVRŠEVANJE FINANČNEGA NAČRTA IN NJEGOVO SPREMLJANJE**

Po določitvi predloga finančnega načrta s strani MŠZŠ in ostalih PU ministrstvo za finance te predloge pregleda in nato med njim in posameznimi PU sledijo usklajevanja glede zahtevkov v finančnih načrtih. Pri oblikovanju potrebnih uskladitev ministrstvo za finance upošteva predvsem prioritete proračunske porabe, javnofinančne možnosti in javnofinančne cilje, ki so opredeljeni v proračunskem memorandumu. Prav tako morajo biti finančni načrti pripravljene v skladu z navodilom za pripravo proračuna ter v okviru razreza izdatkov državnega proračuna. Omenjena usklajevanja so potrebna predvsem zaradi zelo omejevalnega okolja ter zahtev po zmanjšanju stroškov oziroma odhodkov ter da se v skladu s tem v proračun najprej vključijo tisti programi in projekti, ki so nujni in potrebni za izvedbo zakonskih funkcij države ter za doseg prednostnih ciljev in nalog vlade. Če soglasja s katerim od PU ni moč doseči, ministrstvo za finance o tem obvesti vlado, ki potem sprejme dokončno odločitev. Po zaključenih usklajevanjih ministrstvo za finance pripravi skupno gradivo predloga državnega proračuna in ga posreduje vladi. Tudi vlada lahko še zahteva določene dopolnitve in spremembe predloga proračuna, preden ga sprejme in posreduje v obravnavo državnemu zboru. Tudi tu proračun in s tem finančni načrti PU največkrat niso povsem gladko sprejeti, saj se v okviru proračunskih razprav oblikujejo še različna dopolnila predloga proračuna in šele ko je o vsem dosežen sporazum, državni zbor dopolnjen predlog državnega proračuna tudi sprejme. S sprejetjem proračuna pa so sprejeti tudi finančni načrti PU oziroma so določeni obsegi njihovih pravic porabe<sup>4</sup> v okviru proračuna. Nato med letom, za katero je bil proračun pripravljen, poteka naslednja, najobsežnejša faza proračunskega postopka: izvrševanje sprejetega proračuna in v okviru tega izvrševanje finančnih načrtov PU. Gre torej za fazo, ki vključuje vse izvršitve ter z njimi povezane odločitve in transakcije, ki se zgodijo znotraj proračunskega leta.

MŠZŠ izvršuje svoj finančni načrt tako, da v breme v njem odobrenih pravic porabe prevzema obveznosti. Pri tem je omejeno z eno najpomembnejših zahtev glede izvrševanja proračuna. Zakon o javnih financah (1999) v 2. členu namreč pravi, da se lahko praviloma v breme proračuna tekočega leta prevzemajo obveznosti in kasneje iz njega izplačujejo sredstva le za namene ter do višine, ki jih določa sprejeti proračun. Ministrstvo lahko obveznosti v breme pravic porabe v svojem finančnem načrtu prevzema na različne načine: s sklepanjem pisnih pogodb, s podpisovanjem drugih listin, ki imajo značaj pogodbe (takšna je na primer naročilnica), ali z izdajanjem posamičnih pravnih aktov. Med njegovimi prevzetimi obveznostmi pa obravnavamo tudi obveznosti, ki temeljijo neposredno na zakonu ali

---

<sup>4</sup> Pravica porabe je pravica NPU, da lahko prevzema in plačuje obveznosti v breme sredstev na določeni proračunski postavki – kontu, ki je osnovna enota za izvrševanje proračuna oziroma finančnih načrtov.

podzakonskem predpisu ter se posameznim upravičencem izplačujejo na podlagi posamičnih pravnih aktov (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, 2003). V okviru prevzemanja obveznosti pa velja še ena zahteva: sklepanje pogodb mora biti v skladu s predpisi javnega naročanja. Pomen tega je, da postopki javnih naročil zagotavljajo večjo ekonomičnost pri porabi sredstev proračuna in enakopravnost ponudnikov ter hkrati varujejo konkurenco (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 214).

V nadaljnjih korakih faze izvrševanja finančnega načrta (po prevzemu obveznosti in njihovem ustreznem evidentiranju) sledi realizacija sklenjenih pogodb, prejem računov, priprava odredb za izplačilo ter dejanska izvedba plačila s strani MŠZŠ prek enotnega zakladniškega računa<sup>5</sup>. Sočasno potekajo še številna preverjanja ter zapisovanje izvršenih transakcij v poslovne knjige (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 16–17).

Pri izvrševanju finančnih načrtov pa ima izredno pomembno vlogo računovodstvo, saj kot predstavljam v nadaljevanju, v okviru te faze proračunskega ciklusa opravlja številne naloge. Vendar pa naj omenim, da se narava proračunskega računovodstva razlikuje od te funkcije v organizacijah, ki se ne financirajo z javnimi sredstvi. Osnova za to drugačnost sta dve temeljni razliki, ki ločita neprofitne organizacije od profitnih. Gre za cilje in nadzor v enih oziroma drugih organizacijah. Osnovni cilj pridobitnih organizacij je maksimizacija dobička (oziroma dobička, vrednosti na delnico) in zato so poslovne priložnosti ter projekti sprejeti samo v primeru in samo do takrat, ko prispevajo k temu cilju. Takšna podjetja torej želijo povečevati vrednost svojega kapitala oziroma jo vsaj ohranjati. Na drugi strani pa za nepridobitne organizacije ta profitni motiv ni značilen. Njihov cilj je namreč pridobiti čim več sredstev in njihova poraba na zakonit in primeren način z namenom, zagotoviti širši družbi čim več storitev ali proizvodov (to je toliko, kolikor zbrana sredstva dopuščajo). Druga bistvena razlika med obema vrstama organizacij pa je nadzor. Pri pridobitnih organizacijah sta profitni motiv in merjenje dobička (ta je pokazatelj uspešnosti poslovanja) nekakšna samodejna regulatorja in nadzornika (nedobičkonosni proizvodi so izločeni s trga, neprofitna in s tem neuspešna podjetja propadajo). Medtem pa je pri nepridobitnih organizacijah zaradi neprisotnosti tega motiva ter poleg tega še neobstoja odprtega trga potrebna drugačna oblika nadzora, da bi se preprečila nepravilna in nesmotrna poraba sredstev (Freeman, Shoulders, 1993, str. 4–5, 11–12). Predvsem zaradi teh razlik so pri obeh vrstah organizacij tudi želje po računovodskih informacijah različne. Pri uporabnikih javnih sredstev, torej v javnem sektorju, je krog zainteresiranih za te informacije širši (poleg zaposlenih in vodstva so uporabniki računovodskih informacij tudi zakonodajni organi oziroma politiki na splošno, volivci, davkoplačevalci, uporabniki storitev teh organizacij, različni organi nadzora in še kdo), poleg tega pa so njihove potrebe in zahteve tudi veliko bolj heterogene.

---

<sup>5</sup> Sistem enotnega zakladniškega računa lahko opredelimo kot sistem računov, ki so odprti pri Banki Slovenije in prek katerih se opravlja izvrševanje državnega proračuna.

Z vsem navedenim so povezani tudi osnovni cilji računovodstva in z njim povezanega finančnega poročanja pri uporabnikih javnih sredstev. Tako naj bi računovodstvo zagotavljalo finančne informacije za (Glynn, 1993, str. 8–9):

- določanje in napovedovanje finančnih tokov, bilanc in zahtev oziroma potreb po kratkoročnih sredstvih;
- določanje in predvidevanje gospodarskega stanja ter položaja posameznega uporabnika in s tem povezanih sprememb;
- opazovanje in nadziranje poslovanja, predvsem glede zakonskih in pogodbenih zahtev;
- načrtovanje in pripravo proračunov ter za predvidevanje vplivov pridobivanja in razporejanja sredstev z namenom doseganja ciljev poslovanja;
- ocenitev delovanja managerjev oziroma vodstva in celotne organizacije. V okviru tega naj bi računovodske informacije omogočale določanje stroškov programov, aktivnosti in dejavnosti ter s tem olajšale analize in različne primerjave; omogočale naj bi ocenjevanje gospodarnosti in učinkovitosti delovanja organizacij, njihovih aktivnosti in programov; omogočale naj bi tudi oceno rezultatov posameznih funkcij, programov in aktivnosti ter oceno uspešnosti pri doseganju ciljev.

Naj se sedaj osredotočim na računovodstvo MŠZŠ. Glavna značilnost te funkcije je, da ministrstvo nima lastne računovodske službe, pač pa se računovodstvo zanj (kot to velja tudi za vse ostale vladne proračunske uporabnike, razen za ministrstvo za notranje zadeve in ministrstvo za obrambo, ter za 7 nevladnih proračunskih uporabnikov) vodi v sektorju za javno računovodstvo (SJR) na ministrstvu za finance<sup>6</sup> (Poročevalec DZ RS, št. 96/II). Ta značilnost, da omenjeni sektor izvaja enotne računovodske postopke za precejšen del NPU oziroma t. i. koncentrirano izvajanje računovodskih aktivnosti, pa ima seveda določene prednosti. Država namreč na ta način ravna gospodarno, saj je vodenje računovodstva v skupni računovodski službi cenejše, kot pa če bi vsak PU računovodstvo vodil sam. Poleg tega pa je podatke o realizaciji državnega proračuna mogoče zagotavljati hitreje in celoviteje (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 267–268).

SJR je zavezan voditi računovodske posle v prvi vrsti v skladu z Zakonom o računovodstvu – ZR (1999), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2000. Ta zakon, ki je nadomestil Zakon o računovodstvu še iz bivše države Jugoslavije, je načelno uredil vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za proračun, PU ter pravne osebe javnega in zasebnega prava, ki niso ustanovljene na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o gospodarskih javnih službah in Zakona o društvih. ZR torej v splošnem velja za nepridobitni sektor. Poleg tega zakona pa mora SJR upoštevati tudi določila Zakona o javnih financah (1999), na podlagi ZR izdane izvedbene predpise, Slovenske računovodske standarde (pri zadevah, ki niso urejene v ZR ali v podzakonskih predpisih) ter Kodeks računovodskih načel (Možič, 1999, str. 8–23).

---

<sup>6</sup> Za vse ostale nevladne in pravosodne PU, ki računovodstvo vodijo sami, pa SJR zgolj sprejema dokumentacijo in izvršuje plačila iz proračuna.

Kot sem že omenila, so pristojnosti računovodske službe oziroma SJR v okviru izvrševanja proračuna precejšnje. Računovodske funkcije, ki jih opravlja, so naslednje (interna gradiva ministrstva za finance):

- kontrolira knjigovodske listine glede na namen porabe sredstev proračuna,
- usklajuje razpoložljiva proračunska sredstva z najavljenimi predobremenitvami,
- sproti ureja, zajema, knjigovodsko evidentira in sporoča podatke,
- vodi poslovne knjige za zgoraj omenjene PU,
- omogoča vpogled v stanje in gibanje sredstev ter obveznosti do virov sredstev,
- opravlja plačila in vrši nadzor nad plačilom obveznosti in izpolnjevanjem terjatev,
- ugotavlja prihodke in odhodke ter rezultate poslovanja,
- opravlja računovodsko nadziranje in računovodsko informiranje,
- izdeluje računovodske izkaze, pojasnila k izkazom ter premoženjske bilance,
- pristojni organizaciji predloži letno poročilo,
- arhivira izvornike knjigovodskih listin.

V nadaljevanju na kratko predstavljam še nekatere druge značilnosti računovodstva MŠZŠ. SJR poslovne knjige ministrstva vodi po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Bistvo le-tega, ki je nasprotje sistema enostavnega knjigovodstva, ki je tudi bistveno manj razširjen ter uporabljen, je to, da se vsak poslovni dogodek knjiži na dveh mestih. In tako vsaki vknjižbi ustreza protivknjižba. Ta sistem je bil v Sloveniji uveljavljen in obvezen že z Zakonom o računovodstvu iz bivše države (Možič, 1999, str. 27–29).

Naslednja, tudi zelo pomembna značilnost je ta, da je pri vodenju poslovnih knjig potrebno obvezno upoštevati enotni kontni načrt, ki ga je predpisal minister za finance, in sicer s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002). Ta pravilnik je tudi eden izmed najpomembnejših podzakonskih aktov, ki so bili izdani na podlagi ZR. Uporaba enotnega kontnega načrta pomeni, da se podatki o javnofinančnih prihodkih in drugih prejemkih, odhodkih in drugih izdatkih, sredstvih ter obveznostih do virov sredstev izkazujejo na kontih, ki so predpisani v enotnem kontnem načrtu. Razporeditev na posamezne konte pa se opravi v skladu z njihovo vsebino (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2002). V zvezi z enotnim kontnim načrtom velja tudi to, da je usklajen z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih prihodkov in odhodkov<sup>7</sup> (klasifikacija je istovrstna kot 4., 5. in 7. razred enotnega kontnega načrta). Poslovni dogodki se tako knjižijo na enak način, kot se načrtujejo in izvršujejo proračunski prejemki in izdatki (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 20). In zakaj je v bistvu sploh prišlo do uvedbe enotnega kontnega načrta za proračun, PU in pravne osebe javnega prava? Glavni razlog je bil ta, da je pri sestavljanju konsolidirane bilance

---

<sup>7</sup> Ekonomska klasifikacija je bila prav tako kot funkcionalno-programska klasifikacija, ki sem jo že obravnavala, uvedena v okviru reforme javnih financ in je bila prvič uporabljena pri proračunu za leto 1999. In če nam funkcionalna klasifikacija pove, »za kaj« se porabljajo javna sredstva, nam ekonomska klasifikacija odgovori na vprašanje, »kaj« se plačuje iz javnih sredstev (Cvikl, 2000, str. 9).

prihodkov in odhodkov države in občin ter konsolidirane premoženjske bilance države in občin potrebno zagotoviti istovrstne podatke v posameznih razredih, skupinah, na kontih in podkontih, in sicer z razlogom, da so podatki primerljivi ter da ustrezno izražajo svojo vrednost (Janc, 1999, str. 40).

V zvezi s prihodki in odhodki MŠZŠ je potrebno omeniti, da se priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka oziroma načelom plačane realizacije, kar je v nasprotju z načelom fakturirane realizacije, ki ga predpisujejo računovodski standardi. Načelo denarnega toka pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja, in sicer: poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodka oziroma odhodka, je dejansko nastal in prišlo je do prejema oziroma izplačila denarja ali njegovega ekvivalenta (Odredba o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 2002). In glede na to, da se za MŠZŠ uporablja opisano računovodsko načelo, je uvrščeno med t. i. druge uporabnike enotnega kontnega načrta<sup>8</sup>, kamor poleg njega sodijo še vsi ostali državni in občinski organi ter organizacije, državni in občinski proračuni, ožji deli lokalnih skupnosti, ZZZS, ZPIZS ter javni skladi, katerih ustanovitelj je država ali občina – torej vsi NPU ter nekateri PPU (Štrekelj, 2003, str. 44).

Naj ob koncu tega poglavja zapišem še, da mora biti računovodstvo ministrstva, ker pač posluje s sredstvi javnih financ, takšno, da je davkoplačevalcem zagotovljena preglednost upravljanja in gospodarjenja z »njihovim denarjem«. Hkrati pa morajo biti računovodske informacije takšne, da bo na njihovi podlagi mogoče ocenjevati namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe javnih sredstev (Možič, 1999, str. 10, 22). In da bi se to tudi dejansko zagotovilo, je k temu veliko prispevala sedanja zakonodaja, na osnovi katere SJR za MŠZŠ vodi računovodstvo.

#### **4. POROČANJE O IZVRŠITVI FINANČNEGA NAČRTA**

Po koncu proračunskega leta, ko je finančni načrt ministrstva izvršen in ko se v računovodstvu poknjižijo vse poslovne spremembe, ki zadevajo končano leto, se poslovne knjige zaključijo in sestavijo računovodski izkazi. Vendar pa ti izkazi niso dovolj. Letno poročanje o realizaciji poslovanja in o izvajanju nalog je namreč zakonsko predpisano. Da ministrstvo izpolni to obveznost, mora pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta ter poleg računovodskih izkazov še nekatera druga poročila, ki skupaj tvorijo t. i. letno poročilo.

---

<sup>8</sup> Druga skupina uporabnikov enotnega kontnega načrta so t. i. določeni uporabniki enotnega kontnega načrta (vsi PPU, razen javnih skladov, ZZZS in ZPIZS, ter pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna), za katere je značilno, da pridobivajo prihodke tudi iz naslova prodaje blaga in storitev ter iz drugih neproračunskih virov in zato prihodke ter odhodke priznavajo v skladu z računovodskimi standardi – torej na podlagi načela zaračunane prodaje (Janc, 1999, str. 40).

## 4.1 Zaključni račun finančnega načrta

MŠZŠ mora torej obvezno pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta ter ga predložiti ministrstvu za finance do 28. februarja tekočega leta (to je leto, ki sledi končanemu proračunskemu letu, za katero se zaključni račun sestavlja). Ministrstvo za finance potem na podlagi prejetih zaključnih računov NPU pripravi predlog zaključnega računa državnega proračuna.

In kaj nam zaključni račun proračuna sploh pove? V bistvu gre za akt države oziroma občine (če gre za občinski proračun), ki upošteva strukturo proračuna, prikazuje predvidene in realizirane prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke države oziroma občine za preteklo leto – realizacija se torej primerja s planom (Zemljič, 2001, str. 28). Zaključni račun proračuna je sestavljen iz več delov, in sicer iz splošnega dela (ki vsebuje bilanco prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja), posebnega dela (ki ga sestavljajo realizirani finančni načrti neposrednih uporabnikov) in obrazložitev (v tem delu se obrazloži splošni in posebni del zaključnega računa proračuna, izvedba načrta razvojnih programov ter podatki iz bilance stanja, lahko pa so priložene še posebne tabelarne priloge). Naj pa pri opisovanju strukture zaključnega računa proračuna omenim še to, da morata njegov splošni in posebni del vsebovati vsaj sprejeti, veljavni (to je sprejeti proračun s spremembami) in realizirani proračun preteklega leta, indeks med realiziranim in sprejetim ter indeks med realiziranim in veljavnim proračunom preteklega leta.

Za sestavo zaključnega računa proračuna države mora MŠZŠ pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta (tudi v tem aktu so tako kot v zaključnem računu proračuna prikazani podatki o realizaciji glede na plan za preteklo leto) ter obrazložitev realizacije finančnega načrta (te obrazložitve vseh neposrednih uporabnikov sestavljajo obrazložitev posebnega dela zaključnega računa proračuna). Tudi obrazložitev realizacije finančnega načrta je sestavljena iz dveh delov, in sicer iz poročila o realizaciji finančnega načrta (v njem ministrstvo obrazloži posamezne vrste izdatkov iz realizacije finančnega načrta, večja odstopanja med sprejetim in realiziranim finančnim načrtom, prenos neporabljenih namenskih sredstev iz preteklega leta, plačila neporavnanih obveznosti iz preteklih let, vključitev novih obveznosti v svoj finančni načrt, višino izdanih in unovčenih poroštev ter izterjanih regresnih zahtevkov iz naslova poroštev) in poslovnega poročila (Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 2001).

Poslovno poročilo ministrstva vsebuje informacije o njegovem poslovanju, o poslovnih dosežkih in problemih, in sicer v obliki pojasnil in razlag tekočih in preteklih podatkov. Najpomembnejši del tega poročila pa je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, v katerem ministrstvo poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v njegovem programu dela za preteklo leto, ter o rezultatih svojega poslovanja in pri tem ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost (Štrekelj, 2003, str. 46). Tudi to poročilo je dokaj novo in je bilo uvedeno



predvsem zato, ker poročanje o tem, ali so se sredstva porabila v skladu z namenom in v dovoljeni višini, ni več zadostno. Pokazati je namreč treba, ali so se predvidene naloge opravile in ali se je pri tem s sredstvi gospodarilo tako, da so se cilji dosegli z najmanjšimi sredstvi. Poročilo torej daje večji poudarek rezultatom poslovanja (Korpič Horvat, 2000, str. 49). Njegovi elementi morajo biti naslednji (Janc, 2003, str. 147–151):

- Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje ministrstva.
- Dolgoročni cilji MŠZŠ, kot izhajajo iz njegovega večletnega programa dela in razvoja oziroma področnih strategij in nacionalnih programov.
- Letni cilji MŠZŠ, zastavljeni v obrazložitvi finančnega načrta, ki so predstavljeni v okviru glavnih programov, podprogramov, projektov ali aktivnosti, in imajo svojo osnovo v dolgoročnih ciljih.
- Ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), ki so določeni v obrazložitvi finančnega načrta po posameznih področjih dejavnosti.

Fizični kazalci niso predpisani in jih ministrstvo oblikuje samo, finančni kazalci pa naj bi bili oblikovani predvsem iz podatkov iz izkaza prihodkov in odhodkov z vsemi pojasnili k izkazu. Tako za fizične kot za finančne kazalce se lahko prikaže primerjava z enim ali več preteklimi leti. Opisni kazalci so nekakšna dopolnitev prvih dveh vrst kazalcev, z navedbo podrobnih aktivnosti, ki so bile izvedene.

- Nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela. Izvajanje dejavnosti po zastavljenem programu ima lahko tako pozitivne (te se prikaže kot oceno uspeha poslovanja) kot tudi negativne učinke na rezultate poslovanja. Slednji lahko nastanejo zaradi notranjih ali zunanjih vplivov na dejavnost. Prav je, da se v poročilu ti vplivi navedejo hkrati s posledicami in ukrepi, ki so bili uporabljeni, da so se negativni učinki omilili ali celo odpravili.
- Ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let (to oceno je najbolje združiti v točki, kjer je prikazana ocena uspeha obravnavanega obdobja, saj le skupni podatki pokažejo realno sliko o oceni poslovanja).
- Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila ter ukrepi za izboljšanje učinkovitosti in kvalitete poslovanja.

Gospodarnost, učinkovitost in tudi uspešnost se lahko ocenijo na različne načine: s predvidenimi normativi, z ustrežno prilagojenimi kazalniki računovodskega analiziranja, ki jih predvidevajo SRS, ali pa z lastnimi kazalniki. Ker pa se poročilo o doseženih ciljih in rezultatih pripravi na podlagi obrazložitve finančnega načrta, se lahko omenjene kategorije ocenijo tudi na naslednji način: gospodarnost se lahko oceni s primerjavo posameznih vrst načrtovanih in dejanskih odhodkov, učinkovitost s primerjanjem posameznih vrst načrtovanih in dejanskih prihodkov glede na načrtovane in dejanske odhodke (čeprav je ta način primernejši za tiste dejavnosti, katerih storitve je potrebno plačati), ocena uspešnosti pa se lahko prikaže glede na primerjavo doseženih ciljev in rezultatov z načrtovanimi in z upoštevanjem ocene gospodarnosti in učinkovitosti.

- Ocena delovanja sistema notranjega finančnega nadzora.

- Pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj niso bili doseženi. Prikazane naj bi bile tudi posledice, ki so nastale zaradi nedoseganja ciljev, ter navedeni predlogi ukrepov, ki jih ministrstvo namerava izvesti, da bodo cilji doseženi. Če pa se ugotovi, da s predvidenim programom dela ministrstvo zelenih ciljev in rezultatov ne dosega, je potrebno program dela dopolniti ali ustrezno prilagoditi.
- Ocena učinkov poslovanja na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

## 4.2 Letno poročilo

Drugo poročilo, ki ga mora MŠZŠ pripraviti po koncu proračunskega leta, pa je t. i. letno poročilo. Tudi to poročilo je sestavljeno iz več delov, in sicer iz računovodskega poročila ter poslovnega poročila. Slednje je isto kot poslovno poročilo, ki je del obrazložitve realizacije finančnega načrta ministrstva. Upoštevajoč posebnost organizacije računovodstva NPU, o kateri sem govorila v poglavju o računovodstvu, je za letno poročilo značilno to, da njegov prvi del pripravi pooblaščen računovodja oziroma oseba, odgovorna za področje računovodstva ministrstva v SJR, medtem ko poslovno poročilo pripravi poslovodni organ MŠZŠ, ki mora informacije pridobiti od vseh služb, da bo poročilo vsebinsko popolno. Tudi letno poročilo za preteklo leto mora biti pripravljeno do 28. 2. tekočega leta in posredovano ministrstvu za finance ter pristojni enoti Agencije RS za javnopravne evidence in storitve (to je organizacija, ki je pooblaščen za obdelovanje in objavljanje podatkov). Ker sem poslovno poročilo opisala že v prejšnji točki, sedaj predstavljam samo prvi del letnega poročila.

Računovodsko poročilo zajema dva računovodska izkaza (bilanco stanja in izkaz prihodkov in odhodkov) ter pojasnila k obema izkazoma. Računovodska izkaza morata prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev (na dan 31. 12.), prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj (omenjene kategorije se ugotavljajo v obdobju od 1. 1. do 31. 12.). Izkaza vsebujeta podatke tekočega in preteklega obračunskega obdobja, kar omogoča hitro oceno o gibanju stanja premoženja ministrstva in o uspešnosti poslovanja v primerjavi s preteklim letom. Na drugi strani pa so pojasnila k izkazu nekakšni dopolnilni računovodski izkazi oziroma preglednice kot priloge k obema »glavnima« računovodskima izkazoma, ki dodatno pojasnjujejo in razčlenjujejo njune podatke, ter druge računovodske informacije. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil. Prav tako mora ministrstvo tudi k izkazu prihodkov in odhodkov priložiti dve prilogi, in sicer izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter izkaz računa financiranja (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, 2002). V pojasnilih mora MŠZŠ podati tudi druge računovodske informacije, ki razkrivajo podatke v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter njunih prilogah. Med te informacije sodijo: podatki o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih neplačila; podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih neplačila; viri sredstev,

uporabljeni za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila); naložbe prostih denarnih sredstev; razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev; vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih zunajbilančne evidence; podatki o pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti; drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in stanja premoženja (Janc, 2003, str. 142–147). Navedena pojasnila so predpisana tudi zato, da bo med drugim resnično možno oceniti namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe sredstev javnih financ (Možič, 1999, str. 49).

Kljub kakšnemu skupnemu elementu in kakšni podobnosti pa se letno poročilo in zaključni račun finančnega načrta ministrstva vseeno vsebinsko razlikujeta. Pri letnem poročilu gre predvsem za to, da nam daje informacije o finančnem položaju in finančnem rezultatu poslovanja ministrstva. Iz njih tako izvemo, kakšno je premoženje ministrstva oziroma kaj poseduje, koliko dolguje na koncu proračunskega leta, pa tudi obseg poslovanja (Vidovič, 2003, str. 156). Zaključni račun pa na drugi strani poroča o izvršitvi finančnega načrta in realizirane prihodke ter odhodke primerja s planiranimi. Poleg tega je to poročilo namenjeno pripravi nekega skupnega poročila – zaključnega računa celotnega državnega proračuna, medtem ko letno poročilo nima takšne vloge. Drugače pa naj bi to dvojno poročanje (Zemljič, 2001, str. 28) izhajalo iz zgodovinsko pogojenega razlikovanja med proračunom kot finančnim načrtom države ter računovodskimi izkazi za proračun in NPU.

## **5. NADZOR JAVNIH FINANC**

Poročila, ki jih mora pripraviti MŠZŠ in ki sem jih predstavila v prejšnjem poglavju, in tudi njegov finančni načrt so namenjeni različnim službam in organom, ki izvajajo nadzor nad njegovim poslovanjem. Ta nadzor nad delom ministrstva je, kot sem omenila že v uvodu, nujen. Nujnost je povezana predvsem z dejstvom, da posluje z javnimi sredstvi, to je s sredstvi davkoplačevalcev, ki so zbrana pretežno na prisilen način. Zato je potrebno predvsem javnosti na določen način zagotoviti, da bo »njen« denar ustrezno porabljen. To pa se lahko doseže samo z različnimi oblikami nadzora.

Z reformo javnih financ, ki sem jo že omenjala, se je tudi na področju nadzora marsikaj spremenilo. Najpomembnejše je to, da se tako kot v drugih fazah proračunskega procesa tudi pri nadzoru daje vse večji poudarek gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev, ki postajajo tudi sicer najpomembnejše kategorije celotnega javnega sektorja. Predvsem davkoplačevalci namreč zaradi vse večjih davkov in prispevkov, ki jih je potrebno plačevati državi, želimo, da se tako rekoč z našim denarjem posluje gospodarno in da se ustvari čim več pravih rezultatov (storitev, proizvodov), torej takšnih, ki jih zahtevamo in potrebujemo. Tako poleg zakonitosti in namenskosti, ki sta bili v ospredju pri nadzoru do omenjene reforme, sedaj vse oblike nadziranja preverjajo tudi in predvsem učinkovitost, gospodarnost in uspešnost izvajanja javnih storitev ter porabe javnofinančnih sredstev. Zaradi

pomembnosti teh kategorij, ki sem jih natančneje opredelila že v točki 1.3, v nadaljevanju predstavljam oblike nadzora javnih financ, ki nadzirajo te tri kategorije, in kako to poteka.

Nadzor nad porabo sredstev MŠZŠ oziroma celotnih sredstev državnega proračuna je organiziran tako, da se deli na zunanji, naknadni nadzor, ki ga izvajata Državni zbor RS in predvsem Računsko sodišče RS, in na notranji nadzor pri ministrstvu.

## **5.1 Notranji nadzor javnih financ**

Po Zakonu o javnih financah (1999) notranji nadzor javnih financ pri ministrstvu obsega sistem finančnega poslovanja (menedžmenta) in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja in stalno preverjanje tega sistema, za katerega vzpostavitev, delovanje, nadzor in nenehno izboljševanje je odgovoren minister. Notranji nadzor je s povsem novimi temelji na tem področju vzpostavil omenjeni zakon, kar je bil tudi eden izmed njegovih glavnih ciljev. Poleg Zakona o javnih financah pa je pravna podlaga za delovanje notranjih kontrol in notranje revizije tudi Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (2002) (v nadaljevanju Pravilnik), ki je bil izdan na njegovi podlagi. In kaj je bil pravzaprav namen uvedbe notranjega nadzora? Lahko bi ga opredelili kot izpopolnitev prejšnje ureditve nadziranja, ki je zagotavljala predvsem namenskost ter zakonitost porabe javnih sredstev, in sicer v tem smislu, da se poleg omenjenih dveh kategorij zagotovi tudi učinkovitost, uspešnost in gospodarnost razpolaganja s proračunskim denarjem. Z večjim obsegom in zahtevnostjo državnih nalog se je morala namreč izpopolniti tudi funkcija nadzora, tako da sedaj ocenjuje različne ekonomske učinke, dosežene s porabljenimi sredstvi, ter meri vrednost, ki se pridobi s porabo (Lesjak, 2000, str. 10). V skladu s 113. členom Zakona o javnih financah je moralo MŠZŠ ustanoviti ustrezne oblike notranje kontrole in notranje revizije do 1. januarja 2001.

### **5.1.1 Notranje kontrole**

V skladu s Pravilnikom (2002) je sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol MŠZŠ načrt aktivnosti, ki vključuje stališča in usmeritve vodstva, izražene z metodami za določitev ciljev in sredstev za njihovo doseganje, postopki dela in prakso ter ukrepi za obvladovanje tveganj. Cilj oziroma namen tega sistema pa je, da se na ministrstvu zagotovi:

- gospodarno, učinkovito, uspešno in urejeno poslovanje, ki bo omogočilo doseganje zastavljenih ciljev in kakovostne storitve;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in drugih nepravilnosti;
- poslovanje v skladu z zakoni, predpisi in navodili vodstva;
- obdelavo, vodenje in shranjevanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter točno in pregledno poročanje.

Pri sistemu notranjih kontrol gre torej za sistem postopkov, metod in odgovornosti zaposlenih na ministrstvu. Notranje kontrole, ki so v bistvu predhodni nadzor, so neposredno vključene v vse procese in postopke dela ministrstva (oddaja javnih naročil, prevzem obveznosti, izplačevanje iz proračuna, načrtovanje likvidnosti, varovanje premoženja, izdelava finančnega načrta, priprava načrta razvojnih programov, nabav, zadolževanja itd.) – delovati morajo torej na posameznih stopnjah procesa ter omogočati kontrolo celotnega procesa in posameznih stopenj. Niso torej neki samostojen sistem, ki deluje sam zase, pač pa gre za kontrolni mehanizem, ki mora biti vsepovsod vključen. Z njimi se sproti proučujejo nepravilnosti, da se ne bi pojavile tudi v naslednjih fazah in postopkih dela. Zato morajo nosilci notranjih kontrol (to so zaposleni delavci v vseh postopkih poslovanja) ves čas spremljati in nadzirati poslovne procese in postopke, naloge in cilje ter sproti posredovati predloge za odpravo odmikov (Lesjak, 2000, str. 11). In če se na ta način vodstvo dovolj zgodaj opozori na pojav napake ali kakšne druge nepravilnosti, se zagotovi pravočasen odziv z ustreznimi ukrepi in sankcijami. Bo pa ta sistem notranjih kontrol zagotovil smotno poslovanje ter dosegel še ostale svoje cilje le v primeru, če bodo zaposleni dosledno izpolnjevali njegove zahteve in če se bo vodstvo pozitivno odzvalo na poročilo o ugotovljenih nepravilnostih in ustrezno ukrepalo (Hren, 2001, str. 98).

Naj sedaj navedem nekaj primerov, kaj je v bistvu rezultat notranjih kontrol. Z njimi se tako npr. zagotavlja, da MŠZŠ prevzema in poravnava obveznosti samo za namene in v višini, ki je določena s proračunom; da so prevzete obveznosti utemeljene s pisno pogodbo; da plačuje ministrstvo svoje obveznosti v rokih, ki so za posamezne namene določeni v Zakonu o izvrševanju proračuna RS za leto 2003 in 2004 (2002); da so pogodbe za nabavo blaga, naročilo storitev in najem sklenjene v skladu s predpisi o javnem naročanju; da ima vsak izdatek podlago v verodostojni knjigovodski listini, s katero se izkazuje obveznost za plačilo; da se pripravi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih ter predloži ustreznemu organu; da so sprejeta merila za presojanje učinkovitosti in gospodarnosti razpolaganja s sredstvi ter načini merjenja in poročanja o doseženih rezultatih itd. (Pravilnik, 2002).

Da pa lahko sistem notranjih kontrol sploh deluje, mora biti med najpomembnejšimi dejavniki zagotovljena razdelitev natančno predpisanih nalog, pristojnosti in odgovornosti v ciklusu prejema in izdatka med različnimi zaposlenimi, ki tako kontrolirajo pravilnost izvedbe posamezne faze v ciklusu (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 232). Poleg tega mora biti zagotovljeno tudi ocenjevanje zaposlenih in njihovo izpopolnjevanje, zadostno število osebja ter njihova pravočasna nadomestitev ipd.

Vendar pa kljub vsemu notranje kontrole ne delujejo vedno brezhibno (npr. zaradi človeških napak in prevar). Zato jih je potrebno ves čas preverjati, ugotavljati morebitne slabosti (pri teh gre največkrat za stanja, ki bi lahko negativno vplivala na ministrstvo, za kakšne nepravilnosti in pomanjkljivosti pri kontroliranju) ter dajati predloge in priporočila za njihovo odpravo, kar je naloga notranjih revizorjev. Po mnenju Jagriča (2001, str. 217) pa je potrebno pri ugotavljanju slabosti oziroma napak delovanja sistema notranjih kontrol veliko skrbnost

posvetiti tudi presoji posledic nevzpostavljenih, nedelujočih oziroma nepravilno delujočih notranjih kontrol. Vse to preverjanje je v bistvu potrebno zato, da se zagotovijo pravilne informacije, ki so osnova za učinkovito, uspešno in gospodarno poslovanje ministrstva.

### 5.1.2 Notranje revidiranje

Drugi del sistema notranjega nadzora javnih financ pri ministrstvu predstavlja notranje revidiranje<sup>9</sup>. Opredeljeno je (Pravilnik, 2002) kot naknadno, neodvisno in nepristransko preverjanje poslovanja ter svetovanje, namenjeno izboljšanju poslovanja. S tem ko vrednoti in izboljšuje obvladovanje tveganj, kontrol in postopkov vodenja, pomaga ministrstvu pri doseganju ciljev. Minister je med drugim odgovoren za zakonito, uspešno, gospodarno in učinkovito poslovanje, notranji revizorji pa preverjajo notranje kontroliranje, ki naj bi zagotovilo takšno poslovanje. Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji, ki delajo v okviru t. i. Službe za notranjo revizijo, ki jo je MŠZŠ moralo do 1. januarja 2001<sup>10</sup> v skladu s 100. členom Zakon o javnih financah kot skupno službo organizirati za svoje potrebe in potrebe organov iz svoje pristojnosti. Kot namen notranjega revidiranja lahko opredelimo (Lesjak, 2002, str. 28):

- preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti, uspešnosti in kakovosti delovanja sistema notranjih kontrol (preverjajo, ali ta sistem deluje v skladu z načeli učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti ter zakonitosti in preglednosti) – na ta način želijo preprečiti napake in nepravilnosti v delovanju tega sistema ter oceniti tveganja, ki izhajajo iz njega;
- zagotavljanje zanesljivih in neoporečnih informacij;
- zagotavljanje skladnosti z usmeritvami, načrti, zakoni in drugimi predpisi;
- varovanje premoženja;
- zagotavljanje gospodarne in učinkovite uporabe virov;
- doseganje zastavljenih namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem oziroma programi ter nenehno izboljševanje izvajanja temeljnih poslovnih funkcij ministrstva.

Služba za notranjo revizijo na MŠZŠ je organizirana kot samostojna organizacijska enota. Je funkcionalno in organizacijsko ločena od drugih enot ter neposredno podrejena in odgovorna ministru. Tudi o svojem delu neposredno poroča ministru, ki je odgovoren za njeno vzpostavitev in delovanje.

Pri organizaciji in delovanju te službe mora biti najpomembnejša njena neodvisnost, saj bodo notranji revizorji le na ta način lahko ustrezno in kakovostno opravljali svoje delo. Neodvisnost notranje revizijske službe pomeni, da neposredno poroča ministru; da je

---

<sup>9</sup> Revidiranje (na splošno) je posebna, najvišja zvrst nadziranja. To opredelimo kot presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Poleg tega poznamo še dve vrsti nadziranja, in sicer kontroliranje in inšpiciranje (Odar, 2001, str. 201).

<sup>10</sup> V Sloveniji je notranja revizijska dejavnost dokaj nova, kar velja predvsem za področje proračunske porabe, saj jo je kot obveznost za to področje uvedel šele Zakon o javnih financah (1999). Drugače pa ima v svetu tako notranje kot tudi zunanje revidiranje že kar dolgoletno tradicijo (Bitenc, 2001, str. 105).

neodvisna od dejavnosti, ki se revidira; da je samostojna pri pripravi dolgoročnega in kratkoročnega načrta dela in revizij ter pri odločanju o obsegu in načinu opravljanja dela in poročanju; da ima pravico do ponovnega revidiranja. Hkrati z neodvisnostjo notranjih revizorjev je izredno pomembna tudi njihova nepristranskost. Da pa se to lahko zagotovi, ne smejo opravljati nobenih drugih operativnih nalog, ne smejo sodelovati pri izvajanju funkcij, ki niso del notranjega revidiranja, ne smejo opravljati revizije v postopkih, v katerih so prej sodelovali, ne smejo revidirati področja, kjer so bili prej zaposleni najmanj eno leto od dne, ko so začeli delati kot revizorji, kot tudi ne smejo kakor koli sodelovati pri sistemu notranjih kontrol (Korpič Horvat, 2003, str. 174–176).

Poleg tega, da morajo biti notranji revizorji neodvisni in nepristranski, pa morajo biti tudi dovolj strokovni (imeti morajo potrebna znanja in druge lastnosti, ki so nujne pri izvajanju njihovih nalog) ter svoja znanja in presoje uporabljati na podlagi ustreznih izkušenj, usposabljanja, nepristranskosti in sposobnosti. To se lahko v prvi vrsti zagotovi z zadostno izobrazbo. Tako že Zakon o javnih financah določa, da si morajo notranji revizorji pridobiti naziv »državni notranji revizor« ali »preizkušeni državni notranji revizor«. Tega pa lahko dobijo, če imajo poleg univerzitetne izobrazbe še dovolj ustreznih delovnih izkušenj in opravljen izpit za pridobitev naziva. Za dovolj učinkovito delo notranjih revizijskih služb je potrebno tudi, da se kvaliteta dela stalno zagotavlja, razvija in izboljšuje v vseh fazah postopka revizije ter da se revizorji usposabljujejo ter dopolnjujejo in poglobljajo svoje znanje in izkušnje. Le z upoštevanjem teh usmeritev bodo revizijska poročila učinkovita in kvalitetna ter ustrezna podlaga za pravilne odločitve ministrstva (Korpič Horvat, 2003, str. 176–177).

Notranje revidiranje se izvaja v nizu posebej izvajanih notranjih revizij kot ločenih poslov, saj lahko vsako od njih razumemo kot posebno revizijsko nalogo ali poseben revizijski projekt, ki se nanaša na določen predmet revidiranja (Hren, 2001, str. 98). Pri ministrstvu je predmet revidiranja lahko posamezna organizacijska enota oziroma področje ali organ v njegovi sestavi.

Osnova za izvedbo notranjega revidiranja so dolgoročni načrti (nanašajo se na obdobje do petih let) in letni načrti (pripravljajo se za tekoče leto) revizijskih pregledov, ki jih pripravi vodja notranje revizijske službe in se morajo predložiti ministru v potrditev. Posamezna revizija se opravi na podlagi načrta izvajanja revizijske naloge, ki zajema obseg in cilj revizije, potrebna sredstva in pričakovane rezultate, določi se časovni raspored dela, roke izvedbe ter osebe, ki bodo prejele poročilo. Dolgoročni načrt predstavi funkcije in področja dela notranje revizijske službe, strategijo, dejavnike in postopke za doseganje zastavljenih ciljev znotraj obdobja, za katero je pripravljen. Ta načrt se mora ažurirati enkrat letno, in sicer takrat, ko se pripravlja letni načrt za naslednje leto. Letni revizijski načrt se pripravi na podlagi ocene tveganosti področij oziroma organizacijskih enot (pred pripravo načrtov je potrebno opraviti še prepoznavanje in ocenjevanje tveganj), časovne oddaljenosti zadnjega revizijskega pregleda, pogostosti pregledov, opravljenih zaradi nepravilnosti, na podlagi

nenavadnih, nepojasnjenih sprememb poslovanja ter kakšnih drugih informacij, zaradi katerih je potrebno izvesti revizijo, in obsega naslednje elemente (Lesjak, 2002, str. 18–20):

- cilje notranjega revidiranja,
- opis vsebine načrtovanih notranjerevizijskih pregledov,
- opis vsebine načrtovanih notranjerevizijskih pregledov po področjih oziroma enotah,
- čas, predviden za izvedbo posameznega revizijskega pregleda,
- izvajalce notranjih revizij.

V fazi načrtovanja revidiranja lahko sodeluje tudi minister, in sicer tako, da npr. predlaga ali zahteva, katere revizije in v kakšnem obsegu naj se izvedejo, ker potrebuje neke konkretne, neodvisne informacije. Notranji revizorji morajo seveda to upoštevati. Načrti morajo biti dobro in natančno pripravljene (revizorji morajo tako že pred samo izvedbo revizije vedeti, katere metode in tehnike bodo uporabili, kakšne dokaze bodo zbirali, v kakšnem obsegu se bo revizijski pregled izvedel ipd.), saj je to osnova za učinkovito in hitrejšo izvedbo notranjih revizij (Korpič Horvat, 2003, str. 178–179).

Pri samem izvajanju revizije gre za pridobivanje in zagotavljanje ustrezne dokumentacije, analiziranje, vrednotenje, preizkušanje in zapisovanje pridobljenih podatkov ter informacij, ki morajo biti zanesljive, zadostne, primerne in koristne glede na cilj revizije. Svoje sklepne ugotovitve morajo revizorji utemeljiti na primernih analizah in vrednotenju. Revizorjem je potrebno zagotoviti ustrezne pogoje za delo ter pomoč in sodelovanje odgovornih oseb. Morajo imeti pravico do vseh podatkov, za katere menijo, da so potrebni za ustrezno izvedbo revizij, ter pravico dostopa do vseh prostorov, dokumentov, osebja in sredstev, seveda samo v povezavi s svojim delom. Vodja notranje revizijske službe je med izvedbo revizije dolžan poročati ministru o njenem poteku (Korpič Horvat, 2003, str. 178–179 in Pravilnik, 2002).

Ko se revizijski pregled zaključi, je potrebno sporočiti rezultate oziroma ugotovitve. Namen tega poročanja je, da bi se na podlagi pravih informacij čim prej odpravile napake oziroma izboljšalo poslovanje in delovanje sistema notranjih kontrol ter da bi se poslovodstvo odločalo pravočasno in pravilno. Notranji revizor najprej pripravi osnutek revizijskega poročila o opravljeni reviziji. Poročilo vsebuje ugotovitve revizorja, ki temeljijo na preverjenih dejstvih in dokumentiranih dokazih, predloge in priporočila za izboljšanje stanja ter čas za odpravo nepravilnosti. Predloži ga vodji revidirane enote oziroma področja, ki mora v določenem roku sporočiti svoje pripombe k ugotovitvam, ki se potem uskladijo na skupnem sestanku. Njegov namen je preprečitev napak v končnem revizijskem poročilu, natančna opredelitev predlogov in priporočil, ki so zajeti v revizijskem poročilu, določitev časa za izvedbo ukrepov in za to odgovorno osebo ter seznanitev udeležencev sestanka z vsemi spremembami, ki so nastale med notranjim revidiranjem. Nato se pripravi končno revizijsko poročilo (to je osnutek poročila, dopolnjen s sklepi usklajevalnega sestanka), ki vsebuje rok za odpravo nepravilnosti oziroma za izboljšanje stanja ter ime osebe, ki je odgovorna za to izvedbo. To poročilo vodja službe izroči ministru ter vodji revidirane enote oziroma področja (Lesjak, 2002a, str. 19–20). V roku, ki ni daljši od 90 dni, mora minister na podlagi priporočil sprejeti program ukrepov za



odpravo ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju ter pomanjkljivosti in slabosti pri delovanju notranjih kontrol. O sprejetih ukrepih, zapisanih v odzivnem poročilu, obvesti vodjo notranje revizijske službe. Z ukrepi mora seznaniti tudi vodjo revidirane enote in ji naložiti njihovo izvedbo, vodja pa potem pripravi načrt za odpravo nepravilnosti oziroma za izboljšanje poslovanja, upošteva časovni rok, ki je predpisan v revizijskem poročilu. Tudi o izvajanju sprejetih ukrepov je potrebno vodjo revizijske službe sproti obveščati. Če pa se ministrstvo na priporočilo revizije ne odzove, mora vodja notranje revizijske službe s posebnim poročilom o tem obvestiti Službo za nadzor proračuna na ministrstvu za finance (Pravilnik, 2002).

Izredno pomembno pa je tudi spremljanje že revidirane enote v prihodnje. Gre za ponovni notranjerevizijski pregled, da se preveri, ali so bili predlogi in priporočila za odpravo nepravilnosti in pomanjkljivosti oziroma za izboljšanje poslovanja iz končnega revizijskega poročila upoštevani ter izvedeni natančno, učinkovito in pravočasno. Cilj revizije je namreč dejansko dosežen šele takrat, ko ministrstvo izboljša svoje poslovanje, na katero ga je revizor opozoril. Če revizor po zaključku spremljanja v prihodnje ugotovi, da izvedba priporočil iz končnega revizijskega poročila ni bila popolna oziroma zadovoljiva, se revizijsko poročilo spremljanja v prihodnje, ki ga je potrebno po končanem pregledu izdelati, ponovno izroči ministru in vodji revidirane enote oziroma področja (Lesjak, 2002a, str. 24–25).

Naj omenim še to, da so vsa gradiva, ki se nanašajo na notranje revizijske preglede, poslovna tajnost in se trajno hranijo pod nadzorom notranje revizijske službe. Dostopna so lahko le pooblaščenemu osebu (Lesjak, 2002, str. 32).

Ker je bistvo moje diplomske naloge usmerjeno na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, se mi v povezavi z zagotavljanjem teh kategorij zdi zanimiv pogled Bitenčeve (2001, str. 105–114) na to, kakšni naj bi bili najpomembnejši pozitivni vplivi notranjega revidiranja. Ti naj bi se po njenem mnenju kazali na naslednjih področjih:

- zaradi preverjanja treh E-jev s strani notranjih revizorjev naj bi se zavest o pomembnosti upoštevanja teh kategorij že pri planiranju in izvrševanju proračuna širila, kar naj bi seveda posledično vplivalo na večjo učinkovitost, uspešnost in gospodarnost upravljanja ter porabe javnih sredstev;
- boljše naj bi bilo določanje odgovornosti ter s tem tudi večja odgovornost za razpolaganje z javnimi sredstvi vse do najnižjih ravni odgovornosti;
- s tem ko notranji revizorji preverjajo delovanje notranjih kontrol, naj bi se proračunski uporabniki bolj in hitreje zavedali pomembnosti in potrebnosti sistemov notranjih kontrol in tudi izboljšali njihovo delovanje.

V okviru notranjega nadzora javnih financ je potrebno omeniti tudi vlogo Službe za nadzor proračuna, ki deluje na ministrstvu za finance. Ta služba je dejansko nadzornik nad celotnim proračunom naše države. Izvaja dejavnosti revizije (pri PU, ki niso dolžni ustanoviti lastnih notranjih revizijskih služb; pri projektih, ki jih sofinancira EU), certificiranja (to je posebna oblika revidiranja poslovnih poročil (Potočnik, 2000, str. 64)) in proračunskega inšpiciranja

(gre za nadzor nad izvajanjem Zakona o javnih financah in predpisov, ki urejajo poslovanje s sredstvi državnega proračuna). Poleg tega je odgovorna tudi za razvoj, usklajevanje, usmerjanje in preverjanje delovanja notranjega nadzora javnih financ. V okviru te naloge (Zakon o javnih financah, 1999 in Pravilnik, 2002) razvija in skrbi za enotno uporabo metodik in tehnik notranjega revidiranja, spremlja izvajanje usmeritev, pregleduje notranje akte o notranji reviziji, PU daje strokovno pomoč pri izvajanju notranjega revidiranja, usklajuje delo notranjih revizijskih služb pri skupnih projektih, predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev, proučuje ugotovitve in priporočila notranjih revizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča vladi in računskemu sodišču.

## 5.2 Zunanji nadzor javnih financ

Zunanji, naknadni nadzor nad porabo javnih sredstev izvajata Računsko sodišče RS ter Državni zbor RS. Slednji se v okviru izvrševanja nadzora redkeje omenja, saj svoje delo v zvezi z nadzorom opravlja bistveno drugače kot drugi organi nadziranja. Vendar pa Vidovičeva v svojem članku (1999, str. 24–43) pravi, da je državni zbor pomemben subjekt in pomembno orodje v prizadevanjih računskega sodišča za gospodarnejšo in varčnejšo porabo sredstev javnih financ, saj zaradi odprtosti za javnost pomaga pri uresničevanju in uveljavljanju njegovih priporočil. Po njenem mnenju pa je potrebno tudi sodelovanje in dopolnjevanje poslancev in revizorjev pri delu, ki ga opravljajo vsak na svojem področju, da bi se zagotovila pravilna poraba javnih sredstev. Pri državnem zboru gre v bistvu za politični nadzor, ki ga izvaja s tem, da sprejema državni proračun in njegov zaključni račun, obravnava poročila računskega sodišča<sup>11</sup> in poročila inšpekcijskega nadzora, lahko pa računskemu sodišču tudi predlaga revidiranje posameznih delov javne porabe. Po obravnavi revizijskih poročil pa sprejme sklepe ter z njimi vladi in revidirancem predlaga ukrepe, ki jih je potrebno sprejeti, da bi odpravili nepravilnosti ter ustrezno izvršili poročila računskega sodišča ter sklepe državnega zbora (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 278–279).

Na drugi strani pa je delo računskega sodišča kot nadzornika v javnosti bolj poznano in tudi v literaturi natančneje in pogosteje obravnavano. Računsko sodišče je slovenska vrhovna revizijska institucija oziroma najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v naši državi. Zakon in ustava ga razglašata za samostojno in neodvisno institucijo oziroma državni organ, katerega delo je javno. Ta njegova neodvisnost se kaže v široki pristojnosti nadziranja (in sicer tako glede števila oseb, glede obsega preverjanja, kot tudi glede vrste revizij, ki jih lahko opravlja), prosti izbiri oseb, ki jih bo nadziral, in prosti izbiri vrst revizij, ki jih bo opravil (razen revizij, ki so zakonsko obvezne), ter v dejstvu, da uvedenih nadzorov ni mogoče spremeniti na željo političnih organov ali revidiranca (Vidovič, 1997, str. 255). Samostojnost in neodvisnost računskega

---

<sup>11</sup> S temi poročili državni zbor dobi neodvisno zagotovilo o tem, na kakšen način so izvršilni organi uporabljali sredstva, ki so jim bila zagotovljena s proračunskimi postavkami (Vidovič, 1997, str. 255).

sodišča pa se kaže tudi v tem, da je samostojni PU in zato za kritje stroškov svojega delovanja državnemu zboru samo predlaga svoj finančni načrt. In v okviru proračuna so mu potem odobrena in zagotovljena sredstva za delo.

Zunanjega nadzora porabe javnih sredstev, ki ga izvaja računsko sodišče, v nasprotju z notranjim nadzorom ne ureja Zakon o javnih financah, pač pa je osnovna pravna podlaga zanj Zakon o računskem sodišču (2001). V skladu s tem zakonom se naš najvišji organ kontrole javne porabe ukvarja z revidiranjem poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Porabo proračunskih sredstev ministrstva torej ne revidira le njegova notranja revizijska služba oziroma notranji revizorji, pač pa jo naknadno izvedejo tudi revizorji računskega sodišča (oziroma t. i. zunanji revizorji).

S tem, ko računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev, v bistvu preverja, ali je davkoplačevalski denar porabljen gospodarno, učinkovito in uspešno, ali je porabljen v skladu z zakoni in ali je porabljen v skladu z nameni, za katere je bil predviden in dodeljen. In v okviru te svoje pristojnosti lahko revidira pravilnost in smotrnost poslovanja, lahko pa revidira tudi akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev. Pri revidiranju aktov je lahko predmet revizije akt, ki je predpisan s kakšnim zakonom, ali pa poseben računovodski izkaz oziroma poročilo, ki ga mora na zahtevo računskega sodišča sestaviti uporabnik javnih sredstev (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Pri reviziji pravilnosti poslovanja gre za pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora uporabnik javnih sredstev upoštevati pri svojem poslovanju. Pri revidiranju pravilnosti poslovanja oziroma izvršitve finančnega načrta ministrstva se tako preverja, ali je ministrstvo sredstva porabilo za namene in v obsegih, kot so določeni s finančnim načrtom, in ali je pri porabi sredstev upoštevalo ter pravilno uporabljalo zakone in druge predpise (preverja se spoštovanje pravil izvrševanja proračuna oziroma finančnega načrta, ki so predpisana z Zakonom o izvrševanju proračuna in z drugimi izvedbenimi predpisi) ter usmeritve, ki so določene v finančnem načrtu. Kot primer takšne revizije lahko navedem naslednje: če je imelo ministrstvo v finančnem načrtu predvidena sredstva za izvedbo določene investicije, računsko sodišče ne bo preverilo samo, ali je bila investicija dejansko izvedena, ampak tudi, ali je bila izvedena na zakonit način, ali je bil upoštevan Zakon o javnih naročilih in drugi predpisi ter v proračunskem memorandumu določene usmeritve za investicijska vlaganja (Korpič Horvat, 2000, str. 50).

Naslednja vrsta revizije, ki sodi v pristojnost računskega sodišča in ki ji glede na namen diplomske naloge v nadaljevanju posvečam malce več pozornosti, je revizija smotrnosti poslovanja, kjer gre za pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov, da bi se lahko podalo mnenje o gospodarnosti, mnenje o učinkovitosti ali mnenje o uspešnosti poslovanja revidiranca – gre torej za preverjanje izpolnjevanja t. i. treh E-jev, ki sem jih natančneje predstavila že v točki 1.3.

Revizijam smotrnosti se pri uporabnikih javnih sredstev daje vse večji poudarek, in sicer tako v svetu kot tudi pri nas. Ključno izhodišče njihove večje pomembnosti je v tem, da te organizacije ne poslujejo z lastnimi sredstvi, ampak z javnimi, to je z denarjem davkoplačevalcev, ti pa nad delovanjem teh organizacij ter gospodarjenjem in porabo tako rekoč lastnega denarja nimajo neposrednega nadzora. Poleg tega pa glavni cilj in motiv poslovanja teh organizacij ni dobiček, ki bi lahko že na prvi pogled pokazal, kako so poslovale. Ker pa je potrebno – in to vedno bolj (kar je povezano predvsem z velikimi in še rastočimi proračunskimi izdatki ter posledično vse večjimi davki in prispevki) – sredstva porabljati gospodarno, učinkovito in uspešno (pravilna poraba sredstev in nato njeno pravilno izkazovanje nista več dovolj), uporabniki javnih sredstev pa tega v primerjavi s privatnimi organizacijami ne pojmujejo kot ene izmed svojih najpomembnejših nalog, je treba najti neko drugo zagotovilo, da bodo te zahteve spoštovane in uresničene. In to nam zagotavlja revizija smotrnosti kot način neodvisnega in nepristranskega nadzora nad izpolnjevanjem treh E-jev, ki je tako v neprofitnih organizacijah bistveno bolj potrebna in pomembnejša kot pa v profitnih. Računsko sodišče, ki to revizijo izvaja, z njo nepridobitne organizacije sili k smotrному poslovanju (če to ni izpolnjeno, sledijo namreč določeni ukrepi), javnost<sup>12</sup> pa obvešča, kako se z njenim denarjem gospodari.

Preden pa se osredotočim na to, kako naša vrhovna revizijska institucija izvaja revidiranje smotrnosti poslovanja, naj predstavim še, katere revizije opravi računsko sodišče vsako leto. Razvrstimo jih lahko v dve skupini: prva skupina so tiste revizije, ki jih morajo zunanji revizorji obvezno opraviti vsako leto, ker to predpisujejo različni zakoni (poleg Zakona o računskem sodišču sta pri tem določanju v ospredju še Zakon o političnih strankah in Zakon o volilni kampanji), druga skupina pa so revizije, ki jih računsko sodišče v program dela uvrsti po lastni izbiri. Pri slednjih mora obravnavati tudi predloge poslancev in delovnih teles državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti ter določeno število teh predlogov tudi upoštevati. Poleg tega samostojnega določanja revizij pa mora vsako leto obvezno izvesti revizijo pravilnosti izvršitve državnega proračuna – pravilnosti poslovanja države (to preverjanje zajema splošni del proračuna (sestavljajo ga bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja – torej računovodski izkazi državnega proračuna) in posebni del proračuna – finančne načrte NPU), reviziji pravilnosti poslovanja ZZZS ter ZPIZS (revizija se opravi le v obveznem delu zavarovanja), revidirati mora pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Ker je moja glavna tema v diplomski nalogi nadzor nad gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo porabe javnih sredstev, v nadaljevanju predstavljam, kako poteka ta nadzor s

---

<sup>12</sup> Poročila, ki jih izdaja računsko sodišče, namreč niso namenjena le revidirani osebi, pač pa so pomemben vir informacij za parlament, vlado in tudi za širšo javnost – torej za davkoplačevalce. Ta vidik javnosti je posebnost pri revidiranju javnega sektorja.

strani računskega sodišča, ki ga ta izvaja v okviru revizije smotrnosti in kot ga je predstavila Etelka Korpič Horvat (2001, str. 115–126).

Izvedbo revizije smotrnosti lahko razdelimo v pet faz, ki so zajete v predrevizijskem, revizijskem in porevizijskem postopku. Prva faza, načrtovanje revizije, zajema pripravo strateškega nadzornega programa, ki se nanaša na večletno obdobje, pripravo revizijskih namer (določijo se uporabnik javnih sredstev, predmet in cilj revizije in še nekateri elementi) in na osnovi le-teh določitev letnega nadzornega programa.

Druga faza je izvajanje revizije, ki se formalno začne, ko računsko sodišče uporabniku javnih sredstev izroči sklep o izvedbi revizije. Z njegovo dokončnostjo uporabnik javnih sredstev dobi status revidiranca. V okviru te druge faze se izdelata podroben načrt revizije. V njem je treba določiti cilj revizije, glavna vprašanja in podvprašanja, na katera bo potrebno z revizijskim postopkom odgovoriti, da bo cilj dosežen, določijo se metode revidiranja, kriteriji vrednotenja ter možni učinki revizije (ti morajo biti koristni, izvedljivi in pravočasni, tako da jih lahko revidiranec upošteva pri izboljšanju poslovanja). V okviru načrtovanja se v bistvu tudi spoznava revidiranca, njegove dejavnosti in izvajanje nalog, cilje, delovanje notranjih kontrol, ključne točke tveganj, sistem vodenja ipd. Da pa se lahko pripravi načrt in spozna revidiranca, je potrebno zbrati ustrezno dokumentacijo in podatke (t. i. predrevizijska poizvedba). Pri pripravi načrta mora revizor načrtovati tudi, katere dokaze bo moral izvesti, da bo dobil odgovore na zastavljena vprašanja in dosegel cilj revizije. Proučiti mora, kateri bi bili primerni, ustrezni in razumni in ali se sploh dajo izvesti. Naslednja izredno pomembna stvar, ki se mora določiti v načrtu, so merila za ocenjevanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Z zvezi s tem mora revizor najprej ugotoviti, ali ima revidiranec sam sprejeta neka merila za ocenjevanje svojega poslovanja, ki bi jih lahko uporabil pri presojanju teh dejavnikov. Če revizor oceni, da so ta merila zadostna in sprejemljiva, jih uporabi, drugače pa jih določi sam ali pa priporoči revidirancu, da jih pripravi on. V načrtu je potrebno določiti tudi, ali bo revizor morebiti potreboval pomoč drugih strokovnjakov, institucij ali izvedencev, ter na koncu pripraviti tudi predračun revizije. Pri vsem tem načrtovanju se lahko tudi ugotovi, da revizije ni smiselno izvesti, ker ne bi bili doseženi cilji učinkov revizije, in zato se potem tu ustavijo nadaljnje aktivnosti izvedbe revizije.

Tretja faza oziroma stopnja je izvajanje revizije pri revidirancu, v okviru katere se revidirancu najprej predstavijo cilj in predmet revizije, glavna vprašanja in podvprašanja ter metode, ki se jih namerava uporabiti. Sledi zbiranje, ovrednotenje in presojanje revizijskih dokazov, kar je v bistvu zelo zahtevna naloga. Na obseg te naloge vpliva tudi delovanje notranjih kontrol revidiranca, kar sicer revizor oceni že v drugi fazi. Dobro vzpostavljen sistem notranjih kontrol namreč zmanjšuje tveganja pri poslovanju in zato bo revizor lahko verjel, da so bili posli ali njihovi deli izvedeni smotrno in bo zato obseg zbiranja in presojanja dokazov manjši. Pri izvajanju revizije je pomembno, da revizor oceni vsak dokaz posebej in tudi vse dokaze skupaj ter na tej podlagi oblikuje sklep, ki se izrazi v obliki mnenja. Pomembno je, da vse trditve oziroma ugotovitve temeljijo na dokazih, ki morajo biti tudi ustrezno dokumentirani.

Sledi faza poročanja. Začne se s tem, ko se revidirancu izroči osnutek revizijskega poročila, ki vsebuje mnenje o smotrnosti poslovanja. Na ta način se lahko pripravi na razčiščevalni sestanek, kjer lahko izpodbija posamezna razkritja ali k njim poda pojasnila, hkrati pa se na teh sestankih revidirancu tudi svetuje, kako naj izboljša poslovanje. Potem ko revizor pripombe in sporna razkritja še enkrat preuči, se izda predlog revizijskega poročila. Izroči se ga revidirancu ter odgovornim osebam in vsi lahko zoper revizijsko razkritje ugovarjajo, o čemer odloča senat računskega sodišča. Po njegovi odločitvi se poleg že omenjenim revizijsko poročilo vroči tudi državnemu zboru ter drugim organom, za katere predsednik računskega sodišča meni, da jih je treba obvestiti. V revizijskem poročilu se morajo jasno zapisati cilji, merila, ugotovitve in sklepi (mnenje in priporočila), ki morajo izhajati iz ugotovitev. Mnenje se zaradi narave revizije ne deli na pozitivno, negativno ali mnenje s pridržkom (kot je to npr. značilno za revizije pravilnosti poslovanja), pač pa se izrazi opisno. Poleg mnenja o smotrnosti lahko revizor v primeru, ko odkrije slabosti v poslovanju in hkrati najde rešitve za njihovo odpravo, v poročilo zapiše tudi svoja priporočila. Ta ne dajejo podrobnih usmeritev, pač pa le nakazujejo pot za izboljšanje. Morajo pa biti pravočasna, tako da jih revidiranec lahko še upošteva in izboljša poslovanje.

Na koncu sledi še faza spremljanja uresničevanja priporočil in učinkov revizije oziroma t. i. porevizijski postopek, ki je bil uveden z namenom, da bi uporabniki javnih sredstev odpravili slabosti pri svojem nesmotrnem poslovanju. Ta faza v bistvu nastopi le takrat, ko so bile pri revidirancu razkrite pomembne nesmotrnosti, vendar v revizijskem poročilu ni navedeno, da so bili že med revizijskim postopkom sprejeti ustrezni ukrepi za njihovo odpravo. V nasprotnem primeru pa mora revidiranec računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo, v katerem poroča, ali in kako je odpravil oziroma odpravlja razkrite nesmotrnosti v poslovanju oziroma kako sledi priporočilom. Računsko sodišče odzivno poročilo preizkusi in v primeru, da nesmotrnosti niso (zadovoljivo) odpravljene, se šteje, da revidiranec krši obveznost dobrega poslovanja. Zato ustreznemu organu izda poziv za ukrepanje in ta organ mora zoper kršitelja v skladu s svojimi pristojnostmi ukrepati ter o tem obvestiti računsko sodišče. V primeru hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja (ko gre za pomembno nesmotrnost), računsko sodišče o tem obvesti državni zbor, ki sprejme sklep o ukrepih. Hkrati pa mora v tem primeru računsko sodišče pristojnemu organu izdati poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost. S temi omenjenimi načini naj bi bilo računsko sodišče bolj učinkovito pri odpravi razkritih nesmotrnosti v poslovanju revidirancev.

Z revizijami smotrnosti torej revizorji računskega sodišča preverjajo spoštovanje uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Ugotavljajo, kako ti poslujejo, pokažejo jim slabosti trenutnega stanja ter jim svetujejo, kako bi lahko odpravili nesmotrnosti in tako izboljšali poslovanje. Izredno pomembno pri teh revizijah pa je aktivno sodelovanje revidirancev tako pri načrtovanju kot med samo izvedbo ter tudi v okviru poročanja o odpravljanju nesmotrnosti.

Glavni vzrok za uvedbo tovrstnega nadzora je bil ta, da zakonodajni organi ter javnost oziroma davkoplačevalci želijo vedeti, kako se s proračunskimi sredstvi ravna in kako se porabljajo. Želijo informacije o tem, ali uporabniki teh sredstev z njimi ravnajo oziroma gospodarijo pravilno ter v skladu z zakoni in ostalimi predpisi ter seveda, ali se aktivnosti in dejavnosti, ki se s temi sredstvi financirajo, izvajajo gospodarno, učinkovito in uspešno (torej, ali dosegajo cilje in rezultate, za uresničitev katerih so bila sredstva odobrena). Vendar pa zakonodajalci in javnost ne samo, da želijo biti o tem informirani, po drugi strani zahtevajo tudi, da so te informacije objektivne in neodvisne, kar pomeni, da jih mora zagotoviti nekdo, ki v procese proračunske porabe ni neposredno vključen. V Sloveniji lahko tem zahtevam zadostijo le revizorji računskega sodišča. S tem, ko morajo ti neodvisni revizorji zagotoviti omenjene informacije, se je na splošno državnim revizorjem povečal obseg njihovih nalog oziroma pristojnosti. Državna revizija tako ni več le funkcija nadziranja »čistih« finančnih operacij in pregledovanja poročil, ki prikazujejo njihove rezultate (slednje bi lahko označili za tradicionalno vlogo revizorjev) (Freeman, Shoulders, 1993, str. 782).

In na kakšen način vrhovni nadzornik zagotavlja javnost svojega dela? To svojo obveznost izpolnjuje tako, da poročila o svojem delu predloži državnemu zboru; na sestankih z odborom, ki je zadolžen za stike z računskim sodiščem v državnem zboru, so lahko prisotni novinarji; v poročilu o delu, ki ga izda enkrat na leto, poroča o opravljenih revizijah; revizijska poročila objavlja sproti na svoji spletni strani; o poteku svojega dela obvešča tudi na tiskovnih konferencah, v elektronskih publikacijah ali pa še na kakšen drug način s pomočjo medijev; izdaja sporočila za javnost in objavlja pomembnejša mnenja o vprašanih iz svoje pristojnosti (spletna stran računskega sodišča).

### **5.2.1 Revizije in revizijske ugotovitve računskega sodišča v letu 2002**

V tej točki na kratko predstavljam nekatere revizije in druge naloge, ki jih je v letu 2002 opravilo računsko sodišče, in ugotovitve, ki izhajajo iz njih. Osnovni vir, iz katerega izhajam, je Poročilo o delu računskega sodišča v letu 2002 (2003).

Ker sem se želela v diplomski nalogi osredotočiti predvsem na nadzor gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, naj najprej nekaj zapišem o revizijah teh kategorij v letu 2002. Revizije smotrnosti sodijo v tisto skupino revizij, o katerih računsko sodišče odloča povsem samostojno (samo odloča, kaj bo cilj teh revizij in katere uporabnike javnih sredstev bo revidiralo) in jih po lastni izbiri uvršča v svoj program dela za posamezno leto. Revizije smotrnosti torej sodijo med t. i. neobvezne revizije, saj jih računskemu sodišču ne nalaga noben zakon. V letu 2002 je bilo na tej instituciji dokončanih 15 revizij smotrnosti poslovanja, vendar pa je bil večji del revizijskih dejanj opravljen že v predhodnem letu. Te revizije, za katere sicer velja, da se za njihovo izvedbo potrebuje precej več časa kot pri drugih revizijah, saj so obsežnejše in poleg tega zahtevajo še izdelavo določenih predhodnih študij z analizami podatkov, ki se nanašajo na daljše časovno obdobje, predstavljajo 32 % vseh izdanih poročil v proučevanem letu (računsko sodišče je namreč v letu 2002 dokončalo

47 revizij). Ostalo pa predstavljajo revizije računovodskih izkazov in revizije pravilnosti poslovanja. Med izdanimi 15 revizijskimi poročili o revidiranju smotrnosti poslovanja so med pomembnejšimi poročila o štirih revizijah privatizacije, poročila o revizijah smotrnosti na treh srednjih šolah, revidirala se je učinkovitost nabave opreme in storitev v Kliničnem centru Ljubljana, mnenje o smotrnosti poslovanja so zunanji revizorji izrekli tudi za Javno podjetje Elektro-Slovenija, d. o. o., Ljubljana (Eles).

Eno, v letu 2002 izdano poročilo, ki je med drugim vključevalo tudi mnenje o smotrnosti poslovanja, se je posredno nanašalo tudi na MŠZŠ. Posredno le zato, ker je to dokončno poročilo revizije, ki se je nanašala na obdobje od 1994 do 1998, MŠZŠ v sedanji strukturi pa takrat še ni obstajalo. Revidiranec te revizije, ki se je izvajala še po starem Zakonu o računskem sodišču iz leta 1994, je bilo ministrstvo za šolstvo in šport. V tej reviziji dodeljevanja sredstev za razvojne programe RS v vzgoji in izobraževanju se je med drugim skušala ugotoviti skladnost dejanj s predpisi in internimi akti ter gospodarnost porabe proračunskih sredstev pri nakupu stavbe Tiskarne Ljudske pravice. Revizorji so ugotovili, da ministrstvo ni ravnalo v skladu s predpisi, ker je stavbo kupilo, ne da bi izvedlo javni razpis. Nakup je tako opravilo le na podlagi cenitve enega samega podjetja in je zato imelo premalo informacij o tem, ali kupuje tiskarno po sprejemljivi ceni (kupnina je bila za 599 mio SIT večja, kot je za stavbo dobro leto prej plačal prodajalec). Računsko sodišče je tako v poročilu zapisalo (Poročilo o reviziji dodeljevanja sredstev za razvojne programe RS v vzgoji in izobraževanju za obdobje 1994–1998 na ministrstvu za šolstvo in šport, 2002): »Pri sklenitvi posla bi ministrstvo moralo ravnati z večjo skrbnostjo, tako da bi si pridobilo več verodostojnih informacij o vrednosti nepremičnine. Ker tega ni storilo, ni ravnalo kot dober gospodar.«

»Drugih« revizij smotrnosti poslovanja MŠZŠ se v letu 2002<sup>13</sup> ni izvedlo, tako da ne morem podati nekih konkretnjših ugotovitev o tem, ali na splošno ministrstvo z javnimi sredstvi ravna na gospodaren, učinkovit in uspešen način.

Drugače pa je bilo MŠZŠ revidiranec še v dveh revizijah, ki jih je računsko sodišče izvedlo v letu 2002. Najprej naj omenim revizijo pravilnosti porabe sredstev za šolanje oseb z začasnim zatočiščem v RS Visokega komisariata za begunce pri OZN v letih od 1997 do 2001 na MŠZŠ. Gre za namenska sredstva za delno subvencioniranje prehrane, prevoza, šolnin, nastanitve, učbenikov in drugih pomoči v zvezi s šolanjem begunskih otrok v naši državi, ki jih ministrstvo vsako leto prejme od Visokega komisariata na podlagi pogodbe o donaciji teh sredstev. In v okviru te revizije je bilo preverjeno, ali je ministrstvo prevzemalo obveznosti in izvršilo plačila za namene in do vrednosti, ki so določeni v pogodbah in aneksih, sklenjenih med komisariatom in MŠZŠ. Mnenje, ki so ga na podlagi pridobivanja, pregledovanja in presojanja podatkov v zvezi s prejeto donacijo v proučevanem obdobju podali revizorji, je naslednje: »Po našem mnenju je ministrstvo sredstva, ki jih je prejelo od Visokega

---

<sup>13</sup> Tudi v letu 2003 računsko sodišče pri MŠZŠ ni izvedlo nobene revizije smotrnosti poslovanja.



komisariata za begunce pri OZN, v vseh pomembnih pogledih porabilo v skladu z nameni, določenimi v letnih pogodbah (pozitivno mnenje).« Sicer sta bili v okviru revizijskega pregleda ugotovljeni dve nepravilnosti v zvezi z izplačiloma za delo prek študentskih servisov, vendar so jih revizorji ocenili kot nepomembne. Opozorili pa so tudi na neko nepravilnost v zvezi z letnimi poročili o porabi teh sredstev. Tudi odzivno poročilo ni bilo potrebno, saj so bile že med postopkom revizije razkrite nepravilnosti odpravljene oziroma so bili sprejeti ustrezni popravljalni ukrepi (Revizijsko poročilo o pravilnosti porabe sredstev za šolanje oseb z začasnim zatočiščem v Republiki Sloveniji Visokega komisariata za begunce pri OZN v letih od 1997 do 2001 na ministrstvu za šolstvo, znanost in šport, 2002).

Druga revizija, v kateri so v letu 2002 revidirali tudi poslovanje MŠZŠ, je revizija izkazov in izvršitve proračuna RS za leto 2001. To je najpomembnejša revizija naše vrhovne revizijske institucije in hkrati tudi obvezna, saj jo je v skladu s 25. členom Zakona o računskem sodišču (2001) potrebno opraviti vsako leto. V letu 2002 je bila to tudi največja revizija računskega sodišča, saj je zanjo porabilo 23,2 % vsega časa, ki je bil v tem letu porabljen za revidiranje. V okviru te revizije so bili preverjeni vsi trije izkazi proračuna države iz splošnega dela predloga zaključnega računa za leto 2001, in sicer z vidika pravilnosti evidentiranja in izkazovanja proračunskih prejemkov in izdatkov. Poleg teh računovodskih izkazov se je revidirala tudi pravilnost izvršitve državnega proračuna za leto 2001. To so izvedli tako, da so revidirali pravilnost izvršitve finančnih načrtov oziroma pravilnost poslovanja 17 NPU (med njimi tudi MŠZŠ). Osnova za delo je bil posebni del zaključnega računa državnega proračuna za leto 2001, torej realizirani finančni načrti NPU. Na ta način so lahko podali mnenje o pravilnosti izvršitve finančnih načrtov revidiranih PU kot tudi mnenje o izvršitvi proračuna kot celote.

V nadaljevanju se osredotočam na MŠZŠ ter povzemam ugotovitve revizorjev pri preverjanju pravilnosti izvršitve njegovega finančnega načrta (Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2001; 2002). V segmentu »plače in drugi izdatki za zaposlene« so ugotovili naslednje neskladnosti s predpisi: neizpolnjevanje pogojev za razporeditev na delovno mesto (neustrezna izobrazba, neustrezne delovne izkušnje) ter nepravilno izplačan dodatek za delovno dobo (ta nepravilnost je bila v letu 2002 že odpravljena). V drugem segmentu, »delni tekoči in investicijski odhodki«, MŠZŠ ni poslovalo v skladu s predpisi v naslednjih primerih: pri oddaji javnih naročil je nepravilno uporabilo merila za izbiro najugodnejšega ponudnika; v enem primeru pri oddaji javnega naročila niso uporabili vseh objavljenih meril; dvakrat objavljena merila niso bila enaka merilom v razpisni dokumentaciji; v zvezi z nakupom računalniške opreme niso predložili dokumentacije, iz katere bi bila razvidna uporaba objavljenih meril v postopku izbire najugodnejšega ponudnika; v nasprotju s predpisi sta bili oddani dve naročili male vrednosti; v enem primeru je MŠZŠ med pregledovanjem in ocenjevanjem ponudb spremenilo razpisno dokumentacijo. V revizijskem segmentu »tekoči in investicijski transferi« pa so bile razkrite naslednje neskladnosti s predpisi: za izplačilo transfera ni bil izveden javni razpis; niso pravilno upoštevali meril; pogodba ni bila v skladu z razpisnimi pogoji ali predpisanimi vrednostmi

posameznih transferov; enkrat izplačilo ni bilo v skladu s pogodbo. In na podlagi teh razkritij so revizorji podali oceno, da je skupna vsota nepravilnih odhodkov MŠZŠ znašala najmanj 799.931 tisoč SIT, najbolj verjetno pa je, da je znašala 1.311.695 tisoč SIT. Iz teh ugotovitev izhajajoče revizijsko mnenje je bilo naslednje: **»MŠZŠ je v proračunskem letu 2001 poslovalo v skladu s predpisi, razen v nekaj primerih. Zato izrekamo pridržek glede pravilnosti izvršitve državnega proračuna za leto 2001 v delu, ki ga je predstavljal finančni načrt MŠZŠ.«**

Zaradi takšnih ugotovitev revizorjev je moralo MŠZŠ v 90 dneh od prejema revizijskega poročila in priporočila za oblikovanje odzivnega poročila računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo (Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2001; 2002). V njem je moralo predstaviti ukrepe, s katerimi je odpravilo razkrite nepravilnosti, oziroma ukrepe, s katerimi naj bi se zmanjšalo tveganje za ponavljanje enakih nepravilnosti v prihodnje. Popravljalni ukrepi so morali biti predstavljeni za vsako vrsto nepravilnosti posebej, ni pa bilo potrebno obravnavati tistih nepravilnosti, ki so bile odpravljene že med samim revizijskim postopkom. Računsko sodišče je nato preizkusilo verodostojnost prejetega odzivnega poročila (preverilo je resničnost navedb o popravljalnih ukrepih) ter ocenilo zadovoljivost ukrepov za odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti. Odzivno poročilo MŠZŠ je bilo ocenjeno kot verodostojno (Poročilo o delu računskega sodišča v letu 2002; 2003).

V okviru revizije pravilnosti izvršitve državnega proračuna se preverjanja računskega sodišča vsako leto dopolnjujejo glede na spremembe, ki nastajajo v reformi javnih financ. Tako so v letu 2002 prvič analizirali in ocenili tudi poročila NPU o doseženih ciljih in rezultatih njihovega poslovanja v predhodnem letu. Z analizo so skušali ugotoviti, ali so poročila pripravljena v skladu s predpisi, navodili in usmeritvami za njihovo pripravo in ali so informacije o doseženih ciljih in rezultatih v poročilih zadostne in ustrezne (ocenjevali so ustreznost in zadostnost vsebine posameznih elementov poročila ter ugotavljali, ali so ti predstavljeni za vsa področja in programe, ki jih PU izvajajo). Glede na ta dva kriterija so poročila razvrstili v štiri skupine. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih MŠZŠ za leto 2001 so uvrstili v drugo skupino, kar pomeni, da je predpise, navodila in usmeritve za pripravo poročila upoštevalo le delno, hkrati pa so bile tudi informacije v poročilu le delno ustrezne in zadostne (Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2001; 2002).

Mnenje oziroma oceno so podali za vsa analizirana poročila skupaj in tako zapisali (Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2001; 2002): »Noben revidiranec ni v celoti upošteval vseh predpisov, navodil in usmeritev za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih svojega poslovanja v proračunskem letu 2001. Informacije o doseženih ciljih in rezultatih v nobenem poročilu niso v celoti ustrezne in zadostne, iz njih ni razvidno, kolikšna je bila učinkovitost in gospodarnost ravnanja s proračunskimi sredstvi in kolikšna je bila uspešnost pri doseganju ciljev, ki so bili postavljeni v finančnih načrtih. Poročila o doseganju ciljev in rezultatov v proračunskem letu 2001 zato ocenjujemo kot delno

ustrezna in nezadostna. Po naši oceni so v posameznih primerih stroški poročanja večji kot koristi, ki jih poročilo nudi.«

## SKLEP

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost pri uporabnikih javnih sredstev postajajo vse pomembnejše kategorije in sestavni deli besednjaka javnih financ, saj proračunski izdatki rastejo, (pre)velik je tudi njihov delež v BDP, zato je toliko bolj potrebno s sredstvi dobro gospodariti. Smotrnost porabe pa želi in zahteva tudi javnost, saj je ta v bistvu »dobavitelj« proračunskih sredstev.

V Sloveniji so se ti koncepti začeli bistveno bolj poudarjati z reformo javnih financ, ki se je začela ob koncu prejšnjega desetletja. Takrat je prišlo do izredno velikih sprememb tudi na področju nadzora, ki je v javnem sektorju zaradi njegovih značilnosti edini način zagotavljanja pravilnosti in smotrnosti poslovanja. Tako se je poleg zakonitosti, namembnosti in pravilnosti porabe začelo bistveno bolj intenzivno nadzirati tudi to, ali uporabniki proračunska sredstva gospodarno, učinkovito in uspešno porabljajo. Uveljavil se je nov zakon o računskem sodišču, s katerim je vrhovna revizijska institucija dobila večje pristojnosti, hkrati pa so morali do začetka leta 2001 NPU organizirati ustrezne oblike notranjega nadzora.

Poslovanje MŠZŠ (kot tudi drugih NPU) se nadzira na različne načine. Nekakšen sproten nadzor, ki je vpeljan v vse procese in postopke, predstavlja sistem notranjih kontrol, s katerim se skuša preprečevati vse vrste napak ter zagotavljati spoštovanje načel smotrnosti. Znotraj ministrstva pa nadzor opravljajo tudi notranji revizorji. Ti preverjajo pravilno delovanje notranjih kontrol ter celotno porabo dodeljenih proračunskih sredstev. Odgovorni so ministru, kateremu tudi o vseh ugotovitvah neposredno poročajo. V okviru zunanjega nadzora javnih financ pa ima vodilno vlogo računsko sodišče. Njegovo delo je pomembno za državni zbor, vlado in tudi za davkoplačevalce, saj je javno. To pomeni, da so vsa poročila o opravljenih revizijah, skupna poročila o njegovem delu v posameznem letu, dostopna vsakomur, ki želi informacije o tem, kako NPU in tudi drugi uporabniki javnih sredstev porabljajo ta denar – ali ga uporabljajo v skladu z zakoni, s predvidenimi nameni ter gospodarno, učinkovito in uspešno. Na ta način je to tudi edina oblika nadzora proračunske porabe, o rezultatih in ugotovitvah katere je obveščena tudi javnost.

V diplomski nalogi sem se želela osredotočiti predvsem na nadzor treh E-jev. V okviru proučevanja pristojnosti računskega sodišča sem ugotovila, da revizije smotrnosti, s katerimi ugotavlja izpolnjevanje teh kategorij, ne sodijo med njegove obvezne naloge, kar se mi je glede na pomembnost in vsesplošno poudarjanje teh treh konceptov zdelo čudno in v nasprotju z mojimi pričakovanji. Kdaj, kaj in pri kom bo revidiralo smotrnost, je tako odvisno le od računskega sodišča samega. Tako v letu 2002 in v letu 2003 pri MŠZŠ ni preverjalo, ali izpolnjuje omenjene tri kategorije (če ne upoštevam v letu 2002 izdanega revizijskega poročila o nadzoru gospodarnosti, ker se nanaša še na v času izvajanja revizije obstoječe

ministrstvo za šolstvo in šport). Zato ne morem podati nekega konkretnega mnenja o tem, ali MŠZŠ na splošno proračunska sredstva porablja učinkovito, gospodarno in uspešno, kar sem s svojo diplomsko nalogo v bistvu tudi želela ugotoviti.

Če pa namesto tega mnenja skušam podati oceno o poslovanju MŠZŠ na podlagi v letu 2002 (ki sem si ga pač izbrala za proučevanje dela računskega sodišča) dejansko izvedenih revizij, lahko rečem, da izvrševanje njegovega finančnega načrta za leto 2001 ni bilo niti med najslabšimi niti med najboljšimi. Revizorji so mu namreč izrekli mnenje s pridržkom, kakršno je bilo tudi mnenje še za pet drugih revidirancev. Glede na to, da so v okviru revidiranja izvršitve državnega proračuna za leto 2001 izrekli šestim revidirancem negativno mnenje, enako pa je bilo tudi mnenje, namenjeno proračunu kot celoti (ugotovili so, da je bila izvršitev v pomembnem neskladju z relevantnimi predpisi, da je bilo torej v poslovanju države precej nepravilnosti), lahko rečem, da je bila pravilnost poslovanja MŠZŠ solidna. To moje mnenje pa še podkrepi oziroma celo izboljša ugodno – torej pozitivno mnenje iz druge opravljene revizije pri ministrstvu, kjer je bila, kot sem opisala v točki 5.2.1, preverjena pravilnost porabe namenskih sredstev za šolanje oseb z začasnim zatočiščem v naši državi.

## LITERATURA

1. Bitenc Mira: Pomen in vloga notranje revizije za obvladovanje javnih financ. Zbornik referatov. Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 105–114.
2. Cvikel Milan M.: Funkcionalna programska klasifikacija javnofinančnih odhodkov in novosti pri oblikovanju proračuna za leto 2000 in 2001–2004. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 7–29.
3. Cvikel Milan M., Zemljič Petra: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana: Bonex založba, 2000. 333 str.
4. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. 3. dopolnjena izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
5. Freeman Robert J., Shoulders Craig D.: Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice. Fourth Edition. Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice-Hall, Inc., 1993. 823 str.
6. Glynn John J.: Public Sector Financial Control and Accounting. Second Edition. Oxford (UK): Blackwell Publishers, 1993. 301 str.
7. Hitij Karmen, Pogačar Bojan: K rezultatom usmerjen proračun ter oblikovanje programsko-funkcionalne strukture državnega proračuna. Zbornik referatov. Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 37–50.
8. Hren Miran: Postavitev notranjerevizijskih služb pri neposrednih proračunskih uporabnikih in izvajanje nadzora nad njihovim delovanjem. Zbornik referatov. Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 95–103.
9. Jagrič Milan: Vpliv ustroja notranjih kontrol na doseganje poslovne učinkovitosti in uspešnosti. Zbornik referatov. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 215–230.
10. Jamnik Silva: Revidiranje neposrednih in posrednih proračunskih porabnikov. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 69–90.
11. Janc Marija: Novi predpisi za pravne osebe javnega in zasebnega prava. Iks, Ljubljana, 26(1999), 12, str. 35–42.
12. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 141–152.
13. Kamnar Helena: Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 137–149.

14. Kaučič Igor, Grad Franc: Ustavna ureditev Slovenije. Druga, spremenjena in dopolnjena izdaja. Ljubljana: Založba GV, 2001. 476 str.
15. Korpič Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 45–55.
16. Korpič Horvat Etelka: Revizija smotrnosti poslovanja. Zbornik referatov. Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 115–126.
17. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171–183.
18. Lesjak Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Revizor, Ljubljana, 11(2000), 12, str. 9–22.
19. Lesjak Mira: Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 4–5, str. 7–40.
20. Lesjak Mira: Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13(2002a), 7–8, str. 9–38.
21. Možič Cecilija: Zakon o računovodstvu s komentarjem. Radovljica: Skriptorij KA, 1999. 109 str.
22. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti? Zbornik referatov. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199–213.
23. Potočnik Ivan: Notranje kontroliranje in notranja revizija pri uporabnikih proračunskih sredstev. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 57–67.
24. Štrekelj Vlado: Letna poročila drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Iks, Ljubljana, 30(2003), 3, str. 44–47.
25. Vencelj Stane: Institucionalna klasifikacija sektorja država, neposredni in posredni uporabniki proračunov in prikazi konsolidiranih bilanc države. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 111–132.
26. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik referatov. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 251–270.
27. Vidovič Zdenka: Obravnavanje revizijskih poročil v parlamentu in vladi. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 3, str. 24–43.
28. Vidovič Zdenka: Smotnost poslovanja občin. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 153–169.

29. Zemljič Petra: Načrtovanje in poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Zbornik referatov. Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 19–35.

## VIRI

1. Interna gradiva ministrstva za finance.
2. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01).
3. Obrazložitev posebnega dela predloga sprememb proračuna za leto 2003 – Vladni proračunski uporabniki (Poročevalec DZ RS, št. 96/II, 7. 10. 2002).
4. Obrazložitev posebnega dela predloga proračuna za leto 2004 – Vladni proračunski uporabniki (Poročevalec DZ RS, št. 96/VII, 11. 10. 2002).
5. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01, 81/02).
6. Odredba o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02).
7. Poročilo o delu računskega sodišča v letu 2002.  
[URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/VsaPorocilaLetna?OpenForm>], 9. 4. 2003.
8. Poročilo o financiranju raziskovalne dejavnosti iz proračuna RS v letu 2001. Ljubljana: Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport, 2002. 594 str.
9. Poročilo o reviziji dodeljevanja sredstev za razvojne programe RS v vzgoji in izobraževanju za obdobje 1994–1998 na ministrstvu za šolstvo in šport.  
[URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/PrikazPorocil?Openform&R-2002>], 24. 5. 2002.
10. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03).
11. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 47/03).
12. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03).
13. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
14. Proračunski priročnik 2003–2004. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
15. Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna Republike Slovenije za leto 2001.  
[URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/PrikazPorocil?Openform&R-2002>], 4. 9. 2002.
16. Revizijsko poročilo o pravilnosti porabe sredstev za šolanje oseb z začasnim zatočiščem v Republiki Sloveniji Visokega komisariata za begunce pri OZN v letih od 1997 do 2001 na ministrstvu za šolstvo, znanost in šport.  
[URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/PrikazPorocil?Openform&R-2002>], 19. 12. 2002.
17. Science in Slovenia 2001. Ljubljana: Ministry of Education, Science and Sport, 2001. 64 str.

18. Spletna stran ministrstva za šolstvo, znanost in šport.  
[URL: <http://www.mszs.si/slo/ministrstvo/>], 15. 5. 2003.
19. Spletna stran računskega sodišča. [URL: <http://www.rs-rs.si/>], 28. 11. 2003.
20. Uredba o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (Uradni list RS, št. 45/02).
21. Zakon o državni upravi (Uradni list RS, št. 52/02, 56/03, 83/03).
22. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leto 2003 in 2004 (Uradni list RS, št. 118/02, 63/03).
23. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02).
24. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).