



REPUBLIKA SLOVENIJA

RAČUNSKO SODIŠČE

**POROČILO O DELU
ZA LETO 1996**

Ljubljana, 10. april, 1997

VSEBINA

1 Uvod	1
2 Redni nadzori	8
2.1 Računovodski izkazi državnega proračuna	9
2.2 Računovodski izkazi socialnih blagajn	11
2.3 Računovodski izkazi državnih skladov	13
3 Občasni nadzori	17
3.1 Notranje kontrole na ministrstvih	17
3.2 Notranje kontrole v občinah	21
3.3 Personalni stroški	22
3.3.1 Plače v državni upravi	24
3.3.2 Plače v javnih zavodih	26
3.3.3 Plače občinskih funkcionarjev	28
3.4 Javna naročila	30
3.4.1 Javne gradnje	31
3.4.2 Javna naročila blaga ali storitev	33
3.5 Subvencije	34
3.6 Pobiranja javnofinančnih prihodkov	35
3.7 Druge revizijske teme	36
4 Odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti	39
4.1 Nalog za odpravo dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi	39
4.2 Predlog za razrešitev odgovorne osebe in računovodje	40
4.3 Ovadbe in predlogi za uvedbo postopka zaradi prekrškov	41
4.4 Predlogi Ustavnemu sodišču	41
5 Sklepne ugotovitve in predlogi	42

1 UVOD

Leto 1996 je bilo šele drugo leto delovanja Računskega sodišča. Zato je bil to še vedno čas oblikovanja ustanove, čas začetne rasti in razvoja. Na začetku leta je bilo na Računskem sodišču zaposlenih 51 oseb, med njimi je bilo 27 revizijskih delavcev. Na koncu leta je bilo vseh zaposlenih 69, med njimi je bilo 40 revizijskih delavcev, k slednjim štejemo tudi 5 pripravnikov. Povzemimo:

TABELA 1
Zaposleni na Računskem sodišču

	Stanje 1. 1. 1996	Stanje 31. 12. 1996
Število zaposlenih	51	69
Število revizorjev	27	40
Število pripravnikov	0	5

Če smiselno upoštevamo velikost vrhovnih revizijskih ustanov v nekaterih državah (recimo v Avstriji, Nemčiji, Veliki Britaniji, na Madžarskem, v Češki, na Poljskem) in če primerjamo naše nadzorne pristojnosti oziroma naloge z njihovimi, lahko ugotovimo, da mora biti ciljno število zaposlenih na Računskem sodišču precej večje, kot je sedanje število zaposlenih. Kolikšen naj bi bil pravi red velikosti za slovensko vrhovno revizijsko ustanovo, je med drugim odvisno tudi od tega, koliko posebnih nadzornih nalog bodo uvedli posamezni zakoni (kot na primer Zakon o volilni kampanji). Velikost, ki je potrebna za to, da bo v zadovoljivem obsegu izvajalo nadzorne naloge, ki mu jih dajejo zakoni, pa bo Računsko sodišče lahko doseglo šele, ko bo dobilo ustrezno velike delovne prostore. Da bi lahko zaposlili še nekaj novih sodelavcev, smo konec leta 1996 prevzeli prostore, v katerih je do tedaj deloval varuh človekovih pravic.

Lani je 20 sodelavcev Računskega sodišča naredilo strokovni izpit - dokaj zahteven izpit - za revizorja. Usposabljanje, ki se konča s strokovnim izpitom, pa ni edina oblika usposabljanja sodelavcev Računskega sodišča. Lani smo med drugim priredili dva enotedenska seminarja: enega s strokovnjaki Računskega sodišča Avstrije in enega s strokovnjaki Zveznega računskega sodišča Nemčije. Jeseni je bil eden od strokovnjakov Zveznega računskega sodišča Nemčije tri tedne pri nas: naše revizijske delavce je usposabljal za revidiranje javnih naročil. Skratka, sodelovanje, ki ga vzpostavljamo z drugimi vrhovnimi revizijskimi ustanovami, poskušamo izkoristiti predvsem za prenos znanja. Pri tem je treba še posebej poudariti naše sodelovanje z vrhovno revizijsko ustanovo Velike Britanije (National Audit Office): njihovi revizorji so bili na daljših delovnih obiskih pri nas, imeli več predavanj in skupaj z našimi revizorji načrtovali izvedbo nekaterih revizij.

Omenimo še nekaj drugih mednarodnih stikov. Naše delegacije so obiskale Državni revizijski urad Madžarske, Računsko sodišče Belgije in Državni revizijski urad Republike Hrvaške. Bili smo na sestanku vrhovnih revizijskih ustanov držav Višegrajske skupine v Pragi. Na sestanku je bil podpisan memorandum o sodelovanju med vrhovnimi revizijskimi ustanovami Češke, Madžarske, Poljske, Slovaške in Slovenije. Dva naša predstavnika sta se udeležila seminarja o vodstvenih kontrolah, ki ga je v sodelovanju z organizacijo SIGMA pripravila Vrhovna kontrolna zbornica Poljske. Štirje člani Računskega sodišča so bili na kongresu EUROSAI v Pragi. Trije člani Računskega sodišča so se udeležili seminarja, ki ga je priredilo Evropsko računsko sodišče. Seminarske teme so bile v znamenju predpristopne strategije. Predsedniki na seminarju zastopanih revizijskih ustanov so podpisali posebno izjavo, v kateri ugotavljajo, da je treba pospešiti sodelovanje med nacionalnimi revizijskimi ustanovami. Cilj sodelovanja je zблиževanje revizijskih metod in praks na področju javnih financ. Eden od primernih načinov za doseganje tega cilja je usposabljanje revizorjev za uporabljanje enakih revizijskih metod v vseh sodelujočih državah. V ta namen naj bi določili "oficirje za zvezo", ki naj bi delovali kot podporna mreža za predlagano sodelovanje.

V tabeli 2 je prikaz odhodkov oziroma porabljenih sredstev za delovanje Računskega sodišča v letu 1996. Odhodki so prikazani po proračunskih postavkah. S kratkim računom lahko ugotovimo, da so plače, drugi osebni prejemki zaposlenih in prispevki delodajalca znašali 306,8 milijona SIT in so predstavljali skoraj 77 % vseh odhodkov v letu 1996.

TABELA 2
Odhodki v letu 1996

Odhodek	Milijon SIT
Plače	241,2
Drugi osebni prejemki	15,4
Prispevki delodajalca	50,2
Materialni stroški	63,5
Investicije	29,9
Skupaj	400,1

Za delo Računskega sodišča v letu 1996 je bilo v proračunu odobrenih 540,4 milijona SIT. Porabili smo torej samo 74 % odobrenih sredstev. Glavni razlogi za to, da smo porabili manj, kot je bilo načrtovano, so naslednji:

- neizpolnjen načrt zaposlovanja (zato je bilo manj odhodkov za plače in materialne

- stroške),
- nerealiziran obseg opravljenih storitev zunanjih strokovnih svetovalcev in izvedencev, na kar je vplivala vrsta in zahtevnost opravljenih nadzorov v letu 1996 in
 - neizvedena investicijska dela oziroma neuspešnost pri reševanju prostorskega problema (dograditev oziroma nadzidava prostorov ni mogoča).

Obseg nadzorne dejavnosti Računskega sodišča v letu 1996 je številčno prikazan v tabelah 3 in 4. Izpostaviti je treba zlasti dva podatka o obsegu lanske nadzorne dejavnosti:

- *v letu 1996 smo uvedli 98 nadzorov in*
- *izdali 72 dokončnih poročil.*

TABELA 3
Nadzori, uvedeni v letu 1995 in nadaljevani v letu 1996

Stopnja	Število nadzorov	Število izdanih poročil	Število dokončnih poročil
Predhodna stopnja	55	47	19
Prva stopnja	30	26	16
Druga stopnja	8	7	7
Skupaj	***	80	42

TABELA 4
Nadzori, uvedeni v letu 1996

Stopnja	Število nadzorov	Število izdanih poročil	Število dokončnih poročil
Predhodna stopnja	98	57	25
Prva stopnja	28	11	1
Druga stopnja	8	4	4
Skupaj	***	72	30

Da bosta tabeli 3 in 4 v celoti razumljivi, je najbrž treba na kratko opisati nadzorni postopek. Nadzor se začne tako, da pristojni član Računskega sodišča izda sklep o izvedbi nadzora in pooblasti revizorje, da v organizaciji, na katero se sklep nanaša, opravijo ustrezen pregled. Organizaciji, ki ji je bil izdan sklep o izvedbi nadzora, pravimo nadzorovana oseba. V tabeli 4 vidimo, da je bilo lani izdanih 98 sklepov o izvedbi nadzora. Po pregledu pri nadzorovani osebi pristojni član Računskega sodišča izda predhodno poročilo o nadzoru. V tabeli 4 zvedemo, da je bilo lani izdanih 57 predhodnih poročil o lani uvedenih nadzorih.

Nadzorovana oseba lahko v 15 dneh po prejemu predhodnega poročila sporoči svoje pripombe. Če jih ne, postane predhodno poročilo dokončno. V tabeli 4 vidimo, da je bilo od 57 predhodnih poročil 25 dokončnih, 28 jih je bilo obravnavanih na prvi stopnji, za 4 pa do konca leta 1996 še ni potekel rok za pripombe.

Če ima nadzorovana oseba pripombe k predhodnemu poročilu, se pravi, če izpodbija nekatere ugotovitve v predhodnem poročilu, njene pripombe obravnava prvostopenjski senat, to je senat treh članov Računskega sodišča. Senat presodi, ali so ugotovitve v predhodnem poročilu oprte na razumne, ustrezne in zadostne revizijske dokaze, in izda novo poročilo o nadzoru - rečemo mu poročilo prvostopenjskega senata. V tabeli 4 preberemo, da so lani prvostopenjski senati izdali 11 poročil o lani uvedenih nadzorih. Za preostalih 17 lani uvedenih nadzorov, ki so bili obravnavani v prvostopenjskih senatih, do konca leta obravnava še ni bila končana.

Nadzorovana oseba lahko vloži ugovor zoper poročilo prvostopenjskega senata. Za to ima mesec dni časa. Če pred iztekom roka ne vloži ugovora, postane poročilo prvostopenjskega senata dokončno. Iz tabele 4 je razvidno, da je bilo od 11 poročil prvostopenjskih senatov 1 dokončno in 8 izpodbijanih, za dve pa do konca leta ni iztekel rok za ugovor.

Ugovori zoper poročila prvostopenjskih senatov so obravnavani v drugostopenjskih senatih. Drugostopenjski senat je senat petih članov Računskega sodišča. V tabeli 4 preberemo, da so lani drugostopenjski senati izdali 4 poročila o lani uvedenih nadzorih. Vsako poročilo drugostopenjskega senata je (po postopkovnih določbah) dokončno.

Ko postane poročilo o nadzoru dokončno je dostopno javnosti. Izjema so poročila, ki vsebujejo ugotovitve, do katerih so revizorji prišli s pregledom dokumentov, ki jih je nadzorovana oseba označila za zaupne. Pri tem obstaja možnost, da nadzorovana oseba prepreči, da bi javnost zvedela za *nezaupne* nepravilnosti pri njenem poslovanju.

V tabelah 3 in 4 se vidi, da je delež nadzorov, ki so obravnavani v senatih zelo velik: 53 % predhodnih poročil o lani uvedenih nadzorih je po izteku roka za pripombe prešlo v prvostopenjsko obravnavo in po izteku roka za ugovor je bilo treba 8 od 9 poročil prvostopenjskih senatov obravnavati še na drugi stopnji. V tabeli 5 so navedeni vsi nadzori, ki so bili končani v letu 1996: posebej so navedeni nadzori, ki so bili končani z izdajo predhodnega poročila, posebej nadzori, ki so bili končani z izdajo poročila prvostopenjskega senata, in posebej nadzori, ki so bili končani šele z izdajo poročila drugostopenjskega senata.

TABELA 5
Nadzori končani v letu 1996

Stopnja, na kateri je bil nadzor končan	Število nadzorov	Delež %
Predhodna stopnja	44	61,1
Prva stopnja	17	23,6
Druga stopnja	11	15,3
Skupaj	72	100,0

Kratek račun pokaže, da je bilo za 72 nadzorov, ki so bili končani v letu 1996, izdanih 111 poročil, se pravi, *število poročil na en končani nadzor je enako 1,54*. V tem računu smo upoštevali, da so za vsak nadzor, ki se konča na drugi stopnji, izdana kar tri poročila, za vsak nadzor, ki se konča na prvi stopnji, pa dve poročili.

V nadzorih, ki smo jih izvajali v letu 1996, nastopajo zlasti naslednje revizijske teme:

- računovodski izkazi,
- notranje kontrole,
- personalni stroški,
- javna naročila,
- subvencije,
- materialni stroški,
- pobiranje javnofinančnih prihodkov.

Revidirali smo računovodske izkaze za državni proračun, za socialne blagajne in za državne sklade. Pregledali smo notranje kontrole in presodili primernost uporabljenega računovodskega sistema na vseh ministrstvih in v dveh občinskih upravah. Nadaljevali smo preverjanje personalnih stroškov. Z izrazom personalni stroški označujemo stroške, ki obsegajo:

- plače in druge prejemke zaposlenih,
- izplačila po pogodbah o delu,
- izplačila avtorskih honorarjev,
- izplačila na podlagi potnih nalogov,
- izplačila prek študentskih servisov.

V večini primerov so bili nadzori omejeni na preizkus skladnosti poslovanja s predpisi. V nekaj primerih je bil narejen tudi delni preizkus gospodarnosti uporabe finančnih sredstev. Samo revizija pobiranja javnofinančnih prihodkov je bila izrecno nastavljena kot revizija izvajanja nalog. To je projekt, ki ga izvajamo v sodelovanju s strokovnjaki vrhovne revizijske ustanove Velike Britanije (NAO).

Samo v 4 dokončnih poročilih je bilo izrečeno pozitivno mnenje. Izrečeno mnenje lahko obravnavamo kot kazalnik, ki pove, kolikšen je red velikosti razkritih nepravilnosti. Večini nadzorovanih oseb je bil izdan nalog za odpravo razkritih nezakonitih dejanj (26. člen ZRacS). V nadaljnjih poglavjih poročila prikazujemo, za kakšne nepravilnosti gre.

Normativno okolje, v katerem zdaj delujejo uporabniki javnofinančnih sredstev, je slab približek normativnega okolja, ki je potrebno za to, da se z ustreznim nadziranjem izvajanja javnih programov minimalizirajo nepravilnosti ter maksimirajo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost uporabe javnih finančnih sredstev: še vedno nimamo zakona o proračunskih načelih, nimamo ustreznih računovodskih predpisov za javni sektor, nimamo zakona o javnih naročilih, nimamo zakona o javnih uslužbencih; predpisi, ki urejajo posamezen vidik poslovanja javne uprave, so nepregledni, pomanjkljivi in nekonsistentni. Videli smo, da znaša delež nadzorov, ki se končajo z izdajo predhodnega poročila, samo 61 %. Za večino pripomb k predhodnim poročilom in enako za večino navedb v ugovorih zoper poročila prvostopenjskih senatov se lahko reče, da gre za prerokanje, kateri predpis velja za dano nadzorovano osebo, ali za prerokanje, kaj določen predpis v resnici pomeni. Zato so nekatera naša poročila o nadzorih bolj podobna analizam pravnih predpisov kot pravim revizijskim poročilom.

Vsaj približno vemo, kako je urejeno (kako je institucionalizirano) nadziranje javne porabe v nekaterih evropskih državah (recimo v Avstriji, Nemčiji, Veliki Britaniji, na Poljskem, Češkem, Madžarskem, v Belgiji, Italiji, Franciji, Romuniji) in v nekaterih čezmorskih državah (na primer v ZDA, Kanadi). Če zanemarimo podrobnosti, lahko razločujemo dva osnovna modela: *revizijski* in *sodni* model. Ali drugače povedano, gre za dve osnovni tradiciji. Tradicijo, ki se je uveljavila v določeni državi, izraža ime ustanove, ki nadzira javno porabo: eno tradicijo izraža ime "urad", drugo tradicijo izraža ime "sodišče". Zato pravijo, da se je v nekaterih državah uveljavila "office tradition", v drugih "court tradition". V Veliki Britaniji na primer imajo National Audit Office, Italijani pa Corte dei conti.

Naši ustanovi so dali ime sestavljalci ustave. Najbrž gre za neustrezen prevod nemškega Rechnungshof. Za naše ime pa nikakor ne velja stari rek "nomen est omen" (ime vse pove). Ime nas ne sme zavesti: pri nastavljanju in izvajanju nadzora nad javno porabo je treba čim bolj omejiti značilnosti sodnega modela in čim bolj poudariti značilnosti revizijskega modela.

V sodobnih družbah velja, da je ustrezno institucionaliziranje nadzora nad javno porabo izredno pomemben aspekt demokratične ureditve. Nadziranje javne porabe izhaja iz *zahteve po obvezni javni predložitvi obračunov*¹ (*Public Accountability*)². Kdor uporablja javna sredstva, mora obvezno predložiti obračun, iz katerega je razvidno, kako jih porablja. Predložitev obračuna pa seveda ne zadošča - obračun je treba revidirati. Revidiranje je način reševanja problemov, ki jih povzroča asimetričen odnos med principalom (pooblastiteljem) in agentom (zastopnikom). Prvi ne more

¹INTOSAI, Odbor za revizijske standarde (1994). Revizijski standardi, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

²INTOSAI, Auditing Standards Committee (1992). Auditing Standards.

neposredno preverjati dejanj drugega. Pooblastitelj zato tvega, da bo zastopnik ravnal v nasprotju z njegovimi interesi. Revidiranje pa je tehnologija, ki odpravlja ali vsaj zmanjšuje to tveganje: daje zagotovila, da je vzpostavljena *odgovornost*³. Skratka, revidiranje izraža in reproducira poseben družbeni model. V okoliščinah, ki vzbujajo nezaupanje, uveljavlja odgovornost in vzpostavlja zaupanje. *Računsko sodišče mora torej zagotavljati verodostojno izpolnjevanje zahteve po predložitvi obračunov oziroma poročil o izvajanju nalog, ki so financirane z javnimi sredstvi. Da bo pri tem uspešno, je treba zgraditi ustrezno normativno podporo.*

³Flint, D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, London: Macmillan.

2 REDNI NADZORI

Skladno s 4. odstavkom 21. člena Zakona o Računskem sodišču (v nadaljevanju ZRacS) Računsko sodišče obvezno izvaja letno revidiranje računovodskih izkazov za:

- državni proračun,
- sklade, ki jih je ustanovila Republika Slovenija,
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.
- Zavod za zaposlovanje Slovenije

V letu 1996 smo nadaljevali z revidiranjem računovodskih izkazov pri devetih revidiranih osebah, ki so bili uvedeni že v letu 1995, in začeli z revidiranjem računovodskih izkazov za leto 1995 pri dveh revidiranih osebah.

Z revidiranjem računovodskih izkazov iz 4. odstavka 21. člena ZRacS smo Državnemu zboru in drugim pristojnim organom želeli dati zagotovilo:

- da računovodski izkazi temeljijo na računovodskih normah, zahtevah in načelih,
- da so bili podatki, ki jih vsebujejo računovodske evidence in druga dokumentacija, zanesljiva in zadostna podlaga za pripravo računovodskih izkazov,
- da so bila porabljena proračunska sredstva v obsegu in v skladu z namenom, ki ga je določil Državni zbor,
- da sta vse poslovne dogodke odobrila oziroma potrdila pristojni organ in odgovorna oseba.

Revizija računovodskih izkazov je praviloma zajemala izkaz uspeha oziroma bilanco prihodkov in odhodkov, izkaz stanja ter izkaz finančnih tokov. Pregled računovodskih izkazov vključuje tudi spoznavanje računovodskega sistema in sistema notranjih kontrol kot podlage za načrtovanje revizije in izbiro revizijskih tehnik.

Revizijo računovodskih izkazov je v nekaj primerih izvedla revizijska skupina Računskega sodišča, v nekaj primerih smo uporabili storitve pooblaščenih revizijskih družb, ki smo jih izbrali na podlagi javnega razpisa. V primerih, ko so računovodske izkaze že revidirale pooblaščenice revizijske družbe, pa smo svoje mnenje o računovodskih izkazih oblikovali na podlagi izdanih revizijskih poročil.

Obvezna revizija računovodskih izkazov pravnih oseb, določenih z zakonom, je za leto 1994 v celoti končana, medtem ko revizija računovodskih izkazov za leto 1995 za večino pravnih oseb še poteka. Zato v tem trenutku še ni mogoče ugotoviti, v kolikšnem obsegu so bile odpravljene pomanjkljivosti in napake, ugotovljene ob prvi reviziji računovodskih izkazov, in ali so bila priporočila Računskega sodišča upoštevana.

Ugotovitve revidiranja računovodskih izkazov bomo strnili v tri osnovne skupine: državni proračun, socialne blagajne in državni skladi.

Temeljna ugotovitev, ki velja za vse revidirane računovodske izkaze, je, da imamo na področju javnega sektorja oziroma upravljanja javnih financ in razpolaganja z njimi neustrezen računovodski sistem. Sistem računovodstva, ki je ustrezal prejšnji institucionalni ureditvi, je zastarel in ni prilagojen novim družbenogospodarskim odnosom in novim pravnoorganizacijskim oblikam subjektov, ki upravljajo javna sredstva in razpolagajo z njimi. Ugotavljamo, da se pri teh subjektih pojavlja cela vrsta med seboj neusklajenih računovodskih shem: od sheme, ki je veljala za samoupravne interesne skupnosti, za družbenopolitične skupnosti, za podjetja, do sheme, ki izhaja iz slovenskih računovodskih standardov. Zato je slika javnega sektorja, ki jo dobimo iz pregleda računovodskih izkazov, zelo raznolika.

Nepreglednost povzročata tudi različna vsebina in včasih neprimerljivost finančnih načrtov, o katerih odloča pristojen organ. Zato je najpomembnejše, da se v najkrajšem času ustrezno uredi to področje, kar bo zagotovilo preglednost vseh javnofinančnih sredstev in odpravilo pomanjkljivosti in napake, ki so posledica neustrezne zakonodaje.

2.1 Računovodski izkazi državnega proračuna

Računovodske izkaze državnega proračuna za leto 1994 smo začeli revidirati že v letu 1995, zaradi obsežnosti in težavnosti revidiranja je bila revizija končana šele ob koncu leta 1996. Revizijo je izvajala pooblaščen revizijska družba. Izdali smo mnenje s pridržkom, revidirane pa so bile vrednosti prikazane v tabeli 7.

TABELA 7
Revidirana vrednost državnega proračuna

Revidirana vrednost	Milijon SIT	Ugotovljena napaka
Odhodki	413.142,7	-
Prihodki	423.015,0	153,4
Zadolžitev	14.319,0	-
Odplačilo dolga	16.509,3	-
Ostanek sredstev na računih	7.682,0	153,4

Revizija državnega proračuna za leto 1994 je bila prva revizija računovodskih izkazov državnega proračuna. Menimo, da je bila to zelo zahtevna naloga, še zlasti:

- ker Računsko sodišče še ne deluje dolgo in zato še niso v celoti izdelane metode za revidiranje javnih financ, primanjkuje pa tudi ustreznih izkušenj;

- ker je opredelitev predmeta revidiranja - računovodski izkazi državnega proračuna - v ZRacS pomanjkljiva glede na dejansko stanje računovodskega obravnavanja proračuna in proračunskega poročanja;
- ker je obstoječa organizacija izvrševanja proračuna vključno z računovodstvom izjemno zapletena. Za leto 1994 ni obstajal poseben akt ali interna pravila o delovanju sistema izvrševanja proračuna niti ne pravilnik o računovodstvu proračuna, kar je v veliki meri oteževalo oceno in pregled delovanja notranjih kontrol;
- ker je obstoječa normativna ureditev proračuna in javnega računovodstva pomanjkljiva ter med seboj premalo usklajena.

Glede na omenjene okoliščine je bilo pri revidiranju računovodskega izkaza proračuna za leto 1994 največ pozornosti namenjeno preverjanju pravilnosti pri evidentiranju poslovnih dogodkov v računovodstvu proračuna. Preverjanje zakonitosti in namenske uporabe proračunskih sredstev je potekalo le na Ministrstvu za finance, zato je bilo omejeno, saj izvrševanje proračuna in računovodska obdelava podatkov potekata na dveh ravneh: na Ministrstvu za finance in pri proračunskem uporabniku. Obstoječa organizacija izvrševanja proračuna in računovodstva proračuna bi zahtevala pregled delovanja notranjih kontrol pri vseh proračunskih uporabnikih, na kar pa nismo bili niti kadrovsko niti organizacijsko pripravljeni. Zato je bila tudi revizija notranjega kontroliranja omejena na računovodstvo proračuna in na tiste faze izvrševanja proračuna, ki potekajo na Ministrstvu za finance, ki vodi računovodstvo proračuna.

Glavne ugotovitve revizije računovodskih izkazov proračuna za leto 1994 so bile naslednje:

- Normativna ureditev računovodstva ni v celoti usklajena z vsebino proračuna in pravili proračunskega financiranja, ki izhajajo iz proračunske normativne ureditve. Način proračunskega evidentiranja in vrste proračunskih evidenc niso predpisani, ampak izhajajo iz same organizacije proračunskega financiranja, ki predpostavlja dvojnost računov; račun proračuna in račun proračunskega uporabnika in s tem tudi dvojnost računovodstva: računovodstvo proračuna in računovodstva proračunskih uporabnikov. V načelu bi taka ureditev lahko pomenila uspešen sistem notranjega kontroliranja, ker pa so pravila računovodskega evidentiranja na obeh ravneh različna in ker ni vzpostavljena zadovoljiva stopnja usklajevanja obeh računovodskih evidenc, po našem mnenju obstoječi računovodski sistem ni učinkovit. Zaradi dvojnosti proračunskih računov, dvojnega računovodstva in dvojnih pravil vodenja računovodstva sektor za javno računovodstvo v letu 1994 ni evidentiral odhodkov na podlagi izvornih knjigovodskih listin, kar je opravljalo računovodstvo proračunskega uporabnika, ki je listine tudi hranilo. S tem so bile omejene možnosti pravičnega izkazovanja sredstev (terjatve, naložbe, lastniški deleži, podjetja v državni lasti idr.) in obveznosti do virov sredstev (obveznosti do proračunskih uporabnikov, krediti) ter zunajbilančne evidence (akceptni nalogi, zastavne pravice, jamstva idr.).
- Na podlagi izvedenih revizijskih postopkov je bilo ugotovljeno, da notranje kontrole niso bile zadovoljivo organizirane in niso delovale tako, da bi odkrivale in preprečevale nezakonito ravnanje s proračunskimi sredstvi, kot so sklepanje pogodb brez javnih razpisov, izplačevanje sredstev brez sklenitve pogodbe oziroma neusklajenost obveznosti po računu in obveznosti po pogodbi, izplačilo sredstev

prek vrednosti proračunske postavke ipd. Kontrole, ki so delovale, praviloma niso imele jasno predpisanih pravil in postopkov delovanja.

- V postopku revidiranja je bilo ugotovljeno, da niso bile vzpostavljene računovodske podlage za izdelavo premoženske bilance države za leto 1994 in da ni bila vzpostavljena evidenca gospodarskih družb, katerih lastnik je delno ali v celoti država. Sistem evidentiranja celovitega obsega poslovnih listin, ki predstavljajo sredstva in obveznosti države, je bil po našem mnenju pomanjkljivo vzpostavljen.
- Ugotovljena so bila večja odstopanja realizacije proračuna od sprejetega proračuna. Možnost prerazporejanja proračunskih postavk se je v veliki meri izkoriščala kljub izvedenemu rebalansu proračuna ob koncu leta, kar kaže na pomanjkljivosti v sistemu planiranja proračunskih uporabnikov. To je v večini primerov glavni razlog za večja odstopanja realiziranih vrednosti postavk od sprejetega proračuna. Ugotovili smo, da so slabosti planiranja povezane tudi z detajliranim pristopom pri oblikovanju nekaterih vrst postavk, kar nujno privede do potrebe po prerazporeditvah sredstev bodisi znotraj samega uporabnika ali med uporabniki, včasih pa tudi do nepotrebne razporejanja proračunske rezerve.
- V postopku revidiranja računovodskih izkazov proračuna niso bile ugotovljene aktivnosti ali ukrepi za preprečevanje financiranja lastne dejavnosti iz rednih proračunskih sredstev. Prav tako ni bila vzpostavljena kontrola doslednega izvajanja določbe ZIPra 94 o obveznem vplačevanju presežkov iz lastne dejavnosti v proračun.
- Obveznosti iz naslova sklenjenih pogodb se niso izkazovale v proračunskih evidencah, ampak le v knjigovodskih evidencah proračunskega uporabnika. Ker proračun ni izkazoval prevzetih in še ne zapadlih obveznosti države po sklenjenih pogodbah oziroma izdanih soglasjih, menimo, da obveznosti države na dan 31. 12. 1994 niso bile realno izkazane. Prav tako niso bile ustrezno evidentirane obveznosti po izdanih soglasjih, ki presegajo proračunsko obdobje. S tem so bili računovodski izkazi na postavkah "obveznosti" nerealno izkazani.

2.2 Računovoski izkazi socialnih blagajn

Revizija računovodskih izkazov zavodov, ki zagotavljajo socialno varnost na področju zdravstva, pokojninsko - invalidskega zavarovanja in zaposlovanja, je bila opravljena za leto 1994, za leto 1995 pa je končana le za Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, medtem ko za ostala dva zavoda revizija še poteka.

V tabeli 8 so prikazane revidirane vrednosti po socialnih blagajnah, vrsta izdanega mnenja in način izvedbe revizije.

TABELA 8
Revizija računovodskih izkazov socialnih blagajn

Socialna blagajna	Leto	Prihodki v milijon SIT	Odhodki v milijon SIT	Vrsta mnenja	Način izvedbe
ZZZS	1994	141.284	141.164	2	B
	1995	161.507	166.108	2	B
ZPIZ	1994	266.238	267.293	1	A
	1995	313.450	325.808	0	B
RZZS	1994	36.741	36.513	2	B
	1995	36.109	35.547	0	B

V tabeli pomeni:

ZZZS - Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

ZPIZ - Zavod za pokojninsko-invalidsko zavarovanje Slovenije

RZZS - Republiški zavod za zaposlovanje Slovenije

1 - pozitivno mnenje 2 - mnenje s pridržkom 0 - revizija še poteka

A - pregled je izvedla revizijska skupina Računskega sodišča B - pregled je izvedla z javnim razpisom izbrana pooblaščen revizijska družba

- Ugotovljeno je, da so zakonske določbe, ki urejajo računovodstvo, in načela računovodskega evidentiranja za področje vseh treh javnih blagajn neusklajene z vsemi sistemskimi spremembami na teh področjih. Zato so nejasne in v izhodišču omogočajo napake tako pri uporabi predpisov kakor tudi pri računovodskem obravnavanju podatkov.
- Računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi različnih predpisov, odvisno od zakonodaje, ki je urejala delovanje enot pred njihovim preoblikovanjem v javne zavode. Zavodi uporabljajo računovodske predpise, ki so bili veljavni za samoupravne interesne skupnosti, ukinjene v letu 1990; delno uporabljajo zakon o računovodstvu in delno slovenske računovodske standarde. Zaradi različne uporabe predpisov so izdelani izkazi stanj in izkazi uspehov zavodov medseboj neprimerljivi.
- Vrednost stalnega premoženja, izkazanega v izkazih stanj, v večini zavodov ni točna zaradi različnih statusnih in organizacijskih sprememb zavodov ter nedoslednosti pri računovodskem evidentiranju premoženja ob nastalih spremembah. Stalno premoženje zavodov bi bilo treba v celoti popisati in oceniti.
- Pri reviziji računovodskih izkazov za leto 1995 sta bila preverjena tudi oddajanje del in skladnost s predpisi, ki urejajo oddajanje javnih del. Ugotovljeno je bilo, da

v zavodih še nimajo urejenih aktov, ki bi predpisovali način oddaje del in naročnika (centralna služba ali območne enote), da se primeroma dela ne oddajajo na zakonit način, kar ima lahko za posledico negospodarno porabo sredstev javnih financ.

Zaradi obstoječe računovodske zakonodaje zavodi še vedno vodijo sklade skupne porabe. Stroške, povezane z vzdrževanjem premičnega in nepremičnega premoženja, drobnega inventarja in najemnin za prikolice in počitniške domove, pokrivajo tudi iz sredstev javnih financ, kar je v nasprotju z zakonsko ureditvijo, zato je treba vprašanje poslovno nepotrebne premoženja čim prej ustrezno rešiti.

V nekaterih zavodih je bila ugotovljena nepravilnost pri obračunu revalorizirane vrednosti kapitala, kar je prav tako posledica neustrezne in ne dovolj dorečene računovodske ureditve javnih zavodov oziroma nesistemskega pristopa k evidentiranju in ohranjanju državnega premoženja.

- Pri revizijah računovodskih izkazov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za leto 1994 in za leto 1995 so bile ugotovljene sistemske nepravilnosti. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ne vodi ločenega evidentiranja poslovnih dogodkov za obvezno in prostovoljno zavarovanje, kar bi bilo potrebno zaradi same vsebine dejavnosti, pa tudi zaradi določb zakona o zavarovalnicah in določb statuta zavoda. Ugotovljeno je, da zavod takega stanja v letu 1995 ni popravil, čeprav so bila dana priporočila že ob reviziji računovodskih izkazov za leto 1994. Zato je Računsko sodišče ponovno predlagalo, da Ministrstvo za zdravstvo in Ministrstvo za finance pripravita usklajene računovodske in finančne predpise za področje zavodov.

2.3 Računovodski izkazi državnih skladov

Ob koncu letu 1994 je delovalo 8 skladov s kapitalom v višini 166 milijard tolarjev, konec leta 1995 9 skladov s kapitalom 344 milijard tolarjev in ob koncu leta 1996 14 skladov s kapitalom prek 500 milijard tolarjev⁴. Skladi, ki jih je ustanovila država, imajo različne pravnoorganizacijske oblike:

- delniška družba (Ekološko razvojni sklad, Slovenski odškodninski sklad, Sklad Republike Slovenije za razvoj),
- družba z omejeno odgovornostjo (Tehnološko razvojni sklad, Sklad za regionalni razvoj in ohranitev poseljenosti slovenskega podeželja),
- javni zavod (Sklad kmetijskih zemljišč),
- drugi pa so preprosto pravne osebe na temelju zakona ali ustanovitvenega akta (Sklad za financiranje in razgradnjo JEK in odlaganje radioaktivnih odpadkov iz JEK, Sklad za sukcesijo, Sklad za sofinanciranje programov varstva okolja, Sklad za razvoj malega gospodarstva, Stanovanjski sklad) ali javni sklad (Sklad Republike Slovenije za ljubiteljske kulturne dejavnosti, Filmski sklad).

⁴ Podatki Ministrstva za finance

Revizija računovodskih izkazov skladov, ki jih je ustanovila Republika Slovenija s posebnimi zakoni, je pokazala, da skladi izkazujejo svoje poslovanje po petih različnih knjigovodskih shemah v odvisnosti od različnih pravnoorganizacijskih oblik. Zaradi pestrosti pravnoorganizacijskih oblik in njihovega pomena za javne finance bi morali za sklade že ob ustanovitvi določiti temeljna načela računovodskega obravnavanja. Revidiranje računovodskih izkazov skladov, ki jih je ustanovila država, je opozorilo na neurejen status skladov in pomanjkljivosti pri sistemskih rešitvah njihovega poslovanja.

V tabeli 9 so zbrani podatki o vrednosti aktive, ki je bila revidirana z revizijo računovodskih izkazov skladov. Prikazana je tudi vrsta izdanega mnenja in način izvedbe revizije.

TABELA 9
Revizija računovodskih izkazov skladov

Revidirana oseba	Vrednost aktive v milijon SIT		Vrsta mnenja		Način izvedbe	
	1994	1995	1994	1995	1994	1995
Tehnološko razvojni sklad	318	1.076	2	0	A	C
Ekološko razvojni sklad RS	2.516	4.611	2	0	B	C
Sklad RS za sukcesijo	0,6	24	-	1	-	A
Filmski sklad RS	1,9	497	2	0	A	A
Slovenski odškodninski sklad	4.479	19.759	2	0	B	B
Sklad kmetijskih zemljišč in gozdov	131.013	265.059	2	0	A	A
Sklad RS za razvoj	30.323	58.155	3	0	B	C
Sklad za razvoj malega gospodarstva	419		1	0	A	A
Stanovanjski sklad Slovenije	12.706	20.682	2	2	C	A

V tabeli pomeni:

1 - pozitivno mnenje 2 - mnenje s pridržkom 3 - negativno mnenje 0 - revizija še poteka

A - pregled je izvedla revizijska skupina Računskega sodišča B - pregled je izvedla z javnim razpisom izbrana pooblaščenca revizijska družba C - Računsko sodišče je upoštevalo revizijska poročila iz 2. odstavka 25. člena ZRacS

Skupne ugotovitve pri opravljenih revizijah računovodskih izkazov državnih skladov so, da je država z nenadzorovanim in nekritičnim ustanavljanjem skladov povzročila, da so postale javne finance nepregledne, pristojnosti nedorečene, odgovornosti zamegljene, uspešnost teh skladov pa je nedoločljiva. Pravila ravnanja s proračunskimi sredstvi so za proračunske uporabnike (ministrstva in drugi proračunski uporabniki) strožja kot za sklade.

Upravljanje skladov je pomanjkljivo, saj smo pri nadzorih ugotovili, da nadzorni sveti in upravni odbori največkrat delujejo le formalno. Iz ravnanja predstavnikov vlade ni razbrati, da bi imel ustanovitelj jasno začrtano politiko, ki bi jo njegovi člani v organih upravljanja zastopali in tako uresničevali interese ustanovitelja. Tudi vlada RS, ki v nekaterih primerih nastopa kot skupščina sklada, ne opravlja zadovoljivo vseh nalog, ki so ji naložene z zakoni ali s statuti, in tako v zadostni meri ne nadzira poslovanja skladov.

V nadaljevanju navajamo nekatere ugotovitve, ki se nanašajo na revidiranje posameznih računovodskih izkazov skladov:

Z revizijo računovodskih izkazov *Sklada Republike Slovenije za sukcesijo* za leto 1995 so bile ugotovljene manjše nepravilnosti, ki niso vplivale na izkazane podatke v računovodskem izkazu. Pri revidiranju upravljanja sklada pa je bilo ugotovljeno, da so izvajanje nalog sklada, njegova organizacija in vodenje pomanjkljivi in ne zagotavljajo pravilnosti pri evidentiranju in poročanju o poslovanju sklada.

Pri reviziji *Slovenskega odškodninskega sklada* so bile zaradi napačno uporabljenega načina knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov ugotovljene napake pri izkazovanju vrednosti osnovnih sredstev in posledično pri evidentiranju prihodkov, izdatkov in sprememb stanja neto premoženja v višini 151.493 tisoč SIT.

Napačno je bila izkazana bilanca stanja, kjer niso bila izkazana osnovna sredstva, zunajbilančni izkaz stanja opredmetenih osnovnih sredstev pa je bil izražen v napačni vrednosti. Na ta način vrednost premoženja Slovenskega odškodninskega sklada ni bila pravilno izkazana.

Ugotovljeno je bilo tudi, da sklad v letu 1994 iz objektivnih razlogov ni imel na razpolago ustrezne dokumentacije, na podlagi katere bi lahko vzpostavil popolno evidenco za ustrezno knjigovodsko evidentiranje prihodkov in terjatev na podlagi stanovanjskega zakona in za prihodke iz naslova kupnin in zakupnin kmetijskih zemljišč in gozdov. Omenjeno evidenco za del kupnin na podlagi stanovanjskega zakona je sklad pridobil v letu 1995.

Sklad za razvoj je zaradi napačnega knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih izkazal dolgoročne obveznosti do države za najmanj 130.823 tisoč SIT premalo, rezerve sklada za 45.732 tisoč SIT previsoko, prihodke za najmanj 59.236 tisoč SIT previsoko in odhodke za najmanj 25.855 tisoč SIT prenizko. Izkaz stanja in izkaz uspeha nista prikazovala resničnega stanja.

Sklad ni imel sprejetega akta, ki bi določal postopek in način prodaje podjetij, pooblastila za prodajo brez omejitev so imeli vodje posameznih projektov. Kot dober

gospodar bi bil sklad dolžan o prodajah obveščati vlado kot zastopnico ustanovitelja. Svojih nalog nadzora, določenih v Zakonu o Skladu za razvoj Republike Slovenije, pa tudi ni opravil nadzorni odbor.

Sklad ni spoštoval določb slovenskih računovodskih standardov glede obravnavanja vrednosti dolgoročnih obveznosti. O načinu in višini odpisovanja vrednosti ni obveščal vlade kot zastopnice ustanovitelja niti ni pridobil soglasja za odpise v višini nad 100 mlrd SIT, zato je prišlo do neuskklajenih terjatev in obveznosti med Republiko Slovenijo in skladom.

Pri reviziji računovodskih izkazov *Skлада kmetijskih zemljišč RS* je bila kot največja pomanjkljivost ugotovljeno neskladje med dejanskim in knjigovodskim stanjem kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki so bila knjižno prenesena na RS in dana v upravljanje skladu, zato je bilo predlagano, da sklad izdelava ustrezen sistem evidentiranja stanja in sprememb kmetijskih zemljišč in gozdov. Ugotovljeno je bilo tudi, da sklad uporablja dva pristopa pri vrednotenju zemljišč, danih v zakup pri odplačno pridobljenih zemljiščih.

Kljub temu, da je bilo *Skladu za razvoj malega gospodarstva* izrečeno pozitivno mnenje o računovodskih izkazih, so bile hkrati ugotovljene večje pomanjkljivosti pri dajanju jamstev za posojila za malo gospodarstvo. Zato je bilo skladu naloženo, da razreši problematiko jamstvenega kapitala sklada še pred sestavo računovodskih izkazov za leto 1995.

Pri revidiranju računovodskih izkazov *Stanovanjskega sklada* je bilo ugotovljeno, da računovodski izkazi za leto 1994, ki jih je revidirala pooblaščen revizijska družba, predstavljajo resnično finančno stanje. Računsko sodišče pa se ni izreklo glede gospodarnega in smotrnega ravnanja pri porabi sredstev za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev. Ugotovljeno je namreč bilo, da Računsko sodišče še ne razpolaga s sodili za tovrstno presojanje, pa tudi v državni upravi ni potrebnih normativov in standardov za objekte, ki se financirajo iz javnih sredstev. Revizija računovodskega izkaza za leto 1995 pa je odkrila, da sklep upravnega odbora, s katerim je določeno, da se sredstva depozitov črnograditeljev plasirajo po kriteriju 60 % v dolgoročne in 40 % v kratkoročne naložbe, nima zakonske podlage. Sklad mora zagotoviti tekoče knjigovodsko evidenco o izkazovanju obveznosti rednega računa sklada do podračuna depozitov črnograditeljev in ne le ob zaključku leta. Ker sredstva podračuna depozitov črnograditeljev niso lastna sredstva sklada, le-ta niso predmet poročanja po zakonu o strukturi institucionalnih investitorjev, zato je sklad dolžan zagotoviti v glavni knjigi evidenco, ki bo omogočala poročanje skladno z zakonom o strukturi naložb.

3 OBČASNI NADZORI

Poleg rednih nadzorov izvaja Računsko sodišče na podlagi 19. in 21. člena ZRacS tudi občasne nadzore skladno s svojim letnim programom dela. V nadaljevanju bomo predstavili druge nadzore, ki smo jo izvajali v obliki revidiranja ali inšpiciranja. Prikaz bomo predstavili po glavnih revizijskih temah in osnovnih ciljih, ki smo jih pri tem zasledovali.

3.1 Notranje kontrole na ministrstvih

Organizacija izvrševanja proračuna in knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov in podatkov proračuna je v naši ureditvi precej zapletena. S tem se je Računsko sodišče srečalo prvič pri revidiranju računovodskih izkazov proračuna za leto 1994. Plačila iz državnega proračuna potekajo na dveh ravneh, in sicer se najprej na zahtevo proračunskega uporabnika opravi plačilo iz proračuna proračunskemu uporabniku, potem pa proračunski uporabnik izvrši plačilo končnemu uporabniku sredstev. Opraviti imamo torej z računovodstvom proračuna in računovodstvom proračunskega uporabnika. Na obeh ravneh se izdelujejo računovodski izkazi, ki temeljijo na različnih pravilih knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov. Ker se del celotnega procesa, povezanega z izplačilom sredstev, izvaja zunaj računovodstva, v proračunu, je vzpostavljena še ena evidenca, ki mora biti prav tako usklajena z obema predhodnima. Konsolidirana bilanca računovodskih izkazov proračunskih uporabnikov in proračuna se ne izdeluje, zato je potrebno usklajevanje vseh treh evidenc.

Shema zaključnega računa proračuna, ki jo sprejema Državni zbor, je enaka proračunu in drugačna od računovodske. Za primerljivost podatkov je treba pri revidiranju zaključnega računa proračuna ustrezno prilagoditi računovodske izkaze. Revidiranje računovodskih izkazov državnega proračuna je torej že zaradi posebnosti računovodskega sistema in ugotavljanja odstopanja dejanske porabe proračunskih sredstev od sprejetega proračuna precej drugačno opravilo kot revidiranje računovodskih izkazov pri drugih revidiranih osebah.

Računsko sodišče je pri revidiranju zaključnega računa proračuna za leto 1994 ugotovilo, da bi morala revizija računovodskih izkazov proračuna zajeti revizijo računovodskega sistema in notranjega kontroliranja na vseh ministrstvih in pri drugih proračunskih uporabnikih, revidiranje računovodskih izkazov proračunskih uporabnikov ter računovodskih izkazov celotnega proračuna. Ker je taka revizija izjemno obsežno in zahtevno opravilo, zlasti če upoštevamo omejene kadrovske sposobnosti Računskega sodišče, smo se odločili, da revizijo izpeljemo v dveh korakih. Prvi korak naj bi obsegal revizijo notranjega kontroliranja s posebnim poudarkom na računovodskem sistemu ter revizijo proračuna za leto 1995 pri proračunskih uporabnikih. Drugi del pa revizijo računovodskih izkazov celotnega proračuna skupaj z notranjim kontroliranjem, ki deluje v Ministrstvu za finance.

Prva skupina revizij, ki se je nanašala na notranje kontrole in računovodski sistem, je bila izvedena v letu 1996. Revizijo smo izvajali na vseh 15 ministrstvih, drugih proračunskih uporabnikov tokrat še nismo zajeli. Izdana so bila vsa predhodna poročila,

na senatih prve stopnje pa že potekajo razprave o danih pripombah nekaterih ministrstev.

Računsko sodišče je pri revidiranju notranjih kontrol upoštevalo mednarodne revizijske standarde in standarde INTOSAI za državno revidiranje. Proučevali in ocenjevali smo računovodski sistem in sistem notranjega kontroliranja, vezan predvsem na finančno revidiranje.

Pri reviziji pravilnosti finančnega poslovanja smo proučili in ocenili zlasti tiste postopke kontrol, ki pomagajo varovati sredstva in druge dejavnike ter zagotavljajo točnost in popolnost računovodskega evidentiranja. Pri reviziji skladnosti poslovanja s predpisi smo proučevali in ocenjevali v glavnem tiste kontrole, ki vodstvu pomagajo pri usklajevanju poslovanja z zakoni in drugimi predpisi. Nadzor notranjih kontrol se je nanašal tudi na ocenjevanje delitve dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov oz. poslovnih dogodkov kot enega temeljnih standardov revidiranja javne porabe.

Notranjih kontrol, ki pomagajo pri gospodarnem, uspešnem in učinkovitem izvajanju nalog revidirane osebe in zagotavljajo usklajenost poslovanja z zastavljenimi cilji in usmeritvami vodstva, nismo pregledovali in ocenjevali.

Skupne ugotovitve opravljenih revizij notranjih kontrol na ministrstvih so:

- Rešitve notranjega kontroliranja v ministrstvih in organih v sestavi so prepuščene vsakemu ministrstvu posebej. Splošno veljavnih standardov oziroma pravil ali priporočil za njihovo vzpostavitev ni. To vprašanje je tudi v internih predpisih ministrstev pomanjkljivo urejeno, čeprav ugotavljamo, da ustaljene navade in pravila ravnanja pogosto delujejo brez odklonov. Tako stanje lahko povzroča težave zlasti ob zamenjavi vodstva v ministrstvu ali zaposlenih na posameznih delovnih nalogah. Poleg tega pa ne zagotavlja ustreznega kontroliranja delovanja sistema in evidentiranja poslovnih dogodkov. Ker postopki niso dorečeni in predpisani vnaprej, se posamezne rešitve pogosto oblikujejo sproti glede na problematiko in potrebe. Zato obstaja povečana možnost napak in tveganja nepravilnega izkazovanja podatkov.
- Evidenca porabe sredstev pri proračunskih uporabnikih pogosto ni vodena zadovoljivo ali pa gre za nepopolno delovanje ustreznih notranjih kontrol pri izdajanju predlogov, odredb in nalogov za izplačilo. Še vedno prihaja do razlike med odlivi iz proračuna in odlivi z računa proračunskega uporabnika. Vzrok za to je lahko le razhajanje med zneski v originalni dokumentaciji in zneski v zaprosilih za izplačilo. To pomeni, da delovanje notranjih kontrol pri izdajanju predlogov in nalogov za izplačilo ni zadovoljivo.
- V ministrstvih in njihovih organih v sestavi se uporablja različna računalniška tehnologija z različnimi programskimi orodji, kar otežuje povezovanje informacijskih podatkov, vezanih na proračun, v skupni informacijski sistem.
- Obstaja pomanjkanje internih navodil glede delovanja računovodskega sistema: vrste dokumentov, ki omogočajo računovodsko evidentiranje, vrste kontrolnih

postopkov, ki jih opravljajo računovodski delavci pred evidentiranjem in izplačevanjem sredstev iz proračuna, vrste obveznih in pomožnih evidenc. Med računovodsko službo proračunskih uporabnikov in finančno-proračunskimi oddelki proračunskih uporabnikov niso jasno razmejene naloge.

- Praviloma v ministrstvih niso vzpostavljene ustrezne kontrole, ki bi zagotavljale namensko porabo proračunskih sredstev; ugotavljale kakovost opravljenih storitev ali namenskost porabljenih proračunskih sredstev pri končnih uporabnikih. Na ministrstvih niso vzpostavljene kontrole nad upravičenostjo denarnih zahtevkov nekaterih izvajalcev; financiranje nekaterih javnih zavodov temelji na zahtevkih izvajalcev in na povprečnem letnem obsegu dejavnosti področja in ne na pogodbenih določbah, ki bi imele osnovo v standardih in normativih za financiranje javne službe.
- Na področju kulture še ni sprejet nacionalni program kulture, ki naj bi opredeljeval obseg dejavnosti in vrste nalog, financiranih iz sredstev javnih financ. Na tem področju tudi ni izdelanih meril za izbiro predlogov kulturnih programov niti ni določenih razmerij med sredstvi, ki se zagotavljajo za izvajanje kulturnih programov in projektov iz republiškega proračuna, in sredstvi, ki se zagotavljajo iz proračunov lokalnih skupnosti. Posledica so neurejena in neuskkljena ustanoviteljska razmerja javnih zavodov, kar pomeni, da lahko ministrstvo, ki financira zavode, uveljavlja pristojnosti iz ustanoviteljskih pravic.
- Na področju določanja in spremljanja sredstev za financiranje raziskovalnih projektov ministrstvo nima vzpostavljeno vodenje projektov po stroškovnih nosilcih in to enotno za vse izvajalce, vključno s članicami Univerze. Pri odločanju o odobritvi raziskovalnih ur za projekte se upoštevajo skupni proračunski izdatki za pedagoško in raziskovalno delo posameznih raziskovalcev. Ker se podatki o dejanski pedagoški obremenitvi sporočajo z zamudo ali so nepravilni, obstaja tveganje, da skupni proračunski izdatki presegajo zakonske okvire sredstev za plače.
- Še vedno ni urejen status gospodarskih enot, kjer se zaposlujejo in izobražujejo osebe, ki jim je odvzeta prostost, za pridobitev poklica. Le-te so v skladu s 125. členom ZIKS organizacijske enote zavodov, kljub temu pa so organizirane kot podjetja ali obrtne delavnice. Poslujejo kot samostojni pravni subjekti s polno odgovornostjo in s svojimi žiro računi. Vpisane so v sodni register, njihov ustanovitelj pa je bil ali Republiški sekretariat za notranje zadeve ali Republiški sekretariat za pravosodje in občo upravo, kar je v nasprotju z veljavno zakonodajo. Med notranjimi enotami in upravo ni vzpostavljene jasne odgovornosti za delo in porabo sredstev. Zaradi tega prihaja do nenamenske porabe proračunskih sredstev kakor tudi do nezakonitega prelivanja sredstev med zavodi in gospodarskimi enotami. Upravi smo naložili, da skupaj z Ministrstvom za pravosodje v čim krajšem času uredi status gospodarskih enot, razmeji pooblastila uprave, zavodov in gospodarskih enot in s tem vzpostavi preglednost odgovornosti za delo in porabo sredstev za izvajanje nalog ter sprejme prostorske in prehranske standarde in standarde zaposlovanja v zavodih.

Veliko ugotovitev glede pomanjkljivosti in neučinkovitega delovanja notranjih kontrol in računovodskega sistema velja tako za leto 1994, kar je bilo ugotovljeno ob

pregledu računovodskih izkazov proračuna, kot za leto 1995. Kljub temu pa je v letu 1996 zaznati večje spremembe tako pri normativnem urejanju kot pri izvrševanju proračuna in računovodski obdelavi podatkov. V letih 1995 in 1996 so na Ministrstvu za finance uvedli izboljšave v organizaciji in postopkih dela, ki odpravljajo del z revizijo ugotovljenih nepravilnosti in pomanjkljivosti ter prispevajo k učinkovitejšemu in preglednejšemu proračunskemu poslovanju.

Glede na ugotovljene pomanjkljivosti pri obstoju in delovanju notranjih kontrol menimo, da bi bilo treba v državni upravi vzpostaviti enoten sistem, ki bi s podrobno opredeljenimi postopki, metodami in drugimi ukrepi dal primerno zagotovilo za doseganje ciljev na področjih vodenja uprave, izvajanja programov in uporabe proračunskih sredstev.

Primerjava sprejetega proračuna s končno realizacijo proračuna:

- kaže na odstopanja pri vseh proračunskih uporabnikih in pri večini proračunskih postavk. Velik del teh odstopanj je upravičen in povezan s samim proračunskim sistemom, ugotovljena pa je bila tudi neupravičena uporaba vladnih pooblastil glede spreminjanja proračuna med letom. Postopki glede spreminjanja proračunskih postavk so bili sicer izvedeni po predpisih, pri presoji vsebinske ustreznosti pa je bilo ugotovljeno, da to ni bilo vedno utemeljeno. Nekatera ministrstva so planska sredstva prerazporejala z ene postavke na drugo in ker jih niso porabila, so bodisi ostala neizrabljena na novi postavki ali pa so bila celo ponovno razporejena za prvotne namene. Tako ravnanje kaže, da ministrstva slabo planirajo proračunske odhodke in nezadovoljivo spremljajo izvrševanje proračuna med letom .
- Odkritih je bilo nekaj prerazporeditev med proračunskimi uporabniki, ki so bile posledica napak pri planiranju; kot na primer sredstva so bila planirana pod materialnimi stroški ali programskimi nalogami namesto pod investicijami v državne organe. Velika odstopanja realiziranih od planiranih sredstev kažejo na slabosti pri metodah planiranja posameznih proračunskih namenov. Tako se naložbe pogosto planirajo brez predhodnih strokovnih ocen, ki bi imele podlago v ustreznem investicijskem načrtu.
- Opazna je velika koncentracija porabe sredstev in prerazporejanja sredstev na koncu leta, kar navaja na sum, da proračunski uporabniki za vsako ceno želijo porabiti denar, ki jim je bil odobren, ne glede na namene, ki so bili določeni.

Začetne revizije na ministrstvih, v katerih smo ocenjevali ustreznost računovodskega sistema, obstoj in delovanje notranjih kontrol ter odstopanja dosežene proračunske porabe od sprejetega proračuna za leto 1995, so prav tako opozorile na druge pomanjkljivosti in slabosti. Podroben pregled in preizkušanje podatkov sta v nekaterih ministrstvih povzročila dvom o pravilnosti namenske porabe sredstev, ustreznosti obsega dodeljenih sredstev proračuna, usklajenost posameznih evidenc, prikazovanja in porabe sredstev za lastno dejavnost proračunskih uporabnikov, uporabi ustreznih sodil pri dodeljevanju sredstev, spoštovanju zakonskih in drugih predpisov, nadzoru nad izvajanjem programov in pogodbenih določb ter spoštovanju postopkov javnega razpisa. Računsko sodišče bo ugotovitve iz začetnih revizij upoštevalo pri oblikovanju svojega nadzornega programu v letošnjem letu.

3.2 Notranje kontrole v občinah

Tako kot na ministrstvih smo pregledovali in ocenjevali računovodski sistem in sistem notranjega kontroliranja v občinah, revizijo smo izvedli v dveh občinah. Zasledovali smo enake cilje kot pri revidiranju, ki smo ga izvedli na ministrstvih. Pri tem smo ugotovili naslednje pomanjkljivosti:

- Zaradi pomanjkljivih računalniških programov za glavno knjigo in analitične evidence se delo v občinskih upravah podvaja in povečuje se možnost napak.
- Pomanjkljive so kontrole pri obračunavanju plač in nabavi opreme.
- V občinski upravi ne obstajajo pisna navodila za delo in tudi ne akti o razmejitvi dolžnosti med zaposlenimi ter o njihovi materialni odgovornosti.
- Notranje nadzorne kontrole (kontrole župana in drugih vodij), ki so dolžne zagotoviti, da so prihodki in odhodki obračunskega leta pravilno izkazani, so na koncu obračunskega leta pomanjkljive in povečujejo tveganje, da podatki v zaključnem računu niso pravilni.
- Nepravilni podatki zavajajo občinski svet in javnost ter onemogočajo izvajanje kontrolne funkcije, ki jo imata občinski svet in nadzorni odbor v povezavi z občinskim proračunom.
- Občine nimajo sprejetih delitvenih bilanc in izkazujejo nepravilne podatke o premoženju ter ne izvajajo ustanoviteljskih pravic v javnih podjetjih in zavodih.

V priporočilih smo občinam predlagali sprejetje ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti, vzpostavitev računovodskega sistema in notranjih kontrol, ki bodo zagotavljale gospodarno in učinkovito porabo sredstev občinskega proračuna, varovanje sredstev pred izgubo zaradi napak, malomarnosti ali zlorab, poslovanje po zakonih in drugih predpisih in pošteno prikazovanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov v obdobjih poročilih.

3.3 Personalni stroški

Dobršen del razpoložljivega nadzornega časa smo namenili za revizijo personalnih stroškov v državni upravi, javnih zavodih in deloma v občinah. Da so personalni stroški v javnih financah relevantna revizijska tema, najbrž ni treba posebej dokazovati. Zadostuje, da navedemo, da so plače pri proračunskih uporabnikih (vključno z dajatvami delodajalcev in drugimi osebnimi prejemki zaposlenih) v odhodkih celotnega proračuna za leto 1995 znašale 145,4 mlrd SIT ali 26,3 %, v letu 1996 pa 163,7 mlrd SIT ali 26,2 %. Pri velikem številu proračunskih uporabnikov in drugih oseb javnega prava pa pomenijo plače tudi pretežni del stroškov. Tudi povečevanje števila zaposlenih v javnem sektorju pomembno vpliva na javnofinančne odhodke.

V tem poročilu bomo podrobneje predstavili ugotovitve o plačah v državni upravi, javnih zavodih in plačah funkcionarjev v občinah, posebej za osnovno plačo, del plače za delovno uspešnost in dodatke.

Temeljni predpis za področje plač je Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti (v nadaljevanju: ZRPJZ). Poleg tega veljajo še Zakon o delavcih v državnih organih (v nadaljevanju: ZDDO), Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: KPND) in vrsta kolektivnih pogodb posameznih negospodarskih dejavnosti, to področje pa ureja še vrsta drugih zakonov in podzakonskih aktov, uredb, pravilnikov, sklepov (skupaj več kot 40), ki so jih sprejeli bodisi Vlada Republike Slovenije, Komisija Državnega zbora Republike Slovenije za volitve, imenovanja in administrativne zadeve ali drugi organi.

V skladu z 2. odstavkom 3. člena ZRPJZ se osnovna plača določi na podlagi osnove za obračun plač in količnikov, določenih v skladu s tem zakonom. Osnova za obračun plače je izhodiščna plača za I. tarifni razred, dogovorjena s KPND.

Napredovanje je določeno z ZRPJZ v členih od 12 do 16, in sicer tako da lahko zaposleni napredujejo na zahtevnejše delovno mesto ali v višji plačilni razred v skladu z zakonom oz. aktom o sistemizaciji delovnih mest. Za delavce v državnih organih ureja napredovanje poleg omenjenega zakona tudi Pravilnik o napredovanju v državnih organih. Javni zavodi prav tako urejajo napredovanje s svojimi pravilniki, s katerimi pa ni mogoče širiti možnosti napredovanja.

Način izračunavanja in obseg sredstev za delovno uspešnost sta določena v 18. členu ZRPJZ. Ta del plače ne pripada zaposlenim, ki imajo funkcijski dodatek (funkcionarji, ki jih imenuje Državni zbor).

Pravna podlaga za določanje dodatkov zaposlenih v javnem sektorju je 19. člen ZRPJZ. Ta določa naslednje dodatke:

- za delovno dobo,
- za manj ugodne delovne pogoje, ki se pojavljajo občasno in niso upoštevani v vrednotenju delovnega mesta,
- za delo v manj ugodnem delovnem času,

- druge dodatke, ki so določeni s kolektivno pogodbo, zakonom ali na njegovi podlagi izdanim predpisom.

Funkcionarjem, ki jih imenuje Državni zbor, pripadata funkcijski dodatek in dodatek na delovno dobo, občinskim funkcionarjem pa del plače za delovno uspešnost in dodatek za delovno dobo. Za javne zavode veljajo še 38. člen KPND oz. ustrezne določbe panožnih kolektivnih pogodb.

Ugotovitve kažejo, da uporabniki javnih sredstev z dodatki k plačam povečujejo javno porabo v korist nekaterih zaposlenih. Ti dodatki rušijo določena razmerja med plačami na enakih delovnih mestih v različnih organih in javnih zavodih, kakor tudi razmerja znotraj posamezne nadzorovane osebe. Predpisi, s katerimi se določajo novi dodatki, se še sprejemajo. To kažeta omenjena nova uredba vlade, ki je razširila vrsto dodatkov in število upravičencev, kakor tudi vrsta splošnih aktov posameznih zavodov in kolektivnih pogodb dejavnosti.

Poleg plač smo v vrsti nadzorov pregledovali tudi izplačila nadomestil plač, drugih osebnih prejemkov (regresa za letni dopust, jubilejnih nagrad, odpravnin in solidarnostnih pomoči), povračil stroškov v zvezi z delom (prehrane med delom, prevoza na delo, službenih potovanj, terenskega dodatka in dodatka za ločeno življenje), raznih drugih ugodnosti (uporabe službenih avtomobilov za zasebne potrebe, osebnih zavarovanj) ter izplačil po sklenjenih pogodbah o delu in avtorskih pogodbah. Pri teh pregledih smo ugotovili naslednje nepravilnosti:

- povračila stroškov za prehrano in prevoz na delo se niso izplačevala na podlagi evidence prisotnosti na delu, evidence so bile pomanjkljive tudi pri službenih potovanjih;
- pri osebni uporabi službenih avtomobilov ni bila v vseh primerih obračunana dohodnina, niso se vodile evidence o opravljenih vožnjah ali pa niso bili sprejeti ustrezni notranji akti;
- izplačevale so se ugodnosti, za katere v predpisih ni podlage (dodatna zavarovanja delavcev, ozimnica);
- za vrsto del, ki se po zakonu ne morejo šteti za avtorska, so bile sklenjene avtorske pogodbe ali pa so se sklepale pogodbe o delu v nasprotju z omejitvami iz zakona.

V zvezi s temi nadzori smo izdali 20 sklepov oziroma nalogov za odpravo nezakonitih dejanj po 26. členu ZARcS.

Ugotovili smo, da so nadzorovane osebe v državni upravi imele izdelane akte o sistemizaciji, vendar zanje niso dobile potrebnega soglasja vlade. Pri nadzorih smo ugotavljali, da sistemizacija praviloma ne služi svojemu namenu, ampak se sprejema zgolj zato, da se zadosti predpisom. Tudi kadrovska komisija Vlade Republike Slovenije daje soglasje na sistemizacijo brez vsebinske, včasih pa tudi brez formalne kontrole njene utemeljenosti in zakonitosti. Število zaposlenih v državni upravi je praviloma manjše od števila sistemiziranih delovnih mest. Vzrok so poleg proste presoje števila sistemiziranih delovnih mest tudi omejitveni ukrepi v zaposlovanju, ki jih je sprejela vlada. Ker so bili ukrepi kratkoročne narave se niso kazali v sistemizacijah, zaradi linearnega delovanja na vse državne organe, pa je ukrep vplival na izvajanje nalog posameznih organov. Ugotovljeno je bilo, da so najslabše zasedena delovna

mesta višjih upravnih delavcev, kar verjetno vpliva na kvaliteto opravljenih nalog. Do enakih ugotovitev smo prišli pri opravljenih nadzorih, kjer smo ugotovili odstopanja med sistemiziranimi in nesistemiziranimi delovnimi mesti ter odstopanja pri izpolnjevanju pogojev za zasedbo delovnih mest (zahtevana delovna doba, stopnja in smer izobrazbe).

Ravno nasprotne ugotovitve pa izhajajo iz nadzorov v nekaterih javnih zavodih v zdravstvu in šolstvu. Tam smo ugotavljali večje število dejansko zaposlenih, kot izhaja iz veljavnih normativov in standardov.

3.3.1 Plače v državni upravi

a.) Osnovna plača v državni upravi

Pri opravljenih nadzorih nismo ugotovili večjih nepravilnosti pri določanju osnovne plače. Problem obstaja v primerih, kjer gre za specifična delovna mesta, ki jih ni mogoče uvrstiti med tipična delovna mesta, določena v Tabeli o količnikih za določanje osnovnih plač, ki je sestavni del ZRPJZ. V takih primerih so nadzorovane osebe na podlagi zakonskega pooblastila (10. člen ZRPJZ) določale osnovne plače teh delovnih mest podobne stopnje zahtevnosti, pri čemer so praviloma določale višje količnike.

Pri preverjanju utemeljenosti napredovanja zaposlenih v državni upravi smo ugotovili več nepravilnosti, ki so se nanašale predvsem na napredovanje pri prvih zaposlitvah delavcev. Z napredovanjem so nadzorovane osebe določale višjo plačo zaposlenim, čeprav pogoji, ki jih ZRPJZ taksativno določa za napredovanje na delovnem mestu, niso bili izpolnjeni. Številne nadzorovane osebe nimajo sprejetih pravilnikov o napredovanju ali pa imajo v svojih aktih določene dodatne možnosti za napredovanje mimo zakonsko določenih, s čimer širijo možnosti napredovanja mimo zakona.

Pri nekaj nadzorih smo ugotovili, da so delavci napredovali le na podlagi delovne dobe, kar je v nasprotju z ZRPJZ. Nadalje nadzorovane osebe niso upoštevale omejitve, da za 4 ali 5 plačilnih razredov višje od plačilnega razreda, v katerega je razvrščen količnik delovnega mesta, ne more napredovati več kot 5 % zaposlenih v organu oz. službi, in dopuščale napredovanje večjemu številu zaposlenih.

b.) Delovna uspešnost v državni upravi

Delavci lahko dobijo del plače iz naslova delovne uspešnosti, vendar je le-ta omejena v obsegu 3 % sredstev za plače in na posameznega delavca do 20 % njegove osnovne plače. V ta obseg sredstev se ne všttevajo sredstva za plačilo uspešnosti funkcionarjev, ki ne prejemajo funkcijskega dodatka, kar pomeni, da za priznavanje dela plač iz tega naslova za državne sekretarje in druge funkcionarje ni omejitev glede obsega sredstev. Ti v posameznih ministrstvih iz naslova delovne uspešnosti dobivajo

znaten del plače in se tako njihove plače približajo plačam funkcionarjev, ki jih imenuje Državni zbor (ministrom).

Obseg sredstev za delovno uspešnost delavcev je nabrž premajhen, da bi lahko spodbudno vplival na delavce, da bi bistveno presežali pričakovane delovne rezultate (iz tega naslova posamezni delavci prejemaajo 5.000,00 SIT bruto ali pa celo manj).

c.) Dodatki v državni upravi

Vrsto dodatkov za zaposlene v državni upravi določa 66. člen ZDDO, in sicer za:

- posebne delovne pogoje, ki izhajajo iz razporeditve delovnega časa,
- delo, daljše od polnega delovnega časa,
- nočno delo,
- delo ob nedeljah, praznikih in drugih dela prostih dnevih,
- delo v deljenem delovnem času,
- stalno pripravljenoost in dežurstvo.

Višino posameznih dodatkov določa Sklep Izvršnega sveta Skupščine SR Slovenije iz leta 1991, ki velja ne le za državno upravo, pač pa za vse organizacije, ki se financirajo iz proračuna.

Za določene državne organe je do 5. julija 1996 veljala Uredba o količnikih za določitev osnovne plače funkcionarjev, ki jih imenuje Vlada Republike Slovenije, in drugih zaposlenih v službah Vlade Republike Slovenije, upravnih organih in upravnih enotah (v nadaljevanju uredba). Ta uredba je določila nekatere nove dodatke (za delovna mesta inšpektorjev, za posebne obremenitve na delovnem mestu, za znanje jezika narodnosti...). V letu 1996 je bila namesto navedene sprejeta nova uredba, ki je določila še več dodatkov in zajela širši krog upravičencev. Menimo, da je ta uredba presežla zakonska pooblastila, ker je določila vrsto novih dodatkov za delavce v državni upravi, čeprav za to ni pooblastila v ZRPJZ.

Nadaljnja ugotovljena nepravilnost je, da posamezni državni organi nimajo sprejetih sodil, ki bi se dala preizkusiti v revizijskem postopku in na podlagi katerih bi bilo možno preveriti upravičenost dodatkov posameznim delavcem. Na podlagi določenih dodatkov (npr. za pooblaščenost, za vrednotenje posebnih pogojev in odgovornosti) se priznava tudi zavarovalna doba, ki se šteje s povečanjem (beneficirana delovna doba), čeprav bi se ta lahko priznavala zavarovancem le za težka in zdravju škodljiva dela.

Pri opravljenih nadzorih smo ugotovili, da se je 20 % dodatek za vrednotenje posebnih delovnih pogojev in odgovornosti izplačeval višjim upravnim delavcem, ne da bi bili sprejeti akti, na podlagi katerih bi bilo možno preverjanje zakonskih norm o tem, ali vsi višji upravni delavci, ki prejemaajo tovrstne dodatke, opravljajo ustrezna dela. Na enak način se je izplačeval 20 % dodatek za pooblaščenost. Pri tem so bila pooblaščenost in s tem sam dodatek določena na nepreverljiv način.

Enako kot za višje upravne delavce velja tudi za druge delavce, saj nekatera ministrstva nimajo izdelanih sodil, na podlagi katerih bi Računsko sodišče lahko preverilo upravičenost prejemanja različnih dodatkov (npr. do 20 % dodatek za organizacijska, vodstvena, inšpekcijska in operativna dela obrambe in zaščite, 10 % dodatek za strokovno - tehnična, analitična, nadzorna in druga obrambna ter zaščitna operativna dela temeljne dejavnosti, 5 % dodatek za pomožna tehnična in manipulativna dela itd.). Zato ni bilo možno preveriti, ali posamezno delovno mesto ustreza opisanim zahtevam in ali se posameznemu delavcu upravičeno priznavajo dodatki. Nekateri delavci, ki jim je bil priznan določen dodatek, imajo neupravičeno priznано tudi zavarovalno dobo, ki se šteje s povečanjem, iz enakih razlogov, kot je bilo ugotovljeno pri višjih upravnih delavcih.

Pri dodatku za delovno dobo je pri večini nadzorovanih oseb upoštevana le dejanska delovna doba v skladu z 19. členom ZRPJZ in 38. členom KPND. Računsko sodišče pa je pri nekaterih nadzorovanih osebah tudi pri tem dodatku opazilo nepravilnosti. Tri nadzorovane osebe so pri izračunavanju dodatka na delovno dobo upoštevale tudi delovno dobo, ki se šteje s povečanjem, čeprav niti KPND niti ZDDO ne opravičuje dodatka, v katerem je upoštevana delovna doba, ki se šteje na tak način.

3. 3. 2 Plače v javnih zavodih

a.) Osnovna plača v javnih zavodih

Pri nadzoru na področju zdravstva smo ugotovili, da so nadzorovane osebe neopravičeno določile višjo osnovno plačo od predpisane in tako kršile zakonske podlage. Ker je osnovna plača osnova za izračun uspešnosti in dodatkov, so bili v teh primerih tudi uspešnost in vsi dodatki izračunani previsoko. V enem primeru je bilo ugotovljeno, da je upravnik z odločbami zaposlenim odredil nekaterim višje drugim pa nižje osnovne koeficiente, kot jih je v skladu z ZRPJZ potrdilo pristojno ministrstvo.

Tudi pri preverjanju napredovanja zaposlenih v javnih zavodih smo ugotovili podobne nepravilnosti kot pri napredovanju zaposlenih v državni upravi, predvsem glede izvajanja zakonskih določb in podzakonskih aktov in pravilnikov o napredovanju po posameznih dejavnostih (šolstvo, zdravstvo, kultura itd.). Splošni akti posameznih nadzorovanih oseb so določali dodatne možnosti, po katerih so lahko pri prvih razporeditvah upoštevali izjeme od zakonskih pogojev, določenih za napredovanje. Opravljeni nadzori pri javnih zavodih so pokazali, da so delavci pri nekaterih nadzorovanih osebah napredovali samo na podlagi delovne dobe, kar je v nasprotju z ZRPJZ. Nadalje smo ugotovili, da so nekateri javni zavodi kršili 14. člen ZRPJZ, ker niso imeli sprejetega pravilnika o napredovanju delavcev in zato je bilo napredovanje opravljeno brez ustrezne pravne podlage.

Delavci pri nekaterih nadzorovanih osebah so napredovali kljub temu, da niso izpolnjevali pogojev iz 1. odstavka 14. člena ZRPJZ. Tako so na primer nadzorovane osebe kot razlog za napredovanje delavcev navajale deljen delovni čas, delo s kemi-

kalijami, dežurstvo med daljšimi prazniki oz. kolektivnimi dopusti, vodenje manjšega oddelka itd.

b.) Delovna uspešnost v javnih zavodih

ZRPJZ v tretjem odstavku 18. člena določa za javne zavode, ki pridobivajo del sredstev s prodajo blaga in storitev na trgu, da lahko v soglasju z ustanoviteljem povečajo obseg sredstev za mesečno plačilo delovne uspešnosti. Javni zavodi so to določbo upoštevali tako, da se je obseg sredstev za mesečno plačilo delovne uspešnosti priznaval od 10 % do 20,6 % sredstev za plače, kot je to bilo dogovorjeno v soglasju z ustanoviteljem. Tako postopanje je bilo pravilno. Določeni javni zavodi pa so si razlagali normo 2. člena ZRPJZ tako, da omenjeni zakon velja samo za del plač iz proračuna, ne pa iz sredstev od prodaje blaga in storitev na trgu. To razlago so utemeljevali z 2. odstavkom 48. člena Zakona o zavodih, ki določa, da sme zavod uporabiti presežek prihodkov nad odhodki le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če z aktom o ustanovitvi ni drugače določeno. V opravljanje dejavnosti naj bi sodil tudi strošek dela. Menili smo, da je taka razlaga napačna, saj je treba ZRPJZ šteti kot *lex specialis*, ki določa plače v javnih zavodih. Zato smejo javni zavodi omenjene presežke nameniti za plače in druge prejemke v skladu z 18. členom ZRPJZ. Ta dopušča, da lahko izplačajo za ta namen več kot 3 % od obsega sredstev za plače le v soglasju z ustanoviteljem ob 20 % omejitvi od osnovne plače za posameznika. To izhaja tudi iz sklepa Vlade RS, št. 113-02/94-14/66-8 z dne 6. 10. 1994, ki je določil, da javni zavod lahko oblikuje ta dodatna sredstva le, če z omenjenim sklepom vlade izpolnjuje določene pogoje. Ti pogoji so predvsem odvisni od uspešnosti poslovanja zavoda. Isti sklep vlade je omejil ta obseg sredstev in prepustil posameznim ministrstvom, da določijo njihovo višino in podrobnejša merila.

Nadalje smo ugotovili, da večina nadzorovanih oseb ni upoštevala določila 17. člena ZRPJZ, ki določa, da morajo imeti v avtonomnem aktu izdelana merila za ugotavljanje delovne uspešnosti. Ta del plač se je običajno razdeljeval na podlagi ocen ministrov in direktorjev uprav, direktij in javnih zavodov ter drugih odgovornih delavcev. Pri enem nadzoru je bilo ugotovljeno, da je bila delovna uspešnost poslovnega organa javnega zavoda izplačana kljub temu, da organ, pristojen za imenovanje, ni dal soglasja k delu plače za delovno uspešnost. V drugem primeru je bilo ugotovljeno, da je bil del plače za delovno uspešnost izplačan po odredbi direktorja v nezakoniti obliki kot poračun prehrane in prevozov. V tretjem primeru se je kot merilo za delovno uspešnost direktorja štela njegova prisotnost na delu.

c.) Dodatki v javnih zavodih

Za obračun dodatkov v javnih zavodih veljajo KPND in kolektivne pogodbe za posamezne dejavnosti. KPND določa dodatke v 38. členu za posebne obremenitve pri delu, neugodne vplive okolja, nevarnosti pri delu in delo v delovnem času, ki je za delavce manj ugoden v primeru, ko so to posebni pogoji, ki se občasno pojavljajo in zato niso ovrednoteni v osnovni plači. Dodatki se obračunavajo le za posebne delovne pogoje, ki se občasno pojavljajo, in le za čas, ko je delavec delal v pogojih, zaradi

katerih mu dodatek pripada. Na tej podlagi kolektivne pogodbe dejavnosti določajo posebne dodatke in njihovo višino.

Ugotovili smo, da so javni zavodi ravnali nepravilno predvsem iz dveh razlogov:

- ker so z internimi splošnimi akti določali nove dodatke;
- ker so določali višje dodatke, kot so bili dovoljeni po 20. členu ZRPJZ oz. ustrezni kolektivni pogodbi.

Tako so določali nove dodatke za upokojitev, imenovanim na funkcijo in za dvo-semestrski študij z zaključnim izpitom, za delo med inventurami, dodatek za povečane obremenitve itd. V nekaterih javnih zavodih je bil določen funkcijski dodatek tudi osebam, ki niso bile funkcionarji po veljavnem zakonu. Višine dodatkov so presegle tako, da so:

- dodatek oblikovali v višini količnika namesto po opravljenih urah dela;
- obračunavali večje število ur od dejansko opravljenih;
- kopičili dodatke, ki se med seboj izključujejo.

Vedno novi dodatki se določajo v kolektivnih pogodb posameznih dejavnosti, zaradi česar se večajo razlike med zaposlenimi v javnem sektorju.

Pri izračunu dodatka za delovno dobo so nekatere nadzorovane osebe v osnovo za obračun vključile dodatek za delovno uspešnost, dodatek za delo v deljenem delovnem času, dodatek za vodenje, dodatek za nadomeščanje, dokupljeno zavarovalno dobo itd. To je v nasprotju z 20. členom ZRPJZ, ustrezno kolektivno pogodbo dejavnosti in stališči Komisije za razlago KPND.

Nadalje je ena nadzorovana oseba obračunavala 0,25 % dodatek delavkam takoj po dopolnjenem 25. letu delovne dobe, druga nadzorovana oseba pa je omenjeni dodatek priznavala v premajhni višini. To ni v skladu s tretjim odstavkom 38. člena KPND, ki določa, da se dodatek za delovno dobo delavkam, ki imajo več kot 25 let delovne dobe, poveča še za 0,25 % za vsako izpolnjeno (in ne le začeto) leto delovne dobe nad 25 let.

3.3.3 Plače občinskih funkcionarjev

Izplačila občinskim funkcionarjem smo pregledali v 6 bivših občinah in pri tem ugotovili za 100,6 mio SIT nezakonitih izplačil. Polovica ugotovljenih nezakonitosti je imela podlago v nezakonitih sklepih izvršnih svetov občin in se je nanašala na poračune plač funkcionarjem, ki se jim je iztekal mandat. Druga polovica nezakonitosti pa se je nanašala na določanje dodatkov za težje pogoje dela, za delovno uspešnost, dodatka za delovno dobo, previsoko določeno osnovno plačo ter na izplačilo nadur.

Ugotavljamo, da so občine premalo pozorne na 6. člen Zakona o financiranju občin, ki določa, da se lahko sredstva proračuna uporabijo le, če so izpolnjeni vsi z zakonom ali drugim aktom predpisani pogoji in na 70. člen Zakona o lokalni samoupravi, da morajo materialni akti in akti poslovanja občine temeljiti na zakonu in drugem zakonitem predpisu.

Nekatere nepravilnosti izhajajo iz občinskih statotov in drugih aktov, ki urejajo plače in niso usklajeni z zakoni in podzakonskimi predpisi. Ena od posledic takšnega stanja je obračunavanje in izplačevanje plač občinskim uslužbencem po merilih, ki veljajo za funkcionarje npr. za sekretarje občinskega sveta in vodje notranjih organizacijskih enot občinske uprave.

Za leto 1995 smo preverili izplačilo palač funkcionarjev v 10. novih občinah, kjer smo ugotovili za 18 mio nezakonitih izplačil, kar je bistveno manj kot v starih občinah leto poprej. Glavne ugotovitve podajamo v nadaljevanju.

a.) Osnovna plača

Pri nadzorih plač, izplačanih občinskim funkcionarjem, so bile ugotovljene nepravilnosti pri izplačilih poračunov za prvo trimesečje leta 1995. Za to obdobje so občine izplačevale poračune, ki se nanašajo na spremembo količnikov po Začasnem sklepu o razvrstitvi občin v skupine in določitvi količnika za najvišje vrednoteno funkcijo v posamezni skupini. V začasnem sklepu je določba, da veljajo novi količniki od 11. marca 1995 dalje, vendar tega datuma nekatere občine niso upoštevale, saj so količniki za najvišjo vrednoteno funkcijo, ki se po omenjenem začasnem sklepu uporablja od 11. marca 1995, uporabile že pred tem datumom. V teh primerih smo predlagali, da občine akte uskladijo in nezakonito izplačane zneske izterjajo.

Ugotavljamo tudi, da bi bilo treba razdelati zgornjo mejo dovoljene plače za tajnike občin. Po obstoječi ureditvi je enaka zgornja meja dovoljene plače za tajnika npr. mestne občine in vseh primestnih občin.

b.) Delovna uspešnost

Višina dela plače za delovno uspešnost za najvišje vrednoteno funkcijo v občini je določena v točki III Začasnega sklepa o razvrstitvi občin v skupine in določitvi količnika za najvišje vrednoteno funkcijo v posamezni skupini in znaša največ 50 %. Pri nadzorih smo ugotovili, da je nekaj občinskih funkcionarjev prejelo del plače za delovno uspešnost nad najvišjo možno višino, določeno v omenjenem sklepu. Previsoko izplačan del plače za delovno uspešnost je bil ugotovljen v 6 občinah in je znašal skupaj 6,3 mio SIT. Razlog je v izplačilih nad maksimalno višino ali pa v obračunu uspešnosti od nepravilne, previsoke osnove. Zaradi nedorečenih predpisov in neurejenih razmer v novih občinah smo upoštevali kot pravilna tudi izplačila na podlagi aktov, ki jih je sprejela Komisija za volitve, imenovanja in administrativne zadeve občine, v kolikor so bila v okviru zgornje meje do 50%, kot jo je za občinske funkcionarje s sklepom določila istoimenovana komisija državnega zbora. Predlagamo, da se zgornja meja dela plače za delovno uspešnost občinskih funkcionarjev določi v zakonu.

Zakon o lokalni samoupravi daje članom nadzornih odborov občin položaj in plačo, kot je določena za občinske uslužbence, kar ni v skladu z opredelitvijo nadzornega odbora kot samostojnega organa občine. Predlagamo, da se člane nadzornega odbora opredeli za občinske funkcionarje in se s tem uskladi položaj članov nadzornega odbora s položajem, ki ga ima nadzorni odbor, kot samostojni organ občine.

c.) Dodatki

Obračunavanje in izplačevanje dodatkov občinskim funkcionarjem je opredeljeno v Zakonu o funkcionarjih v državnih organih in v ZRPJZ, občine so različno razumele veljavnost oz. neveljavnost določil o dodatkih na plačo. V nekaterih občinah je veljalo tudi zmotno prepričanje, da je dovoljeno vsako izplačilo funkcionarjem, ki ga odredi občinski svet, ne glede na podlago v zakonu ali drugem predpisu.

Ugotovili smo izplačevanje dodatka za delovno dobo v previsokem znesku (nepravilno uporabljena osnova za obračun) ter izplačevanje dodatkov, ki funkcionarjem ne pripadajo npr. dodatek za nezdržljivost opravljanja funkcije, dodatek za deljen delovni čas, dodatek za dežurstvo, dodatek za posebne pogoje dela ipd. Vsi ti dodatki za funkcionarje z zakonom niso določeni, zato niso dovoljeni. Izplačevanje nezakonitih dodatkov na plačo je znašalo skupaj 5,6 mio SIT.

3.4 Javna naročila

V letu 1996 smo na podlagi programa dela Računskega sodišča opravili revidiranje nekaterih javnih naročil. Javna naročila smo revidirali posamezno (kot posamezne projekte) ali pa v okviru nadzora poslovanja pri ministrstvih. Pri razumevanju javnega naročila smo izhajali iz definicije javnega naročila, ki je dana v 2. členu Odredbe o postopku za izvajanje javnega razpisa za oddajo javnih naročil (UL RS, št. 28/93 in 19/94, v nadaljevanju: odredba). Javna naročila tako obsegajo izdelavo investicijske in tehnične dokumentacije, gradnjo objektov in njihovih delov, vzdrževalna dela, rekonstrukcije in prenove objektov, naprav ali njihovih delov, nabavo, dobavo, montažo oziroma vgraditev napeljav, naprav in opreme, druge nakupe oziroma nabavo potrošnega in režijskega blaga, raziskovalne naloge, projektantske, inženirske, svetovalne in druge intelektualne storitve ter druge storitve, vključno s storitvami vzdrževanja.

Cilj revidiranja je bil preveriti pravilnost postopkov za izvajanje javnega razpisa, kot ga določa omenjena odredba. Pri tem smo posebno pozornost posvetili:

- preverjanju pogojev za začetek postopkov javnega razpisa, določenih v 4. členu odredbe,
- preverjanju pravilnosti postopkov samega javnega razpisa in ustreznosti njegove vsebine,
- presoji gospodarnosti pri izbiri izvajalca z javnim razpisom,

- sklepanju pogodb na podlagi javnega razpisa in spreminjanju pogodbenih elementov med izvajanjem javnih naročil, ki smo jih presojali z omejitvami, ki izhajajo iz javnih razpisov,
- organizaciji in vodenju kakovostnega in finančnega nadzora nad izvedbo del.

3.4.1 Javne gradnje

Revizija javnih gradenj, kamor štejemo tudi prenove, rekonstrukcije in investicijsko vzdrževanje, so prikazane v tabeli 10.

TABELA 10
Revizija javnih gradenj

Javno naročilo	Revidirane osebe	Vrednost v milijon SIT	Vrsta mnenja
Avtocestni odsek Vransko - Blagovica	MPZ, MOP, DARS	34.450,0	0
Operacijski blok in centralna enota za intenzivno medicino SBC	Ministrstvo za zdravstvo	396,3	2
Posodobitev mednarodnega mejnega prehoda Dolga vas	Servis skupnih služb vlade	240,1	0
Izgradnja poslovne stavbe ob Langusovi cesti v Ljubljani	Servis skupnih služb vlade	2.123	0
Adaptacija kompleksa Mladika	Servis skupnih služb vlade	394,6	0
Obnova in razširitev kuhinje Državnega zbora	Državni zbor	101,7	4
Prenove vojašnice v Murski Soboti	Ministrstvo za obrambo	162,6	2

V tabeli pomeni:

0 - revizija še ni končana 2 - mnenje s pridržkom 3 - negativno mnenje 4 - mnenje ni bilo opredeljeno

MPZ - Ministrstvo za promet in zveze MOP - Ministrstvo za okolje in prostor DARS - Družba za avtoceste RS

Pomembne ugotovitve revidiranja javnih gradenj so:

- Proračunski uporabniki proračunskih sredstev ne upravljajo dovolj skrbno. Javni razpisi za oddajo del in storitev se ne izvajajo na zadovoljivi strokovni ravni, razpisna dokumentacija je pomanjkljiva, največkrat pa niso določena jasna in strokovno utemeljena sodila za izbor izvajalca.
- Proračunski uporabniki predplačil in pogodb ne zavarujejo skladno s predpisi. Veliko je primerov, ko se namesto pogodbeno dogovorjenega bančnega jamstva ali drugih kakovostnih finančnih zavarovanj uporabniki proračunskih sredstev zadovoljijo z akceptnim nalogom ali drugimi nekakovostnimi instrumenti. Prav tako se ne preverja boniteta izvajalcev oziroma dobaviteljev. Javna sredstva so bila s tem izpostavljena nepotrebnemu tveganju izgube. Pogodbeno dogovorjene obresti za avanse v večini primerov niso bile izterjane.
- Nacionalni programi posameznih sektorjev, ki so del razvojne politike države, bi morali temeljiti na jasnih strateških izhodiščih ob upoštevanju natančno določenih in merljivih ciljev. Računsko sodišče je pri svojem dosedanjem delu ugotovilo, da nacionalni programi pogosto ne temeljijo na realnih ocenah (dinamiki izvedbe, finančnih ocenah, ki so navadno podcenjene...), zato je njihovo izvajanje lahko vprašljivo. Predvsem pa se nacionalni programi ne dopolnjujejo z novimi spoznanji, temveč nosilci programov predlagajo v potrditev le letne izvedbene programe (primer: DARS). Za presojo izvedljivosti nacionalnega programa s sprejemljivim tveganjem, v predvidenem časovnem, prostorskem in finančnem okviru bi bilo treba predhodno zagotoviti ustrezne analize, kar pa še ni redna praksa.
- Pri nadzoru priprave predloga naložbene odločitve smo ugotovili, da je nadzorovana oseba opustila nekatera potrebna predhodna dela in ni dovolj skrbno pripravila vseh strokovnih podlag, ki bi bile potrebne za gospodarno odločitev, druga pa tega ni preverila. Strokovne podlage bi morale biti izdelane tako skrbno, da bi bili vsi stroški naložbe ocenjeni in pojasnjeni s sprejemljivim tveganjem. Pokazalo se je, da strokovne podlage za sprejemanje odločitve niso bile dovolj skrbno pripravljene, zato obstaja velika stopnja tveganja, da bo poraba javnih sredstev previsoka. Hkrati pa niso podani pogoji za sprejemanje gospodarnih odločitev.
- Podobne so bile tudi ugotovitve pri reviziji obnove in razširitve kuhinje v Državnem zboru. Investitor ni presojal variantnih predlogov rešitev za zagotavljanje prehrane poslancem, gostom in zaposlenim v Državnem zboru. Ugotovili smo tudi, da razpisna dokumentacija ni bila popolna, ker popisi del niso bili natančno določeni. Zaradi tega ni bilo mogoče opraviti primerljivosti ponudb in oceniti, ali je bil najdražji ponudnik, ki je bil izbran, tudi najboljši.
- Nadzor naložbe v bolnišnici je bil omejen na naloge, ki naj bi jih v okviru svojih pristojnosti izvedla revidirana oseba - Ministrstvo za zdravstvo. Ugotovljene so bile napake pri izboru izvajalca supernadzora, pomanjkljivosti so bile odkrite pri pregledu dokumentacije za izvedbo javnega razpisa za izbor dobavitelja opreme ter kršitve pri spoštovanju rokov, posledica česar je bila podražitev celotne naložbe. Odkrite pa so bile tudi pomanjkljivosti pri izvajanju nadzora nad izvajanjem pogodbe in pri uporabi instrumentov zavarovanja pogodbe in predplačil.

3.4.2 Javna naročila blaga ali storitev

Revidiranje javnih naročil blaga in storitev je v največji meri zajemalo skupino proračunskih odhodkov, ki se v proračunu izkazujejo kot materialni stroški. Obseg in vrsta revizij je razvidna iz tabele 11.

TABELA 11
Revizije javnih naročil blaga in storitev

Predmet revidiranja	Vrednost v milijon SIT	Vrsta mnenja
Materialni stroški na Ministrstvu za okolje in prostor	1.394,6	3
Poslovanje Zavoda za prestajanje kazni zapora Maribor	33,6	2
Poslovanje Zavoda za prestajanje kazni mladoletniškega zapora in kazni zapora Celje	18,3	3
Proračunska postavka obramba pred točo na Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	274,3	3

V tabeli pomeni:
2 - mnenje s pridržkom 3 - negativno mnenje

Glavne ugotovitve revizije javnih naročil blaga in storitev so:

- Ministrstva in drugi proračunski uporabniki pri oddaji del, ki se nanašajo na proračunske postavke skupine materialnih stroškov, niso dosledno spoštovali določb ZIPro in odredbe.
- Pogoste so kršitve zlasti pri postopnih dobavah blaga. Posamezni računi za delne dobave sicer ne presegajo zneskov, določenih z ZIPro, vendar pa skupne vrednosti vseh nabav posamezne vrste blaga oziroma materiala presegajo ta znesek. Zato bi morale biti take dobave izvedene na podlagi javnega razpisa za izbiro najugodnejšega izvajalca (dobavitelja), kjer skupna vrednost dobav presega vrednost, določeno z zakonom, moralo pa bi biti pridobljeno tudi soglasje Ministrstva za finance. Zaradi nedosledne uporabe javnih razpisov obstaja dvom o gospodarnem ravnanju s sredstvi.
- Na Zavodu za prestajanje kazni zapora Maribor in Zavodu za prestajanje kazni mladoletniškega zapora in kazni Celje je bilo ugotovljeno, da pomembni dobavitelji materiala, osnovnih sredstev, pisarniške opreme ter dobavitelji pekarskih in

mesnih izdelkov niso bili izbrani z javnim razpisom. Enaka nepravilnost je bila ugotovljena pri reviziji poslovanja na Okrožnem sodišču v Ljubljani za nabave storitev vzdrževanja.

3.5 Subvencije

Revidirali smo dodeljevanje in namensko porabo sredstev za ukrepe aktivne politike zaposlovanja pri Ministrstvu za delo, družino in socialne zadeve v letu 1995 v višini 2,5 mlrd SIT. Revizija se je nanašala na prejete subvencije za ohranjanje delovnih mest, za prekvalifikacije in dokvalifikacije delavcev ter za odpiranje novih delovnih mest. Izvedena je bila na Ministrstvu za delo, družino in socialne zadeve, na Republiškem zavodu za zaposlovanje, pa tudi pri nekaterih podjetjih, prejemnikih subvencij.

Na Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano smo revidirali porabo sredstev, namenjenih za regresiranje kmetijske pridelave.

Pomembnejše ugotovitve, ki izhajajo iz opravljenih nadzorov, so:

- Sredstva subvencij so dodeljena v nasprotju z Zakonom o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti (Ur. l. RS, št. 17/95), Pravilnikom o sofinanciranju prekvalifikacij ali dokvalifikacij presežnih delavcev (Ur. l. RS, št. 17/95) in Zakonom o dohodnini (Ur. l. RS, št. 8/95) in z Navodili o postopku za nadomestitev dela stroškov delodajalcu za ohranitev produktivnih delovnih mest.
- Merila dodeljevanja sredstev so pomanjkljiva oziroma neoperativna. Sproti se dopolnjujejo, spremembe pa niso javno objavljene. Pri dodeljevanju sredstev se nedosledno uporabljajo predpisi, ki urejajo javna naročila in zagotavljajo gospodarnost.
- Nadzor ministrstva nad izvajanjem pogodbenih določil je pomanjkljiv in nezadosten, da bi lahko učinkovito preprečeval nenamensko porabo sredstev pri prejemniku subvencije. Ukrepanje ob ugotovljeni nenamenski porabi je nedosledno in neučinkovito. Odgovornost za delo in izvedene naloge ni opredeljena, prav tako tudi ne sankcije.
- Pri spremljanju namenske porabe sredstev po proračunskih postavkah ugotavljamo, da je vrednost posameznih proračunskih postavk slabo ocenjena. Nazivi proračunskih postavk so pomanjkljivo opredeljeni oziroma so pod eno postavko združeni različni ukrepi aktivne politike zaposlovanja. Ker tudi ministrstvo ne vodi podrobnejše evidence proračunske porabe po posamezni vrsti ukrepa oziroma programa, tako stanje otežuje (onemogoča) nadzor. Ugotavljamo, da določene naloge niso bile izvedene ali pa ne v planiranem obsegu.
- Pri nadzoru namenske porabe sredstev subvencij, prejetih po pogodbah iz leta 1995 ugotavljamo, da posamezni prejemniki subvencij sredstev niso uporabili v skladu s

predloženim programom, na podlagi katerega so jim bila dodeljena. Večina kršitev se nanaša na neizpolnjevanje določb o ohranjanju števila delovnih mest, saj je število zaposlenih manjše, kot je bilo opredeljeno s pogodbo. V posameznih primerih delavci niso zaposleni za nedoločen čas. Pri 7 prejemnikih subvencij v skupni višini 187 mio SIT bi morali za nedoločen čas zaposliti po pogodbah skupaj 3.417 delavcev, med nadzorom pa je bilo zaposlenih le 2.682 delavcev.

- V primerih subvencioniranja prekvalifikacij sredstva niso bila namensko porabljena. Prav tako se niso spoštovale določbe pogodbe v delu, ki se nanašajo na izdajo soglasja k organizacijskim spremembam in odprodajam dela premoženja. Prejemniki sredstev so dolžni poročati o poslovanju in zaposlovanju. Te določbe pogodbe v glavnem ne izvajajo.
- Pri dodeljevanju sredstev za subvencije, ki se vežejo na regres na enoto proizvoda, se le - ta dodeljujejo na podlagi uredbe, s katero je določena višina regresa (med letom se lahko spreminja), in ne na podlagi javnega razpisa, ki bi opredeljeval pogoje za pridobitev subvencije. Upravičenci do subvencij so vsi, ki dostavijo dokumentacijo, individualnih pogodb ni. Na ta način ukrep regresiranja izgublja svojo vlogo regulatorja kmetijske proizvodnje in kmetijske politike.

3.6 Pobiranje javnofinančnih prihodkov

Ob strokovnem sodelovanju revizorjev National Audit Office iz Velike Britanije smo v aprilu 1996 začeli z revizijo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov. Nadzor, ki smo ga prvotno uvedli na Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje ter na Republiški upravi za javne prihodke, smo po reorganizaciji davčne službe v državi razširili še na Davčno upravo Republike Slovenije.

V dosedanjih revizijskih postopkih smo spoznali osebe nadzora in okolje, v katerem so delovale, zbrali obsežne informacije in podatke o inštitucijah, ki so pobirale in nadzirale davke, ter o vrstah javnofinančnih prihodkov. Zbiranje podatkov se je nanašalo na obdobje od leta 1993 do 30. junija 1996. Na podlagi obsežnih analiz in priporočil tujih strokovnjakov smo se odločili za podrobno revidiranje treh vrst davkov, in sicer prometnega davka, davka od dobička pravnih oseb in davka od dohodkov iz dejavnosti, ki ga plačujejo fizične osebe. Izvedli smo obsežne ankete v vseh podružnicah APPNI in vseh izpostavah RUJP ter posneli procese, ki spremljajo registracijo davčnih zavezancev, evidentiranje davčnih obveznosti, odmero in plačevanje davkov, davčni nadzor in pritožbene postopke ter izterjavo neporavnanih obveznosti. S tem smo želeli ugotoviti obstoj notranjih kontrol in oceniti stopnjo tveganja.

Po izdelavi podrobnega načrta revidiranja smo najprej izvedli pilotno revizijo na primeru ene podružnice APPNI in enega davčnega urada. S pomočjo pridobljenih rezultatov smo dokončno določili obseg preiskovanja na izbranem vzorcu štirih podružnic APPNI in štirih izpostav RUJP. Poleg preiskovanja podatkov na izvorni dokumentaciji smo v vseh enotah z metodo intervjujev izpolnili tudi vprašalnike, ki so se nanašali na postopke registracije, plačevanje davkov, potrebna sredstva za delo in

organiziranost davčne službe. Vprašanja smo postavljali tudi vodilnim v novi davčni upravi.

Med poročanjem je izdelava poročila o reviziji v sklepni fazi. Poleg predstavitev ugotovitev iz revizije v obeh prejšnjih inštitucijah, ki sta bili odgovorni za pobiranje in nadziranje javnofinančnih prihodkov, bodo v poročilu predstavljena tudi dosedanja spoznanja o novi davčni službi in dana priporočila za njeno nadaljnje delo. Računsko sodišče si je namreč omenjeno revizijo zastavilo kot zelo zahteven projekt, ki naj bi na podlagi dosedanjega dela APPNI in RUJP pri pobiranju in nadziranju davkov predvsem prispeval k učinkovitejšemu in uspešnejšemu delu Davčne uprave ter omogočil revizorjem Računskega sodišča, da pod stalnim vodstvom izkušenega revizorja iz Državnega revizijskega urada Velike Britanije pridobijo ustrezna znanja in izkušnje za revizije izvajanja nalog.

3.7 Druge revizijske teme

V letu 1996 je Računsko sodišče začelo še nekatere druge revizijske teme. V nadaljevanju navajamo nekaj ugotovitev iz končanih nadzorov:

- Za presojo pravilnosti, zakonitosti in gospodarnosti ravnanja s sredstvi, ki so namenjena za pokrivanje materialnih stroškov, je pomembna ugotovitev, da niso izdelana enotna in jasna sodila o tem, kaj štejemo med materialne stroške uporabnika in kaj med materialne stroške izvajanja določene naloge. Prav tako niso izdelani normativi in standardi za planiranje potrebnega obsega sredstev za delovanje proračunskih uporabnikov in dorečena njihova vsebina. Jasne pa tudi niso razmejitve med sredstvi za delo organa in programskimi sredstvi, saj je bilo opaziti uporabo programskih sredstev za potrebe delovanja proračunskega uporabnika.
- Ministrstva in drugi proračunski uporabniki pri oddaji del, ki se nanašajo na proračunske postavke materialnih stroškov, niso dosledno upoštevali določb ZIPro ter odredbe in tako naročali blago brez javnih razpisov, sklenjenih pogodb in soglasij Ministrstva za finance.
- Na MNZ in MO sta bili ugotovljeni pomanjkljivo evidentiranje in zaključevanje poslovnih dogodkov. Odkrite so bile tudi nekatere druge pomanjkljivosti kot neustrezna, pomanjkljiva ali neverodostojna listina, ki je bila podlaga za plačilo, neustrezno evidentiranje drobnega inventarja, nepravilno obračunani, nepravočasno zaključeni, neupravičeno izdani potni nalogi in na njihovi podlagi izplačana sredstva. Ugotovljene so bile pomanjkljivosti pri opravljanju posameznih postopkov v zvezi z materialno porabo, posebno kar zadeva spremljajoče dokumente pri likvidaciji računov. Pri evidentiranju materialne porabe je prihajalo večasih do pomembnih razlik med materialnim in finančnim knjigovodstvom.
- Z nadzorom na višjem sodišču smo ugotovili, da so po zaključnem računu neupravičeno zadržali neporabljena sredstva. V okviru preveritev nekaterih stroškov na okrožnem sodišču pa smo ugotovili nezakonito porabo proračunskih sredstev za izplačilo avtorskih honorarjev registrskim sodnikom in izbiro dobaviteljev za

nabavo blaga in izvajalcev za opravljanje storitev brez javnega razpisa. Ne gre sicer za sredstva večje vrednosti, ugotovljene nepravilnosti pa imajo posebno težo zaradi nalog, ki jih opravljajo sodišča. Enakega mnenja smo bili pri nadzorih višjega državnega tožilstva, kjer so bile ugotovljene enake pomanjkljivosti.

- Na Ministrstvu za delo, družino in socialne zadeve smo izvedli nadzor dotacij in plačil storitev javnim zavodom v višini 7,6 mlrd SIT. Pri pregledu poslovanja smo ugotovili, da so dotacije in plačila zavodom določeni s pogodbami. Dotacije pokrivajo (v določenem odstotku) zavodove letne stroške dela in materialne stroške z amortizacijo. Ugotovili smo odstopanja med zagotovljenimi sredstvi na podlagi obračunov po pogodbenih elementih oz. zahtevki zavodov in dejanskimi stroški poslovanja. Zahtevki za sredstva dotacij in plačila storitev javnim zavodom so v posameznih primerih oblikovani previsoko in s tem tudi v nasprotju s pogodbenimi določbami, Pravilnikom o oblikovanju cen socialnovarstvenih storitev in Zakonom o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leti 1994 in 1995, ki določajo obseg priznanih stroškov poslovanja. Ugotovljen je bil pomanjkljiv nadzor ministrstva nad delom javnih zavodov. Prav tako je bilo ugotovljeno, da zavodi nimajo vzpostavljenega knjigovodskega evidentiranja prihodkov po namenih in virih niti ne evidentirajo stroškov po stroškovnih nosilcih oz. programih in dejavnostih, kar bi omogočalo nadzor namenske porabe sredstev. V nekaterih zavodih nimajo izdelanih temeljnih aktov ali ti niso usklajeni s predpisi ali pa nimajo soglasja ustanovitelja.
- Revizija zaključnih računov skladov stavbnih zemljišč za leto 1994 je pokazala, da je stanje na tem področju neustrezno, kar je pomembno zlasti zato, ker gre za velik del občinskih prihodkov. Zaradi neustreznega knjigovodskega evidentiranja je vprašljiva kakovost samega upravljanja s prihodki in odhodki ter premoženja in obveznosti skladov. Premoženje in obveznosti skladov so bistveno nepravilno izkazani. Prihodki so se izterjevali premalo skrbno. Sklad v premoženju izkazuje npr. investicijo v vrednosti 430 mio SIT, kljub temu da je isto nepremičnino občina prodala in je v lasti tretje osebe. Hkrati s tem je za isto investicijo obstajalo za 194 mio SIT obveznosti za najeta posojila, ki niso bila nikjer evidentirana. Menimo, da je v tem primeru občina zaradi nerazmejenih pristojnosti s skladom neobvladljivo vlagala in se nenadzorovano zadolževala. V drugem primeru sklad ni izkazoval premoženja v obliki zemljišč in drugih nepremičnin ter finančnih naložb in tako bilančni podatki niso bili izraz dejanskega stanja premoženja sklada in s tem premoženja občine. Praksa knjigovodskega evidentiranja premoženja skladov stavbnih zemljišč je bila od občine do občine različna in ker ni bilo nadzora, tega tudi nihče opazil. V obstoječih predpisih manjka izrecna opredelitev, da se poslovne knjige za sklade stavbnih zemljišč vodijo po sistemu, ki velja za proračun. Čim prej bi bilo treba tudi posodobiti Zakon o stavbnih zemljiščih (1984) in ga uskladiti z novo sistemsko zakonodajo na področju lokalne samouprave.
- Pri preverjanju pravilnosti izkazanega proračunskega presežka občine za leto 1995 smo ugotovili, da le-ta ni pravilno izkazan. Nepravilni sta bili finančno poslovanje in računovodsko izkazovanje med računom proračuna in računi uprave. Proračunski presežki na računih uprave bi morali biti izkazani na računu proračuna in vključeni v zaključni račun proračuna za leto 1995 in kot prenos sredstev iz preteklih let tudi v odlok o proračunu za leto 1996. V zvezi s tem ugotavljamo, da je

opredelitev v Zakonu o financiranju občin (4. člen), da se za vodenje poslovnih knjig ter izdelovanje letnih poročil smiselno uporabljajo določbe predpisov, ki se nanašajo na državni proračun, neustrezna. S tem je predpisana uporaba določb iz več predpisov, kar zmanjšuje preglednost in pomeni plodna tla za različno razumevanje "smiselne uporabe".

- V okviru tematske revizije "Poslovanje lekarn" , ki je bila začeta leta 1996 in še traja, so bile do zdaj ugotovljene zlasti nepravilnosti, ki se nanašajo na pomankljivo ureditev računovodstva z internimi akti, nepregledno organizacijo računovodske službe, neustrezno evidentiranje prihodkov, predvsem tistih s prodajo storitev na prostem trgu, ter na določanje pravic do osebnih prejemkov in plač in izplačila personalnih stroškov.
- V letu 1996 sta bili opravljeni reviziji poslovanja Osnovne šole Toma Brejca in SNG Maribor, katerih cilj je bil ugotovitev zakonitosti in gospodarnosti stroškov poslovanja v letih 1995 in 1996. Oba nadzora sta končana in poročili dokončni. Predvsem v SNG Maribor je bilo ugotovljeno nezakonito in negospodarno ravnanje z javnimi sredstvi. Nezakonito so bili izplačani stroški potovanj, prehrane, nabave blaga in poravnavanja storitev, za katere ni bilo zakonske podlage oziroma verodostojne listine. Negospodarno ravnanje je bilo ugotovljeno pri porabi sredstev za storitve in material, ki niso bili potrebni za opravljanje dejavnosti. Nazakonito in negospodarno porabljenih sredstev je bilo ugotovljenih za 72 mio SIT.

Analiza nezakonitosti in negospodarno porabljenih sredstev kaže, da je SNG izplačevalo visoka sredstva za neopravljena potovanja. Izstavljal je neverodostojne naloge, iz katerih je razvidno, da so bile iste osebe hkrati v dveh različnih krajih ali več oseb po več dni v istih krajih z isto nalogo, vsak z lastnim vozilom. Nezakonito so se plačevale storitve in izstavljal listine na ime fizičnih oseb, ki niso obstajale. Sredstva za prehrambno blago so bila porabljena za plačevanje nadurnega dela, ki ni bilo niti evidentirano kot nadurno delo niti vodeno po osebah, ki so nadurno delo opravljal. Javna sredstva so bila nezakonito porabljena tudi za poravnavanje stroškov telefona, raznih pogodb in dohodnine zasebne narave, ki so se nanašale na samozaposlene delavce.

Odkrito negospodarno ravnanje se je pokazalo pri porabi sredstev za razne rekreacijske storitve (fitnes, masaža), ko se je poleg stroškov storitev plačevala tudi uporaba aparatov, ter pri plačevanju storitev, za katere ni bilo zbranih več ponudnikov in med njimi izbran najugodnejši izvajalec.

- Pri revidiranju znanstvenoraziskovalnih projektov smo ugotovili, da izvajalec znanstvenoraziskovalnega projekta (Biotehniška fakulteta) ne vodi stroškov ločeno po posameznih projektih kot stroškovnih nosilcih, temveč vodi stroške po organizacijskih enotah. Takšen način vodenja in porabe javnih sredstev pomeni kršitev pogodbenih določb o namenski porabi sredstev ter neupoštevanja norme o namenski porabi sredstev Zakona o financiranju javne porabe. Tudi Ministrstvo za znanost in tehnologijo, ki financira znanstvenoraziskovalne projekte, ne zahteva od izvajalcev dokazil o porabi sredstev niti ne opravlja nadzora nad namensko in upravičeno porabo dodeljenih sredstev.

4 ODPRAVLJANJE UGOTOVLJENIH NEPRAVILNOSTI

Poleg poročil o opravljenih nadzorih ZRcS določa tudi nekatere druge pristojnosti in ravnanja Računskega sodišča, ki imajo za cilj neposredno ali posredno prispevati k odpravljanju ugotovljenih nepravilnosti. Sem štejemo:

- nalog za odpravo dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi,
- predlog za razrešitev odgovorne osebe in računovodje,
- vložitev ovadbe ali predloga za uvedbo postopka zaradi prekrška,
- predlog Ustavnemu sodišču za presojo ustavnosti in zakonitosti določenega predpisa.

4.1 Nalog za odpravo dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi

Nalog za odpravo dejanj izda med nadzorom v obliki sklepa pristojni član Računskega sodišča in z njim naloži nadzorovani osebi odpravo tistih dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi. Zoper sklep nadzorovana oseba lahko ugovarja v 8 dneh in o ugovoru odloča tričlanski senat. Nalog je po odločitvi tričlanskega senata dokončen. Zoper ta nalog ni dovoljeno nobeno redno ali izredno pravno sredstvo.

Zakon določa, da mora nadzorovana oseba nalog izvršiti v 15 dneh, ne določa pa načina za njegovo prisilno izvršitev, če ga nadzorovana oseba ne izvrši prostovoljno. Prisilna izvršitev ni možna tudi po drugih predpisih, saj navedeni sklep ni ne sodna niti upravna odločba. Če nadzorovana oseba naloga ne izvrši, predlaga predsednik Računskega sodišča (v skladu z določbo 35. člena ZRacS) uvedbo postopka o prekršku.

Nalog se nanaša predvsem na kršitev tistih zakonov in drugih predpisov, ki jih lahko preverja Računsko sodišče v okviru svoje pristojnosti (Zakon o računovodstvu, Zakon o izvajanju proračuna itd.), ne pa na tiste zakone in predpise, na podlagi katerih je določena pristojnost nadzora drugih organov (npr. davčne inšpekcije, inšpekcije dela, devizne inšpekcije). Zaradi omenjenega Računsko sodišče izda sklep za odpravo le tistih nezakonitih dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi, ki so v njegovi pristojnosti, v drugih primerih pa odstopa zadeve pristojnim organom.

Omenjeni sklep se lahko izda v katere koli fazi nadzora Računskega sodišča (tudi pred izdajo predhodnega poročila ali poročila ali dokončnega poročila).

V letu 1996 smo izdali 20 nalogov za odpravo dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi. Večina sklepov se je nanašala na odpravo nepravilnosti pri izplačilih plač in drugih osebnih prejemkov, ko je šlo za nepravilnosti, ki so se dogajale daljše časovno obdobje. Izdaja teh sklepov je bila v navedenih primerih nujna, da se izplačila osebnih prejemkov uskladijo s predpisi in da se odpravijo t. i. sistemske napake in uskladi ravnanje nadzorovane osebe s predpisi. Hkrati je Računsko sodišče

naložilo nadzorovanim osebam, da za nezakonito izplačane zneske vzpostavijo terjatve in te zneske izterjajo od tistih, ki so jih neupravičeno prejeli.

V nekaterih primerih so nadzorovane osebe same odpravile ugotovljene nepravilnosti, nekateri nezakonito izplačani zneski pa so bili vrnjeni.

4.2 Predlog za razrešitev odgovorne osebe in računovodje

Če Računsko sodišče ugotovi hujše nepravilnosti, škodo ali zlorabe, lahko nadzorovani osebi predlaga razrešitev dolžnosti odgovorne osebe in računovodje. Nadzorovana oseba mora predlagane osebe takoj razrešiti. Zakon daje pravico do ugovora odgovorni osebi in računovodji, ne pa nadzorovani osebi. Drugi odstavek 33. člena ZRacS določa, da ugovor ne zadrži izvršitve. Odgovorna oseba nadzorovane osebe (ne pa nadzorovana oseba) se lahko kaznuje za prekršek, če na zahtevo Računskega sodišča ne razreši dolžnosti odgovorne osebe in računovodje.

Nadzorovana oseba nima pravice presoje o primernosti izreka predlaganega sklepa Računskega sodišča, ampak je odločitev Računskega sodišča zanjo obvezna. Ta mora takoj razrešiti dolžnosti odgovorno osebo in računovodjo, ne glede na njun ugovor. Seveda je pri tem treba upoštevati, da postopki razrešitve terjajo določen čas, ki bo praviloma daljši kot čas, v katerem mora odločiti senat Računskega sodišča o sprejemu dokončne odločitve v primeru vloženega ugovora.

Računsko sodišče z izdajo omenjenega predloga neposredno ne vstopa v razmerja z odgovorno osebo in računovodjo, razen v delu, ki se nanaša na ugovor odgovorne osebe in računovodje zoper predlog (zahtevo) Računskega sodišča v skladu z drugim odstavkom 33. člena ZRacS. Nadzorovana oseba je tista, ki bo v skladu z načinom in po postopku, določenem v svojih splošnih aktih, in v skladu z zakonskimi določbami odločala o razrešitvi odgovorne osebe in računovodje. Postopek razrešitve se torej vzpostavi med nadzorovano osebo in odgovorno osebo oziroma računovodjo in prizadeti bo lahko zahteval varstvo svojih pravic pred sodiščem na podlagi sklepa o razrešitvi, ki ga sprejme njegov delodajalec.

V letu 1996 smo izdali 3 sklepe za razrešitev odgovornih oseb in računovodij, eno odgovorno osebo pa je pristojni organ razrešil na naše priporočilo. Zoper dva sklepa sta prizadeti osebi vložili ugovor, ki pa ju je pristojni senat zavrnil. Ti dve osebi je pristojni organ na podlagi sklepa tudi razrešil.

Pri sprejemanju navedenih sklepov je Računsko sodišče upoštevalo, da ima njegova pristojnost oz. odločanje o razrešitvah odgovornih oseb pomembne posledice, zato se je odločalo za tak ukrep izjemoma in ob upoštevanju naslednjih meril: ugotovljene so bile številne nepravilnosti, ki so trajale dalj časa, zaradi tega je pri nadzorovani osebi nastala škoda, ugotovljene pa so bile tudi zlorabe, saj so osebe, katerih razrešitev se je predlagala, s svojim ravnanjem tudi sebi zagotovile izplačila osebnih prejemkov, za kar ni bilo zakonske podlage.

4.3 Oবাদbe in predlogi za uvedbo postopka zaradi prekrškov

Računsko sodišče je tako kot vsaka druga pravna ali fizična oseba oz. državni organ dolžno naznaniti kazniva dejanja, katerih znake ugotovi pri svojem delu. V letu 1996 je bila podana kazenska oবাদba zoper dve osebi, in sicer zaradi kaznivih dejanj po 235., 240. in 244. členu Kazenskega zakonika RS.

Glede predlogov za uvedbo postopka zaradi prekrškov na splošno ugotavljamo, da je večina pregonov v času, ko postane poročilo Računskega sodišča dokončno, že zastaranih, saj se večina nadzorov nanaša na preteklo obračunsko obdobje. Zato je smiselno predlagati postopek zlasti za prekrške po 35. členu ZRacS, saj za taka dejanja Računsko sodišče tudi razpolaga z vsemi pomembnimi podatki za pripravo predloga. V letu 1996 sta bila vložena 2 taka predloga.

4.4 Predlogi Ustavnemu sodišču

Po Zakonu o ustavnem sodišču je Računsko sodišče pristojno za vložitev zahteve za presojo ustavnosti in zakonitosti. Pri opravljenih nadzorih v letu 1996 je Računsko sodišče ugotovilo, da sta glede zakonitosti sporna dva akta, in sicer Pravilnik o napredovanju v zdravstvu in Sklep o določanju operativnih del v Ministrstvu za obrambo, na katerih se šteje zavarovalna doba s povečanjem. Za oba je Ustavnemu sodišču Republike Slovenije podalo zahtevo za presojo zakonitosti.

5 SKLEPNE UGOTOVITVE IN PREDLOGI

Računsko sodišče RS je v letu 1996 v okviru obveznih in občasnih revizij revidiralo predvsem računovodske izkaze, notranje kontrole, javna naročila, personalne stroške in transferne izdatke.

Pri revidiranju računovodskih izkazov je Računsko sodišče ugotovilo, da imamo na področju javnega sektorja oziroma upravljanja javnih financ in razpolaganja z njimi neustrezen računovodski sistem. Sistem računovodstva, ki je ustrezal prejšnji institucionalni ureditvi, je zastarel in ni prilagojen novim družbenoekonomskim odnosom in novim pravnoorganizacijskim oblikam subjektov, ki upravljajo javna sredstva in razpolagajo z njimi. Ugotavljamo, da se pri teh subjektih pojavlja cela vrsta računovodskih rešitev: od ureditve, ki je veljala za samoupravne interesne skupnosti, za družbenopolitične skupnosti, za podjetja, za banke, do sheme, ki izhaja iz slovenskih računovodskih standardov.

Revidiranje računovodskih izkazov proračuna je pokazalo nekaj nepravilnosti pri izkazovanju proračunskih prihodkov, ki so predvsem posledica zapletenega in nedorečenega proračunskega in računovodskega evidentiranja in systemske neuskklajenosti računovodstva in proračuna. Druge ugotovitve revizije zaključnega računa proračuna se nanašajo na pomanjkljivosti pri načrtovanju proračunskih izdatkov.

Zaradi pospešenega ustanavljanja javnih skladov so postale zunajproračunske javne finance nepregledne, pristojnosti nedorečene, odgovornost zamegljena, uspešnost teh skladov pa težko določljiva. Pri nadzoru smo ugotovili, da za proračunske uporabnike veljajo strožje norme uporabe proračunskih sredstev kot za sklade, kljub temu, da razpolagajo z velikimi javnofinančnimi sredstvi.

Zato Računsko sodišče predlaga pripravo celovite, usklajene zakonske ureditve računovodstva za javni sektor, ki bo zagotavljala enotno evidentiranje in enotno poročanje o javnofinančnih prihodkih in odhodkih za vse namene. Za vse subjekte javnega prava je treba predpisati tak normativni sistem, ki bo zagotovil enakopravno obravnavo različnih subjektov javnega prava, česar sedanji ne zagotavlja.

Nadzori so pokazali, da nadzorni sveti in upravni odbori skladov največkrat delujejo le formalno. Iz sprejemanja odločitev na organih upravljanja je moč razbrati, da ustanovitelj nima jasno začrtane politike, ki bi jo njegovi člani v organih upravljanja zastopali in tako uresničevali interese ustanovitelja. Tudi Vlada RS, ki v nekaterih primerih nastopa kot skupščina sklada ali nadzorni organ sklada, ne opravlja zadovoljivo vseh nalog, ki so ji naložene z zakoni ali s statuti, in tako ne izvaja v zadostni meri nadzora nad poslovanjem skladov, zato bi morala okrepiti in izboljšati svojo ustanoviteljsko vlogo.

Pregled notranjih kontrol in računovodskega sistema, ki je bil izveden na 15 ministrstvih je pokazal, da se vprašanju notranjih kontrol v ministrstvih in organih v sestavi posveča premalo pozornosti in je prepuščeno vsakemu ministrstvu posebej. Splošno veljavnih standardov oziroma pravil ali priporočil za njihovo vzpostavitev ni. To vprašanje je tudi v internih predpisih ministrstev pomanjkljivo urejeno. V letu 1996 je moč zaznati določene premike v pozitivni smeri tako pri reguliranju kot pri

izvajanju proračuna in računovodske obdelave podatkov. V zadnjih dveh letih so na Ministrstvu za finance uvedli določene spremembe pri organizaciji in postopkih dela, ki odpravljajo velik del z revizijo ugotovljenih nepravilnosti in pomanjkljivosti ter prispevajo k učinkovitejšemu delu in preglednejšemu in učinkovitejšemu proračunskemu poslovanju vseh proračunskih uporabnikov.

Revizije notranjih kontrol v dveh občinah so razkrile, da so notranje nadzorne kontrole pomanjkljive in tako povečujejo tveganje, da podatki v zaključnem računu občinskega proračuna niso pravilni. Občine nimajo sprejetih delitvenih bilanc, izkazujejo nepravilne podatke o premoženju in ne izvajajo ustanoviteljskih pravic v javnih podjetjih in zavodih. Nepravilni podatki zavajajo občinski svet in javnost ter onemogočajo izvajanje kontrolne naloge.

Glede na ugotovljene pomanjkljivosti in delne rešitve pri obstoju in delovanju notranjih kontrol Računsko sodišče meni, da bi bilo treba v državni upravi vzpostaviti enoten sistem, ki bi s podrobno opredeljenimi postopki, metodami in drugimi ukrepi dal primerno zagotovilo za doseganje ciljev na področjih vodenja uprave, izvajanja programov in uporabe proračunskih sredstev. Mogoče bi kazalo razmisliti o posebni službi notranje revizije, ki bi skrbela tudi za organizacijo in delovanje učinkovitih notranjih kontrol v vseh upravnih organih. Proračunska inšpekcija, ki deluje v okviru Ministrstva za finance, je po našem mnenju dobra podlaga za nastanek takšne službe.

Javna naročila so bila revidirana v okviru revizije računovodskih izkazov, revizije poslovanja pri nekaterih osebah javnega prava ali pa kot samostojne teme. Velik pomen javnih naročil kot revizijske teme je v tem, da so javna naročila tisti mehanizem na področju javnega sektorja, ki naj bi, če so pravilno organizirana in izvajana po vnaprej točno določljivih merilih, zagotovil učinkovito porabo javnih sredstev za potrebe poslovnih in investicijskih izdatkov.

Z revizijami javnih naročil je Računsko sodišče presodilo, da proračunski uporabniki proračunska sredstva ne upravljajo dovolj skrbno. Javni razpisi za oddajo del in storitev se ne izvajajo na zadovoljivi strokovni ravni, razpisna dokumentacija je pomanjkljiva, največkrat pa niso določena jasna in strokovno utemeljena merila za izbor izvajalcev. Nadalje proračunski uporabniki predplačil in pogodb ne zavarujejo tako, da bi zaščitili javna sredstva in interese države.

Na temelju teh ugotovitev Računsko sodišče predlaga, da se izvajanje javnih naročil za tekoče potrošne izdatke organizira centralno za vse proračunske uporabnike. Na ta način bi proračunske uporabnike razbremenili dejavnosti, za katere niso strokovno usposobljeni, in hkrati zmanjšali stroške javnih razpisov in testiranja blaga oz. storitev. Takšen pristop bi zagotovil tudi višjo stopnjo regularnosti javnih naročil. Tudi pri načrtovanju in izvajanju javnih investicij, še posebej ko gre za financiranje posebnih programov iz namenskih javnih sredstev, prihaja do diferenciranega pristopa. Posamezna ministrstva sicer razpolagajo s strokovno usposobljenimi kadri, ki pa s svojimi lastnimi metodološkimi pristopi načrtujejo in izvajajo program javne investicije. Z vidika racionalnosti javnih izdatkov bi bilo po našem mnenju boljše, da se organizira izvajanje gradenj na enem mestu in na ta način zagotovijo enotni standardi in normativi za gradnjo javnih objektov. Samo načrtovanje potreb in razvoj dejavnosti pa naj ostaneta še naprej v pristojnosti matičnih organov.

Računsko sodišče je lani opravljalo nadzore pravilnosti izplačevanja plač in drugih prejemkov zaposlenih v državni upravi, javnih zavodih, organih lokalne samouprave in drugih osebah javnega prava, ki se financirajo iz proračuna. Pri velikem številu proračunskih uporabnikov in drugih oseb javnega prava pomenijo plače pretežni del stroškov.

Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalne skupnosti ni dosegel svojega namena, da bi v celoti in na enotnih temeljih uredil plačni sistem v javnem sektorju. Izvedbeni predpisi, za katere ni dano pooblastilo v samem zakonu, še naprej spreminjajo in dopolnjujejo njegove norme, tako da za nekatere zaposlene določajo dodatne pravice. Pri tem je poseben problem še v tem, da postavljajo v privilegiran položaj le določene skupine zaposlenih, katerih obseg se stalno povečuje. Večje razhajanje nastaja tudi med zaposlenimi v javnem sektorju. Po eni strani se novi dodatki določajo na zakonit (vendar nepregleden) način v posameznih kolektivnih pogodbah dejavnosti, po drugi strani pa v določenem delu državne uprave na način, ki ni v skladu z omenjenim zakonom. Zato so razlike med delovnimi mesti, ki so v zakonu enakovredno ovrednotena, vedno večje, kar vpliva tudi na kakovost dela v posameznih delih javnega sektorja.

Računsko sodišče v svojem poročilu želi opozoriti, da je treba spremeniti normativno ureditev tako, da bodo doseženi temeljni cilji plačnega sistema v javnem sektorju. Skupna in enotna izhodišča naj veljajo za vse delavce ne glede na to, v kateri pravnoorganizacijski obliki javnega sektorja, ki se financira iz javnih sredstev, so zaposleni. Z enotnim zakonom je treba določiti razpone plač za celotni javni sektor, ki bodo primerljivi z zasebnim sektorjem. In ne nazadnje, država mora uskladiti količnike in razmerja med plačami na primerljivih delovnih mestih v javnem sektorju ter jasno opredeliti in poenotiti določbe o delovni uspešnosti, dodatkih in drugih osebnih prejemkih zaposlenih.

Pomembna revizijska tema v preteklem letu so bili transferni izdatki. Iz te vrste revizij je mogoče ugotoviti, da so sredstva subvencij dodeljena v nasprotju z zakonskimi in podzakonskimi akti. Druga skupna ugotovitev teh nadzorov je, da so merila dodeljevanja sredstev pomanjkljiva in neoperativna, nadzor ministrstva nad izvajanjem pogodbenih določb je nezadosten, odgovornost za delo in izvedene naloge ni opredeljena. Zato posamezni prejemniki subvencij le-teh niso uporabili v skladu s predloženim programom, na podlagi katerega so jim bila sredstva dodeljena.

V okviru svoje pristojnosti je Računsko sodišče v letu 1996 izdalo tudi več nalogov za odpravo dejanj, ki so v nasprotju z zakoni in drugimi predpisi, ter nekaj sklepov za razrešitev odgovornih oseb in računovodij.

Kljub temu, da mnenj in sklepov Računskega sodišča ni možno prisilno izvršiti, pa opazamo, da ima naše delovanje nekatere neizmerljive, predvsem preventivne učinke, ki bodo dolgoročno prispevali k večji učinkovitosti porabe javnih sredstev ter večji uspešnosti celotnega javnega sektorja.