



KONFERENCA O UČINKOVITEM UPRAVLJANJU
Z JAVNIMI SREDSTVI

ZBORNİK REFERATOV



*Bedimo
nad potmi
javnega
denarja*



POS LANSTVO

Računsko sodišče pravočasno in objektivno obvešča javnosti o pomembnih odkritjih revizij poslovanja državnih organov in drugih uporabnikov javnih sredstev ter svetuje, kako naj državni organi in drugi porabniki javnih sredstev izboljšajo svoje finančno poslovanje.

**KONFERENCA O UČINKOVITEM UPRAVLJANJU
Z JAVNIMI SREDSTVI**

ZBORNİK REFERATOV



KAZALO

POMEN IN VLOGA NOTRANJNH REVIZORJEV	7
NAČINI SODELOVANJA Z RAČUNSKIM SODIŠČEM	11
KAKO V JAVNEM SEKTORJU ZAGOTOVITI MERJENJE UČINKOVITOSTI IN USPEŠNOSTI?.....	17
UVODNO RAZMIŠLJANJE K REVIZIJI PRORAČUNA ZA 2005.....	23
RAZPOLAGANJE S PREMOŽENJEM IN ZADOLŽEVANJE LOKALNIH SKUPNOSTI	25
PROBLEMATIKA IZKAZOVANJA PREJETIH OSNOVNIH SREDSTEV V UPRAVLJANJE V JAVNIH ZAVODIH ...	29
PLAČNA RAZMERJA V JAVNEM SEKTORJU	37
SMISELNOST PRIVATIZACIJE JAVNIH PODJETIJ	47
POGOSTE UGOTOVITVE PRI REVIZIJAH SMOTRNOSTI.....	57
ZAKAJ REVIDIRAMO EU SREDSTVA IN KAJ PRI TEM UGOTAVLJAMO?.....	65

POMEN IN VLOGA NOTRANJNH REVIZORJEV

IGOR ŠOLTES, PREDSEDNIK RAČUNSKEGA SODIŠČA REPUBLIKE SLOVENIJE
igor.soltes@rs-rs.si

Tudi brez posebej poglobljenega vpogleda v javne finance lahko zatrdimo, da nas čaka še veliko zahtevnega dela na področju dograjevanja normativnih ter drugih okvirov, ki so potrebni zaradi napak in odkritih nepravilnosti, ki se včasih izkažejo kot sistemske prav zaradi nedorečene zakonodaje. Ker pa vemo, da tudi najboljši zakon ali najjasnejša pravila igre ne veljajo nič, če jih ljudje ne sprejmejo, je prav v tem edini ključ do omenjenega cilja.

Na področju nadzora nad javno porabo se torej dogaja pomemben premik, ki bi ga lahko poimenovali prenos težišča revizijske dejavnosti od formalnih presoj k vsebinskim. Zgolj pravnoformalna in računovodska korektnost pri porabi javnih sredstev je sicer eden od temeljnih pogojev, nikakor pa še ne jamstvo, da bodo izkoristki javnega denarja optimalni, in da bodo država in lokalne skupnosti na področjih, za katera so odgovorne, zares ravnale kot dober gospodar. Presoja učinkovitosti pri porabi javnega denarja je seveda zelo kompleksa, saj mora upoštevati vrsto vidikov ter ponderirati vrsto dejavnikov, tudi takšnih, ki jih je težko ali celo nemogoče kvantificirati. Takšne vrste presoja zato terja interdisciplinaren pristop in sinergetske napore različnih strok, od revizijske, ekonomske in pravne do številnih specialnih in specializiranih strok, pač glede na posamezna področja.

Ekonomski in demografski portret naše države nemalokrat otežuje tudi upravljanje z javnimi financami. Ne le, da je upravljavec in prejemnikov tega denarja izredno veliko in da je kombinatorika, ki naj bi izločila sporna razmerja med njimi matematično težko izvedljiva, pomembno je opozoriti tudi na dejstvo, da je obvladovanje zahtevne strokovne materije, kot so javne finance, vselej posledica dolgoletnega dela, kar lahko zmanjšuje možnosti za kakovostno kadrovske zasedbo tistih položajev, funkcij in služb, ki naj bi bile motor učinkovitega upravljanja in nadzora nad najpomembnejšimi finančnimi tokovi v državi.

Kadrovska krepitev sistema javnih financ je zato temeljna obveza vseh, ki smo tako ali drugače odgovorni zanje. Strokovno vrhunsko podkovani in izkušeni ljudje, ki se ukvarjajo z nadzorom nad javnimi financami, so v prenekateri ustanovi ali organizaciji dopolnilna servisna dejavnost. O kom pravzaprav teče beseda? V mislih imam notranjerevizijske službe oziroma notranje revizorje. Predvsem služb za notranjo revizijo še ni dovolj, pa tudi tam kjer so, v njih ni dovolj notranjih revizorjev. Notranje revidiranje je v Sloveniji v javnem sektorju razmeroma nova funkcija, saj se je začela uvajati šele v letu 2000, po uveljavitvi Zakona o javnih financah. V skladu z veljavnimi predpisi bi moral imeti vsak proračunski uporabnik notranje revizijsko funkcijo, ki je lahko organizirana v treh različnih organizacijskih oblikah - kot lastna notranje revizijska služba, kot skupna notranje revizijska služba ali zunanji izvajalec notranjega revidiranja. V letu 2005 je imelo le približno 17 odstotkov proračunskih uporabnikov organizirano notranje revizijsko

funkcijo. Povedano drugače, pri Uradu za nadzor proračuna je registriranih 262 državnih notranjih revizorjev, a le manj kot polovica jih deluje pri vseh proračunskih uporabnikih skupaj. Po drugi strani tudi tam, kjer notranje revizijske službe so, ne zaposlujejo dovolj notranjih revizorjev. Na primer: vsa ministrstva imajo lastne notranje revizijske službe, vendar sta v njih zaposlena večinoma 1 do 2 revizorja, kar pa za učinkovito delovanje službe včasih ni dovolj.

Ti podatki kažejo na resne težave, ki jih imamo pri uveljavljanju notranjega revidiranja. Temeljni vzrok je slabo poznavanje te funkcije, predvsem namena in načina delovanja notranjih revizorjev. Vse prevečkrat se na notranje revidiranje gleda kot na funkcijo, ki je sicer predpisana in obvezna, je pa bolj ali manj sama sebi namenjena in predstavlja nepotreben strošek proračunskega uporabnika. Tak način razmišljanja je mogoče spremeniti le tako, da se pokaže in dokaže, da predstavlja notranje revidiranje za proračunskega uporabnika tudi dodano vrednost, ki je večja od stroškov za delovanje te funkcije. Ugotavljamo, da lahko pri tistih proračunskih uporabnikih, kjer imajo notranji revizorji ustrezne pogoje za delo, ti pomembno prispevajo k uresničevanju ciljev dobrega poslovanja.

Uspešnost in učinkovitost notranjega revizorja je v pretežni meri odvisna od tega, ali mu predstojnik zaupa in ga podpira. To zaupanje in podpora pa sta prisotna predvsem pri tistih predstojnikih, ki imajo ustrezno znanje o tem, kaj notranja revizija je in kaj lahko od nje pričakujejo. Znanja o notranjem nadzoru javnih financ, katerega sestavni del je tudi notranje revidiranje, je na splošno pri predstojnikih proračunskih uporabnikov premalo. So tudi primeri, ko predstojnik zaradi zakonskih zahtev sicer organizira notranje revidiranje, vendar pa potem ne poskrbi, da bi imel notranji revizor ustrezne pogoje za delo, da bi bil na primer seznanjen z vsemi potrebnimi informacijami za svoje delo in da bi njegove ugotovitve ter priporočila upoštevali vsi oddelki. Eden od pomembnih pokazateljev podpore predstojnika revizorju je prisotnost slednjega na kolegijih. Če bi vas zdaj vprašal po tem, kakšen je ta položaj v službah, kjer ste zaposleni, bi ga le redki lahko umestili ob bok vodilnim managerskim ali funkcionarskim položajem. Torej tja, kamor sodijo.

Seveda pa mora biti notranji revizor neodvisen. Organiziranost te funkcije neposredno pod predstojnikom pomeni neodvisnost od posameznih organizacijskih enot, ki jih revidira. Neodvisnost se kaže tudi v tem, da si svoje cilje in načrte za posamezne revizijske naloge določa sam. Pri tem upošteva tudi prioritete predstojnika, vendar pa mora biti podlaga za načrtovanje revizorjeva ocena tveganj. Notranji revizorji niso gasilci za nepričakovane težave, ki se pojavijo v poslovanju in ne smejo sprejemati nikakršnih odločitev o poslovanju, razen kadar gre za delovanje same notranje revizijske službe.

Poleg dajanja zagotovil o notranjem kontroliranju je vedno bolj pomembna naloga notranjih revizorjev tudi svetovanje predstojnikom. Svetovanje bo še posebej prišlo do izraza v zvezi z obvezo predstojnikov, da v okviru zaključnega računa za leto 2006 predložijo izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ v proračunskem uporabniku, ki ga vodijo. Ker je notranji nadzor javnih financ področje, s katerim se sicer ukvarjajo notranji revizorji, bodo ti lahko v veliki meri koordinirali aktivnosti v zvezi s pripravo izjave in v kolikor so določena področja tudi revidirali, podali zanje ocene.

Revizorji računskega sodišča zato želimo v čim večji meri sodelovati z notranjimi revizorji. Pri svojih revizijah se želimo v čim večji meri opreti na ugotovitve notranjih revizorjev in na notranje kontrole uporabnikov javnih sredstev, saj bo tako naše delo učinkovitejše. Končni cilj delovanja tako notranjih revizorjev kot tudi revizorjev računskega sodišča je namreč prav izboljševanje poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

Vrhunsko usposobljeni, izkušeni in neodvisni strokovnjaki so hrbtenica javnih financ. Za njimi formalno resda stojimo funkcionarji, a pravi obraz jim dajejo ljudje, ki za uveljavitev interesov najširše javnosti ne jamčijo zgolj s prestižem, ki je lasten vodilnim položajem, pač pa s poglobljenim znanjem in s profesionalnostjo, ki je lastna izvédenim in avtonomnim strokovnjakom. Zato so ljudje, povsod, tudi v javnem sektorju, temelj ugleda, z njimi in zaradi njih se dosegajo najvišji in najtežje dosegljivi cilji organizacije ali ustanove. Profesionalno usposabljanje in izpopolnjevanje ljudi, ki upravljajo in revidirajo porabo javnih financ, je zato nepogrešljiva sestavina našega dela, ki postaja vse bolj timsko in soodvisno, pogojeno z zmožnostmi medsebojne komunikacije in interakcije – kar pomeni, da nihče od sodelujočih ne sme zaostajati za zahtevanimi in pričakovanimi strokovnimi standardi.

Ugled in verodostojnost naše države, kar zadeva javne finance, se bo krepil predvsem z močno ekipo strokovnjakov, ki jih bo k delovanju v interesu javnosti lahko motivirala predvsem avtonomija njihovega delovanja in odločanja. Ob izpolnjevanju tega pogoja bodo enostavneje izvedljive vse druge obveze in naloge.

Spoštovane gospe in gospodje, danes se bo vrsta strokovnjakov z različnih področji revidiranja posvečala prav vam. Izkoristite to priložnost za širjenje znanj in znanstev, ki so vam lahko v oporo pri vašem vsakdanjem delu. Danes imate priložnost, da lahko v relativno kratkem času zberete kar največ aktualnih informacij o tem, kaj kaže podoba Slovenije, ko gre za njene javne finance.

NAČINI SODELOVANJA Z RAČUNSKIM SODIŠČEM

TOMAŽ VESEL, PRVI NAMESTNIK PREDSEDNIKA RAČUNSKEGA SODIŠČA REPUBLIKE SLOVENIJE
tomaz.vesel@rs-rs.si

Uvod

V sodobnih demokratičnih družbah velja, da je ustrezno institucionaliziranje nadzora nad javno porabo izredno pomemben aspekt demokratične ureditve. Državljanom, ki z davki in drugimi uzakonjenimi prispevki polnijo javnofinančne blagajne, namreč ni vseeno, kako so njihova sredstva porabljena, in kakšna so pota javnega denarja. Ta pota predstavljajo sledi verodostojnosti države oziroma njenih vsakokratnih vladajočih in upravljavskih struktur. Za posameznika je pregled nad celotno državno porabo, vključno z javno porabo v lokalnih skupnostih, nemogoč. Odtod potreba po posebni, od vseh drugih vej oblasti povsem neodvisni instituciji, ki je strokovno usposobljena za nadzor nad vsemi javnimi izdatki in hkrati ustrezno zavarovana pred vsemi vplivi, ki bi lahko postavljali pod vprašaj nepristranskost njene presoje in njenih ugotovitev.

Računsko sodišče Republike Slovenije ima ambicijo, da pravočasno in objektivno **obvešča javnosti** o pomembnih razkritjih in ugotovitvah revizij poslovanja državnih organov in drugih uporabnikov javnih sredstev, hkrati pa državnim telesom in drugim porabnikom javnega denarja tudi **svetuje**, kako naj izboljšajo svoje poslovanje. Za uspešnost teh prizadevanj je odločilna zavest, ki mora biti skupna računskemu sodišču in javnosti, da so naloge, ki jih določa zakon in jih računsko sodišče opravlja **neodvisno, strokovno, odgovorno, objektivno, pravočasno in etično**, bistvenega pomena za kar najbolj smotrno porabo javnih sredstev. To pomeni, da mora računsko sodišče v svoje delo nenehno uvajati izboljšave in nova spoznanja ter usmerjati, opozarjati in spodbujati nosilce oblasti k večji odgovornosti. Del tega procesa je tudi sprotno opozarjanje na neustreznosti, pomanjkljivosti in včasih togosti predpisov, s katerimi se uporabniki in samo srečuje pri svojih revizijah.

Prav pravilnosti poslovanja (včasih tudi v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov oziroma smotrnosti poslovanja) je namenjenih okoli 60 odstotkov vseh aktivnosti računskega sodišča. Kljub temu, da **računsko sodišče ne sodi**, pa s svojimi stališči v revizijskih postopkih in z opravljanjem svetovalne dejavnosti postaja pomemben presojevalec pravilnosti uporabe številnih predpisov, ki pogosto presegajo zgolj okvir javnofinančnih predpisov. Porabniki javnih sredstev so namreč stranka v različnih postopkih, kot to velja za druge v vseh pravnih razmerjih.

Upoštevanje revizijskih pobud

Na odločitev o izbiri revidirancev, ne glede na neodvisnost računskega sodišča, omejevalno vplivajo številni dejavniki, v prvi vrsti zahteve zakona o računskem sodišču (revidiranje pravilnosti izvršitve državnega proračuna, pokojninske in zdravstvene blagajne, ustrezno število mestnih in drugih občin ter ustrezen del poslovanja izvajalcev gospodarskih in negospodarskih javnih služb) in nekaterih drugih predpisov (zakon o političnih strankah, volilna zakonodaja,..), ki skorajda v celoti zapolnijo razpoložljivi revizijski čas v tekočem letu. Za kreativen del izbora revizijskih tem tako v povprečju vsako leto ostane manj kot četrtna tega časa. Vsako leto sodišče prejme nekaj sto revizijskih pobud posameznikov, interesnih skupin, različnih institucij civilne družbe in državnih organov, ki se skorajda v celoti vežejo na pojem pravilnosti in je namenjen pridobivanju ustreznih in zadostnih dokazov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi. Žal jih je zaradi objektivnih omejitev mogoče upoštevati le manjši del. Tako nastaja imanentna vrzel v pričakovanju različnih segmentov javnosti, ki bi želeli takojšen in verodostojen odgovor o poslovanju nekaj tisoč oseb javnega prava. Največ pobud vložijo posamezniki oziroma skupine posameznikov (po podatkih iz leta 2005 – 138, od tega jih je bilo 77 anonimnih, iz državnega zbora so bile vložene štiri pobude, vladne službe, ministrstva in organi v sestavi ministrstev so jih vložili 49, organi lokalnih skupnosti pa so poslali 27 pobud za uvedbo revizije). Med pogoste pobudnike spadajo tudi druge pravne osebe (gospodarske družbe, javna podjetja, zavodi, društva in združenja).

Revizijski postopek

Računsko sodišče izvršuje svoje revizijske pristojnosti na podlagi zakona o računskem sodišču in Poslovnika računskega sodišča Republike Slovenije. Sodelovanje revidirancev v revizijskem postopku je odvisno predvsem od faze tega postopka in vrste revizije.

Prvi stik z mogočim revidirancem je že določitev **predrevizijske poizvedbe** (26. člen ZRacS-1), na podlagi katere lahko računsko sodišče **pred uvedbo revizije zahteva** od uporabnika javnih sredstev vse podatke in drugo dokumentacijo ter opravi poizvedbe, ki so potrebne za odločitev, ali se revizija izvede, ali pridobi podatke za podrobnejše načrtovanje in natančnega določanja obsega in izvajanje revizij. Gre za institut, ki naj bi vplival na kvalitetno in hitrejšo načrtovanje in izvajanje revizij. Uporabnik javnih sredstev je dolžan posredovati zahtevane podatke računskemu sodišču.

Omenjeni zahtevi za predložitev podatkov je podoben akt **nalog za predložitev listin**, ki ga lahko izda računsko sodišče **v času izvajanja revizije**, če revidiranec ne predloži zahtevanih listin. Posebej velja opozoriti tudi na **razčiščevalne sestanke** z revidirancem po izdaji **osnutka revizijskega poročila**. Na teh sestankih zastopniki oz. pooblaščenici revidiranca in pooblaščenici računskega sodišča razčiščujejo o revizijskih razkritjih, zapisanih v osnutku revizijskega poročila. Ti sestanki imajo več pomenov. Razčistijo se dejanska stanja in revizorjeva presoja o pravilnem ali smotrnem poslovanju revidiranca. Revidirancu se daje možnost, da sam neposredno izpodbija ugotovitve in revizorjevo presojo ali pa, da pojasni svoje ravnanje. Razčiščevalni sestanki so tudi oblika dela, kjer pooblaščenici računskega sodišča neposredno svetujejo revidirancu, kako naj boljše posluje. Razčiščevalni sestanki so namenjeni strokovni izmenjavi mnenj, na katerem ima revidiranec očitno prednost, s tem da najbolj pozna svoje poslovanje.

Šele po opravljenem razčiščevalnem sestanku (po potrebi je teh sestankov lahko tudi več) se izda **predlog revizijskega poročila**, proti kateremu revidiranec lahko **ugovarja v roku 8 dni**. Rok za ugovor je kratek, vendar zadosti dolg, ker je revidiranec že na podlagi osnutka revizijskega poročila in razčiščevalnega

sestanka seznanjen z revizijskimi razkritji in zato ne potrebuje veliko časa za pripravo morebitnega ugovora. Tudi računsko sodišče ima določen rok, v katerem mora izdati predlog revizijskega poročila. To je 15 dni od zadnjega razčiščevalnega sestanka, kar vpliva na hitrost izvajanja revizijskega postopka, kar je pomembno za učinkovito delo vrhovne revizijske institucije. Revidiranec lahko **ugovarja zoper posamezna revizijska razkritja v predlogu revizijskega poročila**. Če bo izpodbijal vsa revizijska razkritja, bo potem dejansko izpodbijal celotno revizijsko poročilo, kar bo izjemoma, ker se veliko spornih razkritij razreši na razčiščevalnih sestankih. Da revidiranci izpodbijajo le posamezna revizijska razkritja, potrjuje tudi dosedanja praksa. Z vložitvijo ugovora postane **revizijsko razkritje sporno**. Tak status lahko dobi tudi v primeru, če je na predlog generalnega državnega revizorja zaradi dvoma v strokovno pravilnost revizijskega poročila podal izvedenec računskega sodišča izvedeniško mnenje, ki je drugačno od zapisane revizijske presoje v revizijskem poročilu. **O spornih revizijskih razkritjih** odloča senat, ki ga sestavljajo člani računskega sodišča. Svojo odločitev mora senat sprejeti **s sklepom v roku 15 dni po prejemu ugovora**. Poleg sklepa o revizijskih razkritjih senat v primeru vloženega ugovora sprejme **odgovor na ugovor revidiranca ali prejšnje odgovorne osebe**. V njem revidirancu ali prejšnji odgovorni osebi podrobneje pojasni odločitve v zvezi s sklepanjem o revizijskih razkritjih.

Po ZRacS-1 se tudi prejšnjim odgovornim osebam vroči predlog revizijskega poročila, zoper katerega lahko ugovarjajo. Res je, da se zaradi postopkov vročanja predloga revizijskega poročila prejšnji odgovorni osebi, izdaja revizijskega poročila lahko podaljša, vendar je pomembneje, da se popolno in pravilno razčistijo dejanska stanja in pridobijo vsi dokazi, na katerih temelji mnenje o pravilnosti oz. smotrnosti poslovanja revidiranca. Poleg tega pa se omogoči odgovornim osebam, da varujejo svoje pravice in interese.

Računsko sodišče nadalje v **porevizijskem postopku** oceni ali je uporabnik javnih sredstev v **odzivnem poročilu zadovoljivo izkazal ukrepe za odpravo razkritih nepravilnosti oz. nesmotnosti**.

Gre za zakonsko obveznost (29. člen ZRacS-1), ki jo mora prejemnik revizijskega poročila upoštevati, ker v nasprotnem primeru pride do **porevizijskega postopka in ukrepov**. Če ne pošlje odzivnega poročila, ali če le-to ni verodostojno, ali če v revizijskem poročilu ni izkazano zadovoljivo odpravljanje razkrite nepravilnosti oz. nesmotnosti, se v skladu s 5. odstavkom 29. člena ZRacS-1 šteje, da uporabnik javnih sredstev **krši obveznost dobrega poslovanja**. Nadaljnji porevizijski postopek je odvisen od tega, ali gre za nezadovoljivo odpravljanje pomembnih nepravilnosti oz. pomembnih nesmotnosti. Ali so nepravilnosti oz. nesmotnosti pomembne, računsko sodišče presoja na podlagi smernice za presojanje pomembnosti in v primeru pomembnih se šteje, da je podana **huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja**.

Odzivno poročilo mora revidiranec predložiti računskemu sodišču v roku od 30 do 90 dni, kot mu določi računsko sodišče v revizijskem poročilu. Odgovorna oseba ga mora potrditi s podpisom in pečatom. Odzivno poročilo ima značaj javne listine. Če revidiranec, ki bi moral predložiti odzivno poročilo, tega ne stori, ga računsko sodišče pozove, da naj se odzove v roku 15 dni po izteku roka za predložitev odzivnega poročila. Če tudi temu pozivu ne sledi, sledijo ukrepi zaradi kršitve dobrega poslovanja, ki so določeni v 29. členu ZRacS-1 (poziv za ukrepanje, obvestilo državnemu zboru, poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost).

Če računsko sodišče oceni, da odzivno poročilo ni verodostojno, generalni državni revizor odloči, ali naj se opravi revizija odzivnega poročila s ciljem, da se pridobijo ustrezni in zadostni dokazi za izrek mnenja o

verodostojnosti odzivnega poročila. Na podlagi odzivnega poročila generalni državni revizor v porevizijskem poročilu izrazi pisno mnenje, ali so popravljalni ukrepi, ki so izkazani v odzivnem poročilu, zadovoljivi, in sklep, ali je podana kršitev ali huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja.

Če je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja (ta kršitev je podana v primerih, če v odzivnem poročilu niso izkazani zadovoljivi popravljalni ukrepi, ali če odzivno poročilo ni verodostojno, ali če odzivnega poročila uporabnik javnih sredstev ne predloži) generalni državni revizor izda poziv za ukrepanje. Izda ga organu, ki lahko v mejah svojih pristojnosti ukrepa zoper kršitelja. Ti organi lahko v okviru svojih pristojnosti ustrezno ukrepajo, npr. pri dodeljevanju sredstev, razrešitvah, zahtevah po vzpostavitvi zakonitega stanja, varčnejšega poslovanja, idr.

ZRacS-1 zavezuje organ, kateremu je bil poziv za ukrepanje poslan, da predloži računskemu sodišču v 30. dneh poročilo o ukrepanju. V primeru opustitve ukrepov je dolžan sporočiti računskemu sodišču obrazložitev opustitve ukrepov. V skladu s 5. odstavkom 38. člena ZRacS-1 se odgovorna oseba kaznuje za prekršek, če pozvani organ računskemu sodišču ne predloži pravočasno poročila o ukrepanju, niti obrazložitve opustitve ukrepov. K določenim aktivnostim je torej lahko zavezan tudi organ, ki s svojimi pristojnostmi in ukrepi lahko vpliva na izboljšanje poslovanja revidiranca.

Računsko sodišče je v primerih, ko uporabnik javnih sredstev **huje krši obveznost dobrega poslovanja**, dolžan o kršitvi **obvestiti pristojno delovno telo državnega zbora**. V primerih hujše kršitve obveznosti dobrega poslovanja pa je dolžno izdati še dva akta. To sta **poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost**. Prvega izda organu, za katerega oceni, da lahko začne ali pa v celoti izvede **postopek razrešitve odgovorne osebe**.

Velja omeniti tudi posebno vlogo **Komisije za nadzor proračuna in drugih javnih financ** državnega zbora, ki se neposredno vključuje v nadziranje javne porabe s svojo nadzorno funkcijo z obravnavo poročil računskega sodišča.

Svetovanje

Ena od temeljnih nalog računskega sodišča je **svetovanje uporabnikom javnih sredstev**, s pomočjo katerega naj bi vplivali na večjo učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Svetovalna funkcija računskega sodišča ima namen specialne in generalne prevencije. Temelji na izkustvenih ugotovitvah, pridobljenih v posameznih revizijah, in na strokovnih znanjih. Svetovanje se seveda ne nanašati na komentiranje ali ocenjevanje že izdanih revizijskih poročil, razen v primerih znanstvenega, strokovnega, raziskovalnega in pedagoškega dela.

S svetovanjem pa računsko sodišče **deluje preventivno**, ker usmerja uporabnike javnih sredstev (ne le tistega, katerega poslovanje se preverja) k pravilnemu in smotrnemu poslovanju, učinkovitejšemu delovanju notranjih kontrol in notranjih revizijskih služb ter določanju standardov za porabo javnih sredstev v posameznih dejavnostih (šolstvu, zdravstvu, ipd.) ali izvajanju nalog (državne uprave in drugih državnih organov).

V skladu z določili poslovnika računskega sodišča svetujejo tako vrhovni državni revizorji in člani kot tudi senat. Slednji v primerih, če gre za mnenje o javnofinančnem vprašanju, ki presega izkušnje računskega sodišča v opravljenih revizijah. Če tako mnenje senat poda, se mora obvezno upoštevati v nadaljnjih revizijah. **Član ali vrhovni državni revizor** lahko v skladu s poslovníkom računskega sodišča poda

mnenje, če le-to izhaja iz že opravljene revizije, lahko pa poda tudi svoje osebno strokovno mnenje o določenem javnofinančnem vprašanju. V tem primeru je dolžan zapisati pojasnilo, da gre za njegovo osebno mnenje, o katerem se računsko sodišče še ni opredelilo in da zato njegovo mnenje ne zavezuje računskega sodišča.

O **javnofinančnem vprašanju** poda mnenje senat računskega sodišča, član računskega sodišča ali vrhovni državni revizor, predvsem na podlagi revizijskih izkušenj, lahko pa tudi v obliki osebnega strokovnega mnenja. Svetovanje se izvaja tudi med revizijo, ko revizorji svetujejo revidirancu, kako odpraviti ugotovljene nepravilnosti, na razčiščevalnih sestankih, v okviru razprave o nepravilnostih, ugotovljenih v osnutku revizijskega poročila, ali pa v obliki priporočil za izboljšanje poslovanja, ki jih računsko sodišče poda v revizijskem poročilu. Nemalo svetovanj pa strokovnjaki računskega sodišča opravijo tudi na podlagi zaprosil uporabnikov javnih sredstev v zvezi z javnofinančnimi vprašanji.

V letu zadnjem času so člani in vrhovni državni revizorji računskega sodišča na podlagi zaprosil uporabnikov javnih sredstev svetovali predvsem glede naslednjih javnofinančnih vprašanj:

- delovna razmerja in funkcije (razporejanje javnih uslužbencev, ki ne izpolnjujejo pogojev delovnega mesta, napredovanje zaposlenih v javnem zavodu, sklepanje pogodb o delu z zaposlenimi v javnem zavodu, način dokazovanja strokovne usposobljenosti javnega uslužbenca, sklepanje kolektivne pogodbe na ravni zavoda, priprava kadrovskih načrtov za sodišča, nezdružljivost članov nadzornih odborov s funkcijo v občini ali delovnim razmerjem v javnem podjetju),
- izplačila plač (začetek izplačevanja povečane plače na podlagi napredovanja, nadomestilo za ločeno življenje, plače direktorjev javnih podjetij, ki jih ustanovi lokalna skupnost, mentorski dodatek, vodstveni dodatek, način obračuna dodatka za delovno dobo oz. katera obdobja se štejejo v delovno dobo, izplačilo dodatka za povečan obseg dela in nadur),
- povračila stroškov v zvezi z delom (regres za prehrano med delom pri neenakomerno porazdeljenem ali skrajšanem delovnem času, regres za prehrano v komunalnih podjetjih glede na določila panožne kolektivne pogodbe, regres za letni dopust ob sklenitvi delovnega razmerja sredi leta, povračila stroškov v zvezi z izobraževanjem, povračila stroškov službenih potovanj - izplačilo kilometrine in uporaba službenih avtomobilov, pogoji za izplačilo dnevnic za službeno pot), povračila stroškov prevoza na delo in z dela (način dokazovanja nastanka in višine stroškov, pogoji za izplačilo kilometrine, povračila stroškov službenih potovanj članov društev),
- drugi osebni prejemki (sejnine članov nadzornih organov, nagrade izvedencem in cenilcem) in pogodbe o delu v javnem sektorju,
- pristojnosti računskega sodišča in občinskih nadzornih odborov,
- različna vprašanja finančnega poslovanja države in občin (izdatki za vrtce, sredstva za reprezentanco, prenos premoženja na javne zavode, financiranje javnih zavodov, nazor zasebnih zavodov, začasno financiranje, finančni najem, poboti, dodeljevanje subvencij ter transferov, plačilni roki, prevzemanje nenačrtovanih obveznosti, realizacija načrta razvojnih programov, financiranje političnih strank) ter javnih zavodov,
- različna vprašanja finančnega poslovanja javnih podjetij (poraba sredstev amortizacije, izkazi po dejavnostih, sanacija črnih odlagališč, ravnanje z odpadki, obročno plačevanje obveznosti občin javnim podjetjem),
- javna naročila,
- prodaja premoženja uporabnikov javnih sredstev (sklepanje pogodb za nedoločen čas, nabava blaga v naslednjem letu od izvedbe postopka javnega naročila, prodaja osnovnega sredstva javnega zavoda) in nekatera druga vprašanja.

Sklep

Pomen pojma 'revidiranje' se torej spreminja in širi: še zdaleč ne gre več le za revidiranje računovodstva oziroma računovodskih izkazov, ampak tudi za revidiranje programov, izvajanja nalog, podatkov, varovanja okolja..., vse v povezavi s številnimi predpisi, za katere je značilno, da jim pregovorno preti usoda stalnega spreminjanja in nagnjenost k različnim zakonodajnim avanturam.

S tem postaja revidiranje javne porabe temeljna karakteristika družbene organizacije, katere razvejanost 'dobavitelju' finančnih sredstev onemogoča, da bi sam preverjal dejanja njihovega prejemnika. Zaradi vselej prisotne možnosti, da bi slednji ravnal v nasprotju z interesi prvega, temelji njuna relacija na nezaupanju – revidiranje pa je v takšnih okoliščinah tehnologija, ki zaupanje spet vzpostavlja, pogoj za to pa sta revizorjeva strokovnost in neodvisnost. Kot stranski proizvod seveda ne gre zanemariti niti **sprotne informacije vladi in zakonodajalcu** o stopnji spoštovanja različnih predpisov in njihovi življenjskosti. Želeti si je, da bi delo različnih neodvisnih nadzornih institucij vodilo k premisleku o kvantitativnemu pristopu do spreminjanja slovenske zakonodaje. Ponavadi se sliši in praviloma tudi upošteva le glas najglasnejših kritikov in slepo sledi argumentu prevzemanja evropskih predpisov, namesto upoštevanja posrečenih praktičnih rešitev posameznih uporabnikov in spreminjanja zakonodaje na temelju temeljite analize stanja. Žal pa je potrebno ugotoviti, da se pragmatične rešitve ne upošteva zaradi apriornega nezaupanja do uporabnikov javnih sredstev. Pri spreminjanju zakonodaje velja slediti pravilu »*Optima legum interpres consuetudo*« oziroma najboljši razlagalec zakonov je navada, ki pa jo mora seveda nekdo zaznati in ovrednotiti. Poleg tega, da bedi nad potmi javnega denarja, je tudi v tem poslanstvo računskega sodišča.

KAKO V JAVNEM SEKTORJU ZAGOTOVITI MERJENJE UČINKOVITOSTI IN USPEŠNOSTI?

ZORAN MLADENIČ, DRUGI NAMESTNIK PREDSEDNIKA RAČUNSKEGA SODIŠČA REPUBLIKE SLOVENIJE
zoran.mladenovic@rs-rs.si

V evropskem prostoru je že od konca 80 let zaznati pomembne napore, ki so usmerjeni v uvajanje sistemov merjenja učinkovitosti poslovanja v javnem sektorju. Zakaj se torej še dandanes temu problemu namenja toliko pozornosti? Upravičeno se namreč lahko sprašujemo, mar ni bilo o tej temi domala že vse povedano. Ali ni poslovanje vseh ravni v javnem sektorju že dovolj pregledno in ali vendarle ne bi začeli govoriti o doseženi optimalni učinkovitosti in uspešnosti izvajanja storitev? Nedavne raziskave na področju uvajanja sistemov za merjenje učinkovitosti javnega sektorja v evropskem merilu nas glede teh vprašanj ne puščajo v dvomu. Anketa oziroma analiza, ki je bila opravljena med vodilnim osebjem organizacij v javnem sektorju, je pokazala, da ne moremo govoriti o uspešnosti uvajanja sistemov za merjenje učinkovitosti. Le v desetih odstotkih je bilo uvajanje sistemov za merjenje učinkovitosti uspešno. Ne da bi bili pretirano ironični, lahko rečemo, da vsi govorijo o potrebi po uvedbi sistemov za merjenje učinkovitosti, obenem pa ugotavljamo, da si tega očitno resnično nihče ne želi ... razen predstavnikov širše javnosti - prejemnikov javnih storitev.

Kako je upravljanje in merjenje učinkovitosti in uspešnosti povezano z ustvarjanjem dodane vrednosti v javnem sektorju?

Na podlagi dosedanjih izkušenj lahko ugotovimo, da se pri uvajanju sistema za merjenje učinkovitosti srečujemo s precejšnjimi ovirami pri dokazovanju tega, da uvedba takšnega sistema prispeva k ustvarjanju dodane vrednosti v javnem sektorju. Pojem javnega dobra lahko opredelimo tudi kot dodano vrednost, ki so je deležni davkoplačevalci in drugi prejemniki javnih storitev. Z vidika preučevanega problema pa se lahko izraža kot mera učinkovitosti upravljanja organizacij javnega sektorja. Prav obvladovanje in merjenje učinkovitosti poslovanja je eden izmed najpomembnejših instrumentov, ki prispeva k temu, da je mogoče učinke (storitve) javnega sektorja na pregleden način povezati z njihovim prispevkom k doseganju zastavljenih ciljev. Z merjenjem učinkovitosti tudi pomembno prispevamo k prevzemanju odgovornosti za (ne)doseganje obljubljenih rezultatov.

Zakaj je tako težko uvesti sistem merjenja učinkovitosti poslovanja v javnem sektorju?

Uvajanje sistema za merjenje učinkovitosti je zelo težak in pogosto tudi precej boleč proces. Na podlagi

izkušenj v evropskem prostoru so poslovodni svetovalci prepoznali kar nekaj dejavnikov, ki pomenijo ovire na poti do uvedbe sistema merjenja učinkovitosti, s katerim bi prispevali k dodani vrednosti v javnem sektorju.

1. Pomanjkanje osredotočenosti vodenja k doseganju tega cilja

Ugotovljeno je bilo, da večina poskusov uvajanja sistemov za merjenje učinkovitosti ne dobi zadostne podpore v obliki konsenza vseh članov vodstvenih ekip. Prav ta dejavnik pa neki predstavnik vodilnega svetovalnega podjetja ocenjuje kot ključni razlog za neuspeh vseh poskusov uvajanja sistemov merjenja učinkovitosti. Pomanjkanje podpore takšnim projektom je največkrat posledica tega, da posamezniki vodstvene ekipe v tem projektu ne vidijo dodane vrednosti, navadno so zanje pomembnejše druge prioritete ali pa so prepričani, da je dosežena raven kakovosti merjenja učinkovitosti že zadovoljiva. Prav izjemna podpora vodstva takšnemu projektu pa je bistvena za uspeh celotnega projekta. Ugotovljeno je bilo, da se v večini organizacij, tako javnega kot tudi zasebnega sektorja, le deset odstotkov potencialov posloводства namenja vodenju - torej odločanju o tem, kaj je pomembno in kaj ne, sposobnosti biti energijsko samo-vzbujajoč in ustvarjanju vizije o uspehu ter prenašanju te na celotno organizacijo.

2. Pomanjkanje osredotočene uporabe znanja pri projektnem vodenju

V okolju, ki je naravnano predvsem na ukvarjanje s tekočimi zadevami pri poslovanju in kjer je intenzivnost delovanja pogojena predvsem z obvladovanjem negativnih učinkov, ki so posledica izbruhov kriznih situacij, je težko graditi in ohranjati zadovoljivo raven kakovosti pri vodenju programov in projektov. Ključnega pomena za uspeh tovrstnih projektov je ustvarjanje takšne organizacijske kulture, ki bo že na začetku projekta spodbujala k postavljanju pravih vprašanj in kjer bo sprejemanje odločitev temeljilo na predhodnih tehtnih analizah stanja ter bo spremljanje uspešnosti izvajanja projekta potekalo po naprej načrtovanih mejnikih. Kultura organizacije, ki vsebuje vse prej navedene elemente, je predpogoj za uspešno izvedbo projekta uvajanja sistema za merjenje učinkovitosti poslovanja. Potrebno je poudariti, da izobraževanje samo po sebi še ni zadosten ukrep, saj se je pri uvajanju takšnih projektov potrebno izvajanja lotiti z novim pristopom, ki navadno presega obstoječo organizacijsko ureditev. Takšen projekt tudi lahko vpliva na obstoječe razmerje moči in zahteva povečan pritisk za doseganje zastavljenih ciljev.

3. Obstoječi sistem nagrajevanja v javnem sektorju deluje omejujoče

Togost pogodb o zaposlitvi v javnem sektorju vodi do pomanjkljivih spodbud, ki bi javne uslužbence spodbujale k doseganju ciljev. Premajhna uporaba spremenljivega sistema nagrajevanja, ki bi nagrajevala zelo dobre dosežke, vpliva na vzorec obnašanja zaposlenih, zato bi bilo treba precej več pozornosti nameniti finančnemu nagrajevanju zelo dobrih in izrednih dosežkov, saj na teh sloni trajnostni razvoj.

4. Prevladuje miselnost "To smo že naredili"

Veliko davkoplačevalskega denarja se nameni za izdelovanje različnih poročil o delu, opredeljevanje učinkov (outputov) in oblikovanje kazalnikov učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, toda na koncu je mogoče opaziti, da se to ne odrazi tudi z večjo kakovostjo storitev, ki bi je bili davkoplačevalci deležni. Iz procesa oblikovanja kazalnikov za merjenje učinkovitosti se tako ponavadi izloči "zunanji svet" in se kazalniki merjenja učinkovitosti uporabljajo le za doseganje notranjih taktičnih ciljev organizacije. Tako se zaposleni lahko uspešno upirajo merjenju rezultatov dela z mislijo, da bodo stvari šle naprej po starem tako kot v preteklosti. Vodstvena struktura večine organizacij, ki naj bi vzdrževala zdrav mehanizem zavor in ravnovesij, je pogosto sestavljena tako, da omogoča

nadaljevanje obstoječega vzorca obnašanja, ki kmalu preraste v skupinski način razmišljanja.

5. Premajhen zunanji pritisk

Zelo hitro lahko razumemo, zakaj se v organizacijah pozornost pogosto namenja le notranjim zadevam ali v najboljšem primeru odzivanju na krizne dogodke. Notranje dogajanje je pogosto premalo pod pritiskom primerljivih storitev, saj so izvajalci v javnem sektorju v monopolnem položaju in ni vzpostavljenih objektivnih zunanjih mehanizmov, ki bi sankcionirali pomanjkanje osredotočenosti na ustvarjanja dodane vrednosti za uporabnike storitev. Vse dokler se takšno stanje ne spremeni, bo sleherno spremembo zelo težko izvesti. Predstojniki bodo zato velik del svoje pozornosti namenjali nadzoru nad informacijami in ohranjanju ali povečevanju števila zaposlenih. Potrebne so torej predvsem temeljite spremembe, ki bodo obstoječo verigo spremenile, tako, da bo vsak člen vseboval dodano vrednost za uporabnike storitev.

6. Strah pred uvajanjem novih pristopov ali novih tehnologij

Zaradi premajhnega zunanjega pritiska na ustvarjanje dodane vrednosti (kot je to sicer značilno za zasebni sektor) je v organizacijah javnega sektorja moč opaziti premajhno nagnjenost k uvajanju novih pristopov ali novih tehnologij, kar lahko razlagamo kot rezultat manjših potreb po prilagajanju pri nujenju storitev. Dobra stran takšne situacije je sicer, da so organizacije javnega sektorja manj izpostavljene tveganjem zaradi uvedbe novih tehnologij (npr. začetne težave zaradi hitrega in popolnega uvajanja e-storitev so praktično obšle javni sektor). Po drugi strani pa je slabost takšnega stanja ta, da javni sektor ni pravočasno deležen potrebnega obsega inovativnih pristopov, ki bi prispevali k izboljšanju kakovosti storitev. Če želijo uporabniki javnih sredstev dohietati napredek, ki so ga deležna podjetja v gospodarstvu, in nadomestiti izgubljeni čas, se zato pogosto znajdejo pred izzivom naglega uvajanja izboljšav delovnih procesov. Prav to pa je zelo velik dejavnik tveganja, ki navadno povzroči, da se uvajanje novih pristopov konča na primer le z avtomatizacijo obstoječih procesov, ne da bi pri tem izkoristilo prednosti za racionalizacijo procesov.

7. Premajhne pristojnosti za izvedbo projektov do njihovega zaključka

Večina vlad in drugih ravni odločanja v javnem sektorju se srečujejo s takimi tveganji kot veliki konglomerati v zasebnem sektorju: zmožnost izpeljati spremembe v zelo kompleksnem okolju, v katerem so pristojnosti in odgovornosti razdeljene med več subjektov. Pri uvajanju sprememb morajo vlade kot tudi druge ravni odločanja v javnem sektorju prehoditi precej dolgo, večkrat pa tudi nepregledno pot. Srečujejo se z velikim izzivom usklajevanja dveh ciljev: na eni strani so zavezani k spoštovanju že vzpostavljenih struktur in procesov odločanja, po drugi strani pa želijo ustvariti pravšnje okoliščine za podjetno in agilno poslovanje oziroma projektno vodenje. Odgovor na vprašanje, kako premostiti razkorak med obema ciljema, se skriva v širšem konsenzu, ki ga je potrebno doseči med vsemi ključnimi akterji pri opredelitvi ključnih strateških ciljev. Potrebno je namreč oblikovati družbeno kulturo, kjer bodo v ospredju vseh prizadevanj le tiste odločitve, ki bodo usmerjene k ustvarjanju dodane vrednosti v javnem sektorju.

Da ne bi ostali le pri analizi dejavnikov, ki zavirajo uvajanje potrebnih sprememb na področju merjenja učinkovitosti, so v nadaljevanju predstavljene tudi ključne aktivnosti za vzpostavitev okolja, ki bi omogočilo doseganje izjemnih dosežkov.

Kako do vzpostavitve sistema, ki bo v javnem sektorju spodbujal visoke dosežke?

1. *Pravilne odločitve glede vodenja.* Vsaka naloga mora biti dodeljena skrbnikom, ki bodo z veliko energije projektom vlivali potrebno dinamiko. Spremembe se morajo začeti in usmerjati od zgoraj. V figurativnem pomenu mora vodstvena raven delovati kot laserski žarek, ki energijo osredotoča v doseganje natančno določenih ciljev. Le na cilje osredotočeni vodje so najbolj opremljeni za izvajanje sprememb. Njihovi nameni morajo biti jasni, moč volje velika, vsebina njihovih odločitev pregledna, imeti morajo občutek odgovornosti za delovanje institucije in svoj čas morajo obvladovati tako, da imajo dovolj energije za dokončanje projektov.

2. *Opredelitev pojma javnega dobra oziroma dodane vrednosti.* Čeprav med najpomembnejše makroekonomske cilje vsake vlade upravičeno sodi omejevanje javne porabe, pa je ta cilj mogoče optimalno doseči le v povezavi z osredotočenostjo na ustvarjanje dodane vrednosti. V ekonomski teoriji je znano stališče priznanega ekonomista Milтона Friedmana, ki se je na vprašanje, kako znižati obseg proračunske porabe, odzval z naslednjimi besedami: "Verjamem, da vlade to lahko storijo na en in edini možen način, način, ki ga starši uporabljajo za nadzorovanje svojih razsipnih otrok, to je z znižanjem njihove žepnine. Enakovreden ukrep vlade pomeni, da morajo vlade izvesti znižanje davkov. Deficit, ki bo tako nastal kot razkorak med zmanjšanimi prihodki in predlaganim obsegom porabe, bo zelo učinkovit mehanizem za nadzorovanje potrošniško usmerjene državne uprave in parlamenta. Pričakovati je, da bo uvedba takšnega mehanizma omejevanja javne porabe naletela na odobravanje javnosti, ki mu bo tako dala podlago za njegovo uspešno izvedbo".

Na podlagi teh izhodišč se je razvil pristop omejevanja javne porabe, znan pod skovanko "izstradanje zveri" (*starve-the-beast*), ki je opredeljen kot konzervativna usmeritev, za katero je značilno, da se proračunski primanjkljaj uporablja kot pritisk za zniževanje prihodnjih izdatkov države. Termin "zver" se tu nanaša na vladno in programe, ki jih ta financira, vključno z javnim financiranjem zdravstva, sociale in izobraževanja. Uporabo te doktrine je prvič mogoče zaslediti v času Reaganove administracije. Danes tak pristop, z izjemnim zniževanjem davkov, udejanja tudi Busheva administracija. Da ta doktrina oziroma usmeritev nujno še ne prinese zelenih rezultatov, je razvidno iz članka, ki sta ga napisala William Niskanen in Peter Van Doren z inštituta Cato, torej s trdnjave libertarne ideje, ki je znižanju davkov sicer, zaradi načelnih razlogov, zelo naklonjena. Avtorja sta na podlagi empirične analize prišla do paradoksalne ugotovitve. Ugotovljata, da se je proračunska poraba v ZDA v letih od 1981 do 2000, ob predpostavki, da iz modela izločimo vpliv stopnje nezaposlenosti, letno povečala po stopnji 0,6 odstotka BDP za vsako odstotno točko znižanja davčnih prihodkov proračuna. Z drugimi besedami, avtorja ugotovljata, da obstaja močna negativna korelacija med stopnjo proračunske porabe in višino davčnih prihodkov. Sklenemo lahko torej, da zgolj z zniževanjem davkov ni mogoče doseči zastavljenega cilja: znižanja proračunske porabe.

Avtorja tudi ugotovljata, da je z zagovarjanjem pristopa "izstradanja zveri" veliko preveč konzervativnih in libertarno usmerjenih zagovornikov te doktrine postalo malomarnih do trajne politične discipline glede nadzorovanja javne porabe, saj so se prepustili razmišljanju, da bo že znižanje davkov opravilo svoje. Trajna disciplinirana zavezanost k zniževanju javne porabe mora postati stalna praksa in mora temeljiti na tem, da si odgovorni za načrtovanje programov vedno zastavljajo nekaj temeljnih vprašanj:

- Ali je financiranje posamezne aktivnosti v skladu z ustavnimi načeli?
- Ali obstaja dovolj dober razlog, ki potrjuje, da je država (vlada) usposobljena izvesti načrtovane projekte ali aktivnosti bolje kot zasebni sektor ali lokalne skupnosti?

- Ali je projekt (aktivnost), ki ga predlaga vlada, najboljša alternativa za doseganje določenega skupnega cilja?
- Ali je mejna koristnost posameznega predlaganega vladnega projekta (aktivnosti) večja od mejnih stroškov, ki jih domačemu gospodarstvu povzročijo davki, potrebni za financiranje teh aktivnosti?

Nikalen odgovor na eno izmed zgoraj zastavljenih vprašanj bi moral biti zadostna podlaga za preprečitev uvedbe, znižanje obsega ali pa opustitev projekta (aktivnosti), ki se bodisi že financira iz državnega proračuna ali pa je njegovo financiranje šele v fazi predloga.

Menim, da je zato pri racionalizaciji javne porabe vedno najprej potrebno opredeliti, kaj štejemo za javno dobro oziroma dodano vrednost v javnem sektorju, in sicer po načelu od zunaj navznoter (od potreb uporabnikov storitev k izvajalcem storitev). Opredelitev javnega dobra oziroma dodane vrednosti je ključnega pomena za optimizacijo obsega in kakovosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev in je zato nikakor ne gre jemati prelahko. Zelo pogosto se namreč zgodi, da se želimo vedno zateči k rešitvam, ki jih najbolj obvladamo, in ne k tistim, ki bi sicer maksimirale vrednost. Posledica takšnega razmišljanja je, da nato skušamo le še minimizirati stroške, in to tam, kjer bi se morali osredotočiti na maksimiranje dodane vrednosti. Ne gre namreč spregledati dejstva, da danes uporabniki javnih storitev pričakujejo odlične storitve ob najnižjih možnih stroških (načelo: najnižji stroški za v naprej opredeljeno kakovost).

3. *Strateške usmeritve je potrebno pretvoriti v pragmatične cilje.* Uporabnik javnih sredstev mora zato opredeliti rezultate, ki si jih je pri izdelavi politike in strategije postavil za cilj. Ti rezultati vključujejo kazalnike za merjenje uspešnosti, ki se nanašajo tako na finančno kot tudi na operativno poslovanje. Kazalniki se morajo nanašati na učinke (*outpute*) in tudi na izide - vplive na družbo (*outcome*). Potrebno je torej načrtovati in izvesti enoten seznam dobro opredeljenih kazalnikov, s pomočjo katerih bo mogoče meriti doseganje zastavljenih rezultatov. Kazalniki o učinkih in izidih morajo biti dovolj konkretni, da jih je mogoče meriti. Nekaj takšnih kazalnikov je podano v nadaljevanju.

Naziv podprograma	Cilj	Kazalnik	Ciljna vrednost
15022501-izboljšanje stanja okolja	Zmanjšanje emisij iz gospodinjstev-ureditev infrastrukture na področju voda v skladu s standardi	Število oz. odstotek naselij z neurejenim sistemom čiščenja in odvajanja odpadnih voda	Zmanjšati za 5 odstotkov
		Število oz. odstotek prebivalcev, priključenih na sisteme čiščenja in odvajanja odpadnih voda	Povečati za 10 odstotkov
		Število priključkov na kanalizacijo	15.000 priključkov

4. *Na merjenje učinkovitosti je potrebno gledati tudi z ustvarjalne plati.* Analiziranje podatkov, s pomočjo katerih ugotavljamo učinkovitost, je lahko zelo ustvarjalno početje, saj lahko pri tem izstopimo iz že utečenih pristopov in s pomočjo analize trendov in izvajanja regresijskih analiz lahko odpremo vrata celi vrsti novim izboljšavam. Prav nove možnosti lahko zelo motivirajoče delujejo na zaposlene. Čeprav je pogled v preteklost lahko koristen predvsem zato, da odkrijemo razloge za trenutno stanje, pa je usmerjenost v prihodnost lahko veliko bolj ustvarjalna in prispeva k ustvarjanju dodane vrednosti v javnem sektorju. Samo pomislimo, *biti vključen v odločanje o tem, kateri instrument, produkt ali storitev bi bilo najbolj uporabiti, da bi*

lahko dosegli zeleni strateški cilj. Mar to ne zveni zelo ustvarjalno?

5. *V organizaciji mora vsak prevzeti svoj del odgovornost za doseganje rezultatov.* Da bi bili rezultati doseženi v predvidenih rokih in obsegu, je potrebno vsakemu zaposlenemu natančno opredeliti njegove pristojnosti in odgovornosti. Na koncu koncev je uspeh projekta odvisen od človeških dejavnikov. Osebna in ekipna odgovornost je torej nujnost, ki se ji ni mogoče izogniti.

6. *Dobre rezultate je potrebno nagraditi.* Sistem nagrajevanja se mora prilagoditi tako, da bo omogočal kontinuiteto velikih dosežkov. Kljub potrebi po omejevanju odhodkov za plače nikakor ne gre pozabiti stimulativen vidik nagrajevanja. S spremenljivim delom plače je potrebno zagotoviti, da bo osebna učinkovitost povezana z učinkovitostjo organizacije. Pozabiti pa se tudi ne sme na nefinančne dejavnike motiviranja, saj sta po Maslowu prav *samo-aktualizacija in osebno zadovoljstvo* izraz povečanega javnega dobra.

7. *Na uvedbo nove informacijske tehnologije je potrebno gledati kot na dejavnik uspeha.* Nove tehnologije v razmeroma kratkem času omogočajo vzpostavitev ogrodja, ki bo omogočalo kakovostnejše storitve. Denimo, uporaba novih tehnologij v zdravstvu, socialnem varstvu, obrambnem področju in varovanju meje se izkazuje kot pomembna izboljšava sistemov. Na takšen način je mogoče povečati kakovost storitev in hkrati zmanjšati stroške. Nove tehnologije pa tudi lahko omogočajo izreden razmah pri prenosu znanja in njegovi praktični uporabi.

8. *Komunicirajte! Ne bojte se preglednosti svojega dela.* Tudi sporočanje neugodnih rezultatov ni nič napačnega. Povrnitev zaupanja v institucije je ena izmed precej pogosto obravnavanih tem. Vsak izbruh afere pomembno zmanjša zaupanje v javne institucije. Temu se je mogoče izogniti prav s povečano preglednostjo informacij o zastavljenih ciljih, projektih v teku in objektivnosti poročanja o uspešnosti poteka teh projektov. S tem, ko je javnost na pregleden način seznanjena s prej navedenimi informacijami, se pridobiva zaupanje v institucije javnega sektorja. Vodenje v javnem sektorju mora potekati po načelu lastnega zgleda, saj dejanja pričajo glasneje od vseh besed.

9. *Imejte dovolj poguma za soočenje s samim seboj in se pošteno ozrite v ogledalo.* Strah je glavni sovražnik človeštva! Voditi pomeni, da je potrebno biti za vzor tistim, ki jim želimo kazati smer, po kateri naj hodijo. Glede samega sloga vodenja pa je potrebno vedeti, da ni samo en, edini in pravi. Uspešnost posameznega sloga vodenja je odvisna od konkretnih okoliščin, s katerimi se uporabnik javnih sredstev sooča. Ko se odločite o slogu vodenja, bodite trdni, osredotočeni in ga dosledno udejanjajte. Uvajanje novih in inovativnih rešitev vse do njihove končne realizacije je vse prej kot lahko delo, pričakujete lahko tudi odpor proti spremembam, pot je nedvomno tvegana. Ne glede na vse pa je tisto, kar pri izvedbi projekta šteje, to, da so cilji, ki ste si jih zastavili, doseženi. Prav zato je nujno, da svoje delo podvržete iskreni in objektivni samo-oceni, da bi ugotovili, ali ste še vedno kos doseganju postavljenih ciljev.

Zaključna misel

Vsak model, tudi model za merjenje učinkovitosti, je za uporabnike javnih sredstev dober le toliko, kolikor s svojo preglednostjo prispeva k povečevanju dodane vrednosti oziroma javnega dobra. Za njihovo izboljševanje in za samo odličnost pa je potrebno veliko kreativnosti, znanja in vztrajnosti, ali, kot je rekel mislec Aristotel: *»Smo to, kar počnemo znova in znova. Odličnost ni eno samo dejanje, odličnost je navada.«*

UVODNO RAZMIŠLJANJE K REVIZIJI PRORAČUNA ZA 2005

MAG. JORG K. PETROVIČ, VRHOVNI DRŽAVNI REVIZOR
jorg.petrovic@rs-rs.si

Letošnja revizija predloga zaključnega računa proračuna je potekala v obdobju od 4. 1. 2006 do 18. 7. 2006. Izvajalo jo je 24 revizorjev, ki so zanjo porabili 1440 revizor-dni. Izrečena mnenja smo podali po pregledu vzorca izplačil, kar seveda ne pomeni, da so revidirani uporabniki javnih sredstev zagrešili zgolj te nepravilnosti, vsekakor pa s sprejemljivim tveganjem zagotavljamo, da smo s pregledom odkrili vse pomembne nepravilnosti.

Teža izrečenih mnenj se vsebinsko nanaša na ocenjeni obseg nepravilnosti. Vse razkrite nepravilnosti pomenijo ravnanja v nasprotju s predpisi. Vendar vse kršitve predpisov ne pomenijo vedno hkrati tudi oškodovanja premoženja države. Obseg tega je navadno precej manjši od ocenjenega obsega nepravilnosti. Če ob nepravilnostih ugotovimo tudi oškodovanje, ima lahko to za posledico slabše mnenje za revidiranega uporabnika javnih sredstev, če pa ugotovimo, da je povzročitelj tudi neposredno odgovoren za nepravilnosti, ga kazensko ovadimo. Seveda pa namen revizije ni podajanje ocene o oškodovanju, temveč podajanje ocene o obsegu kršenja zakonodaje. Sprenevedanja revidiranih uporabnikov javnih sredstev, da so minimalno oškodovali državni proračun oziroma premoženje države, zato zagotovo niso na mestu.

Računsko sodišče je o predlogu splošnega dela zaključnega računa za leto 2005 izreklo *mnenje s pridržkom*. Na podlagi ugotovitev pri revidiranju pravilnosti izvršitve finančnih načrtov posameznih ministrstev pa je za *pravilnost izvršitve proračuna* za leto 2005 izreklo *mnenje s pridržkom*. Za pravilnosti izvršitve finančnih načrtov posameznim ministrstvom v letu 2005 je izreklo naslednja mnenja:

- *pozitivno mnenje*: Ministrstvu za šolstvo in šport;
- *mnenje s pridržkom*: Ministrstvu za finance, Ministrstvu za notranje zadeve, Ministrstvu za zunanje zadeve, Ministrstvu za obrambo, Ministrstvu za pravosodje, Ministrstvu za gospodarstvo, Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Ministrstvu za okolje in prostor, Ministrstvu za delo, družino in socialne zadeve, Ministrstvu za zdravje, Ministrstvu za javno upravo, Ministrstvu za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo;
- *negativno mnenje*: Ministrstvu za promet in Ministrstvu za kulturo.

Pri Ministrstvu za šolstvo je obseg ocenjenih izplačil, ki niso bila izvedena v skladu s predpisi, pod 5 odstotkov proračuna ministrstva, zato smo ministrstvu izrekli pozitivno mnenje. Vsem ministrstvom, katerih skupni ocenjeni obseg izplačil, izvedenih v neskladju s predpisi, je presegel 10 odstotkov njihovih proračunov, je računsko sodišče izreklo negativno mnenje. Obseg in vrsta nepravilnosti se torej od

revidiranca do revidiranca močno razlikuje. Ne glede na to pa je mogoče izreči nekaj skupnih ugotovitev. Te so povzete v uvodu k revizijskemu poročilu, podrobneje pa opisane v samem poročilu.

Ob prebiranju poročila o reviziji predloga zaključnega računa proračuna za leto 2005 bi si moral vsakdo postaviti vprašanje, zakaj do razkritih nepravilnosti prihaja in kaj lahko v okviru svojih pristojnosti stori za to, da se nepravilnosti ne bodo več dogajale. Za to, da prihaja do nepravilnosti, obstaja namreč več razlag. Prva temelji na naključnosti, druga na nezmožnosti izvajalcev, da bi svoje poslovanje prilagodili veljavnemu zakonodajnemu okviru, in tretja na zavestnem kršenju zakonodaje zaradi domnevne večje smotrnosti poslovanja. Takšne razlage so seveda mogoče, vendar kljub temu (ne)dejanja, ki so privedla do razkritih nepravilnosti, niso sprejemljiva.

Nepravilnostim, do katerih prihaja naključno, se je težko izogniti, mogoče pa jih je zmanjšati na sprejemljiv obseg. Njihov delež je pri nekaterih revidiranih uporabnikih javnih sredstev žal nad mejo sprejemljivega, pri nekaterih pa popolnoma nesprejemljiv. Izboljšanje notranje kontrolnih mehanizmov je tako edina pot, ki jo lahko predlagamo, opraviti pa jo mora seveda uporabnik javnih sredstev sam.

Revidirani uporabniki javnih sredstev nas na pogovorih, ko jim predstavimo ugotovitve revizije, večkrat opozarjajo na zahteve zakonodaje, za katere trdijo, da so "neživljenjske" in jih preprosto ni mogoče izpolniti ali pa bi njihova izpolnitev ogrozila normalno delovanje institucije. Če je s pojasnili takšno ravnanje mogoče razumeti, pa ga pojasnila nikakor ne opravičujejo, še posebej, če vemo, da so revidirani uporabniki javnih sredstev v okviru revizije predloga zaključnega računa proračuna med prvimi, ki so poklicani za pripravo sprememb zakonodaje.

Revidirani uporabniki javnih sredstev so pri poslovanju različno uspešni. Zakonodajalec je s predpisi postavil sistem, ki naj bi dolgoročno tveganje pri poslovanju z javnimi sredstvi kar najbolj zmanjšalo. Doseganje smotrnosti na račun pravilnosti je torej tvegano početje. Nekateri predstojniki se zavestno odločijo za nezakonnosti in izpostavijo poslovanje revidiranca visoki stopnji poslovnega tveganja. Tveganja takšnega početja, predvsem pa posledice, so seveda bistveno večja kot pri poslovanju v skladu s predpisi. Tveganje je nedvomno del vsakega poslovanja, velika razlika pa je, če gre za podjetnika, ki tvega svoje premoženje in nase sprejme vse posledice tveganja, ali če gre za premoženje države. Nekaterim se igra izide in v svojem mandatu odpravijo vse nezakonnosti in tvegano početje za poslovanje nima posledic. Drugim žal ne, posledice pa nosijo vsi davkoplačevalci.

Načelo učinkovitosti je na hierarhiji načel gotovo uvrščeno zelo visoko, vendar moramo o njem, kadar ga postavljamo ob bok načelu zakonitosti, razmišljati zelo strogo. Kadar revidiranca presojujemo na podlagi obeh načel, tako po načelu pravilnosti kot smotrnosti poslovanja (gospodarnost, učinkovitost, uspešnost), postane pravilnost prvi pogoj! Povečana smotrnost poslovanja na rovaš pravilnosti je nesprejemljiva in ne more biti opravičilo za kakršne koli kršitve predpisov. Upoštevanje predpisov po lastni presoji postavlja pod vprašaj osnovna načela, na katerih temelji naša družbena ureditev, zapisana v ustavo, sprejeto decembra leta 1991. Še posebej je to nesprejemljivo, ker so uporabniki javnih sredstev del javne sfere - torej del države v najširšem možnem smislu. In država je seveda prva med vsemi, ki mora skrbeti za zakonitost svojega poslovanja.

RAZPOLAGANJE S PREMOŽENJEM IN ZADOLŽEVANJE LOKALNIH SKUPNOSTI

MAG. MILOŠ SENČUR, VRHOVNI DRŽAVNI REVIZOR
MAG. MOJCA PLANINŠEK, NAMESTNICA VRHOVNEGA DRŽAVNEGA REVIZORJA
milos.sencur@rs-rs.si, mojca.planinsek@rs-rs.si

Že Ustava Republike Slovenije določa, da naj bi se občine financirale iz lastnih virov in da sredstva za uresničevanje svojih nalog pridobivajo tudi s prihodki od lastnega premoženja.

Da bi občine lahko udeležale te ustavne določbe, jim Zakon o lokalni samoupravi daje lastnost oseb javnega prava s pravico pridobivati, posedovati in razpolagati z vsemi vrstami premoženja, hkrati pa upravljanje z občinskim premoženjem šteje za eno pomembnejših izvirnih nalog občine za zadovoljevanje potreb svojih prebivalcev. Te potrebe so seveda raznolike, pa tudi različne od okolja do okolja. Ponekod je poudarek na potrebah po zagotavljanju pogojev za hitrejši gospodarski razvoj, zlasti s pomočjo ustreznega prostorskega načrtovanja in ustrezne zemljiške politike, drugje so izrazitejše potrebe na področju stanovanjske gradnje in zagotavljanju zadostnega najemnega sklada stanovanj, spet drugje pa izgradnja komunale ali druge infrastrukture lokalnega ali širšega pomena.

V vsakem primeru pri zadovoljevanju interesov lokalnega prebivalstva pomembno vlogo igra občinsko nepremično premoženje, bodisi nepremičnine s posebnim pravnim statusom, ki so pogoj za zagotavljanje javnih služb, bodisi tiste, ki so v prostem pravnem prometu. Kljub temu, da je ne le upravljanje, pač pa tudi razpolaganje s tem premoženjem skrb oziroma pristojnost občin samih, pa normativna ureditev področja ne sledi tej logiki. Nasprotno, normativno urejanje je skoraj v celoti v državni pristojnosti. Ker so občine poleg države eden večjih in pomembnejših lastnikov nepremičnin, je to do določene mere tudi razumno. Javna nepremičninska politika, katere nosilci oziroma izvajalci so tudi občine, naj bi namreč temeljila na načelih gospodarnosti, učinkovitosti, preglednosti, javnosti, odgovornosti in smotrnosti razpolaganja z nepremičninami v javni lasti. Navedeno zahteva v veliki meri poenoten normativni instrumentarij, vprašanje pa je, koliko manevrskega prostora je znotraj njega smiselno dopustiti za občinsko normativno urejanje na področju razpolaganja s premoženjem občine. Z drugimi besedami, v kolikšni meri gre v primerih razpolaganja s posameznimi vrstami nepremičnin še za lokalne zadeve, ki jih občine lahko samostojno urejajo, oziroma v kolikšni meri naj državni predpisi veljajo tudi za občine.

V dosednji normativni ureditvi in praksi izvajanja predpisov, ki urejajo razpolaganje z nepremičnim premoženjem v javni lasti, je opaziti vrsto odprtih vprašanj. Tako na primer pogosto ni ustrezne razmejitve znotraj ureditve, ki sicer prvenstveno velja za razpolaganje z državnimi nepremičninami, hkrati pa naj bi zgolj smiselno veljala tudi za istovrstno občinsko premoženje, enako nezadostno in nesistematično je urejena razmejitev med področnimi predpisi, ki veljajo za posamezne vrste nepremičnin, pogosto niso dovolj jasno določene zahteve posameznih predpisov glede doseganja primarnih ciljev pri odsvojitvi nepremičnin, nejasne so pristojnosti občinskih organov glede sprejemanja aktov v zvezi z

razpolaganjem z nepremičninami, nejasna ter v praksi neizvedena je tudi razmejitev med občinsko in državno lastnino, do katere je prišlo v procesu lastninjenja nekdanje družbene lastnine. Poleg navedenih pomanjkljivosti pa se po drugi strani srečujemo s prepodrobnim urejanjem, ki kaže na veliko mero nezaupanja do ravnanja občin na tem področju, čeprav običajno za to ni nobenega stvarnega in razumnega razloga.

Do nepravilnosti bo v praksi vedno prihajalo, pa naj je področje še tako pravno urejeno. Vseh življenjskih dogodkov pač ni mogoče vedno in v celoti predvideti, zato ob odsotnosti sprotno in avtentične razlage norm pride v poštev zgolj njihova praktična interpretacija, ta pa, tudi zaradi prej navedenega, lahko sloni na napačnih izhodiščih.

- V revizijah pravilnosti poslovanja občin se v zvezi z razpolaganjem z občinskim premoženjem zato srečujemo s podobnimi nepravilnostmi pri večjem številu občin: nepremičnina, ki je predmet določenega pravnega posla, ni v pravnem prometu,
- občina nima programa prodaje premoženja,
- prodaji nepremičnine ni odločal pristojni organ,
- cenitev nepremičnine ni bila opravljena,
- prodaja nepremičnine ni potekala po postopku, ki je predpisan za posamezno vrsto nepremičnine,
- nepremičnina ni bila prodana predkupnemu upravičencu in podobno.

Pričakovati je, da bo stanje na področju prometa z občinskimi nepremičninami izboljšal novi sistemski Zakon o ravnanju s stvarnim premoženjem države in samoupravnih lokalnih skupnosti, katerega predlog je že pripravljen.

Tudi zadolževanje je ves čas od ustanovitve novih občin zelo aktualna tema na področju poslovanja občin. Zakonodaja, ki ureja to področje, je bila spreminjana in dopolnjvana, različna je bila tudi njena interpretacija. Zadnja večja normativna sprememba, ki je močno posegla v področje zadolževanja, se je zgodila sredi leta 2005. Zaključni računi leta 2005 in 2006 in predvsem bilance stanja nam bodo pokazali posledice te spremembe. V bližnji prihodnosti pa nas čakajo še spremembe Zakona o financiranju občin in Zakona o javnih financah, ki se bodo verjetno vsaj delno dotaknile tudi področja zadolževanja. Predlagane spremembe obeh zakonov kažejo na to, da se določbe glede zadolževanja sicer ne bodo bistveno spremenile, bo pa večina teh določb zajetih v Zakonu o javnih financah. Na ta način bo torej odpravljena dvotirnost ureditve, ki je v posameznih primerih (predvsem glede vprašanja kratkoročnega zadolževanja) vnašala v sistem zadolževanja zmedo.

Problematiko zadolževanja je potrebno osvetliti v nekoliko širšem konceptu, ki presega včasih preozke meje pravilnosti poslovanja, to je skladnosti s predpisi. Pri tem so mišljena izhodišča ekonomske teorije glede zadolževanja, evropska zakonodaja, še posebej določbe Evropske listine lokalne samouprave glede zadolževanja in ureditev v nekaterih evropskih državah. Da bi problematiko, dileme in posledice ureditve zadolževanja kar najbolj razumeli, je v tej zvezi koristno razmišljati predvsem o naslednjih vidikih:

- zadolževanju kot enemu izmed virov za financiranje investicij in o deležu le-teh v izdatkih občin,
- oblikah pravnih poslov, ki po svoji vsebini pomenijo zadolžitev in bodo imeli za posledico odplačevanje obveznosti iz občinskega proračuna,
- problematiki evidenc o sklenjenih pogodbah in posledično o predobremenitvah proračunov prihodnjih let,
- problematiki plačilne discipline (kršitve z zakonom predpisanih plačilnih rokov) in kratkoročnega

- zadolževanja,
- prihodkovni sposobnosti občine,
 - fiksnih odhodkih, ki so potrebni za normalno poslovanje občine in zadovoljevanje potreb in interesov prebivalcev občine,
 - stroških različnih oblik pogodbenih razmerij, katerih končni učinek je zadolžitev,
 - o maksimalni zakonsko dopustni meji zadolževanja.

V tem kontekstu je pomembna še trenutna zadolžitev slovenskih občin in njen delež v skupnem dolgu javnega sektorja, kakor tudi ocena maksimalne možne zadolžitve občinskih proračunov in njene posledice za javni dolg.

Vsi navedeni elementi naj bi nam osvetlili problematiko zadolževanja do te mere, da bi lažje razmišljali o »ustreznosti« meja zadolževanja in drugih dilemah zadolževanja slovenskih občin, ter o morebitnih predlogih sprememb na tem področju.

PROBLEMATIKA IZKAZOVANJA PREJETIH OSNOVNIH SREDSTEV V UPRAVLJANJE V JAVNIH ZAVODIH

MAG. VALENKA SUHADOLNIK, VRHOVNA DRŽAVNA REVIZORKA
valenka.suhadolnik@rs-rs.si

Uvod

V prispevku v prvem delu predstavljam pomembnejše ugotovitve opravljenih revizij javnih zavodov (izvajalcev javnih negospodarskih služb) ter društev in se dotaknem prihodnjih izzivov na področju revidiranja javnih zavodov. V drugem delu pa posebno pozornost posvetim problematiki izkazovanja prejetih osnovnih sredstev v upravljanje v javnih zavodih.

Predstavljene ugotovitve na podlagi opravljenih revizij javnih zavodov in društev

Računsko sodišče v okviru revizijskega oddelka B3 vsako leto izvede obvezni reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS) in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (ZPIZ) ter določeno število revizij javnih zavodov s področja vzgoje in izobraževanja, socialnega varstva, kulture, zdravstva in raziskovalne dejavnosti ter društev. Večinoma so to revizije računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja, včasih pa tudi samo revizije pravilnosti poslovanja. Razlog, zakaj običajno revidiramo računovodske izkaze, je v tem, da je računsko sodišče praktično edina zunanja institucija, ki se ukvarja s finančno revizijo javnih zavodov, v primerjavi z nekaterimi gospodarskimi družbami, za katere je omenjena revizija zakonsko predpisana. Pri pravilnosti poslovanja pa se najpogosteje ukvarjamo s pravilnostjo obračunavanja in izplačevanja plač ter drugih stroškov dela, saj so to navadno precej visoka postavka v odhodkih javnih zavodov ter pravilnostjo nabave materiala, blaga in storitev ter osnovnih sredstev z vidika javnega naročanja, pri ZZZS ter ZPIZ pa tudi s pravilnostjo izplačanih transferov, pri društvih z namensko rabo sredstev po posameznih programih, pri zavodih s področja šolstva obračunavanju šolnin in podobno.

Pomembnejše ugotovljene napake pri reviziji računovodskih izkazov

- neizkazovanje osnovnih sredstev prejetih v upravljanje,
- napačen obračun amortizacije osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje zaradi neupoštevanja določb

navodila oz. pravilnika o načinu in stopnjah odpisa,

- popis osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje ni bil v celoti izveden, niso bile poknjžene popisne razlike,
- neizveden popis opredmetenih osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje (npr. knjižničnega gradiva, ki se popisuje vsakih pet let, muzejskih predmetov),
- napačno evidentiranje nabavljenih osnovnih sredstev preko stroškov investicijskega vzdrževanja namesto med osnovnimi sredstvi,
- izkazovanje prihodkov od prodaje osnovnih sredstev namesto ustrezno povečanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje,
- napačno izkazovanje terjatev do kupcev in seveda pri obračunskem računovodstvu neposreden vpliv na izkazane prihodke,
- neizkazovanje obračunanih šolnin za določeno leto v celotnem znesku, ampak samo njenih zapadlih obrokov ter s tem prenizko izkazovanje terjatev in kratkoročno odloženih prihodkov,
- napačno razmejevanje prihodkov preko pasivnih časovnih razmejitev, namesto izkazovanja prihodkov,
- izkazovanje donacij med neplačanimi prihodki oz. med presežkom prihodkov nad odhodki namesto med dolgoročnimi rezervacijami,
- upoštevanje prihodkov tako iz poslovanja kot iz financiranja v napačno obračunsko obdobje,
- napačna ugotovitev stroškov amortizacije, ki se nanašajo na tržno dejavnost in s tem previsoko ugotovljen presežek prihodkov nad odhodki iz tržne dejavnosti kot tudi javnega zavoda kot celote,
- napačno izkazovanje dolgoročne terjatve za nameravano vložitev tožbe za izterjavo odškodnine in seveda s tem neupravičeno izkazovanje prihodkov.

Pomembnejše ugotovljene nepravilnosti pri reviziji pravilnosti poslovanja

Nepravilnosti v zvezi z obračunavanjem plač

V večini revidiranih javnih zavodov in tudi društev ugotavljamo številne nepravilnosti pri obračunu plač. Veliko nepravilnosti se nanaša na obračunavanje najrazličnejših dodatkov v nasprotju z Zakonom o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in v organih lokalnih skupnosti¹ (ZRPJZ), z Zakonom o delovnih razmerjih² (ZDR), z odgovarjajočimi kolektivnimi pogodbami s področja negospodarskih dejavnosti (KPND), dejavnosti zdravstva in socialnega varstva (KPDZSV), dejavnost vzgoje in izobraževanja (KPDVI), raziskovalne dejavnosti (KPRD) in drugih dejavnosti ter z Zakonom o plačah delavcev v javnih vzgojno-izobraževalnih zavodih³. Večinoma gre za preveč obračunane in izplačane dodatke (zaradi uporabe previsokih odstotkov dodatkov ali pa previsoke osnove, od katerih se obračunavajo). V nekaterih primerih obračunani dodatki niso upravičeni, saj za njih ne obstaja ustrezna pravna podlaga.

V nadaljevanju predstavljam pomembnejše nepravilnosti v zvezi z dodatki, ki smo jih ugotovili na podlagi

¹ Uradni list RS, št. 18/94 do 56/02.

² Uradni list RS, št. 42/02.

³ Uradni list RS, št. 16/92, 42/93, 18/94, 36/96.

izvedene prečne revizije pravilnosti določanja in izplačevanja plač direktorjev v desetih domovih za starejše občane v letu 2004. V šestih domovih so direktorjem neupravičeno obračunali in izplačali dodatek za delo s psihično motenimi osebami, čeprav le-ti niso izkazali, da neposredno opravljajo tovrstno delo. Dvema direktorjema, ki sta opravljala samo poslovno funkcijo so obračunali in izplačali dodatek za posebne obremenitve in odgovornosti, ki jim ne pripada. V enem primeru je bil obračunan in izplačan dodatek za naziv, za katerega prav tako ni bilo veljavne pravne podlage. Posebej smo opozorili na obračunavanje dodatka za stalno in neposredno delo z varovanci, ki jim glede na Odredbo o določitvi socialno-zdravstvenih zavodov in delovnih mest sicer ne pripada, vendar pa jim je bil dodatek določen v pogodbi o zaposlitvi, h kateri je Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve dalo pozitivno mnenje.

Pri revidiranju pravilnosti obračunavanja in izplačevanja plač pogosto ugotavljamo tudi nepravilnosti v zvezi z delovno uspešnostjo kot na primer:

- izplačilo večje povečane delovne uspešnosti, kot pa je bilo pridobljeno soglasje ustanovitelja oz. za izplačilo povečane delovne uspešnosti sploh ni bilo pridobljenega soglasja ustanovitelja,
- preseganje 20 odstotkov osnovne mesečne plače zaposlenega, določenih v 17. členu ZRPJZ,
- ni izdelanih meril za ugotavljanje uspešnosti zaposlenih.

Naj navedem še nekatere druge nepravilnosti, ki jih računsko sodišče ugotavlja pri revidiranju plač:

- pri obračunu izhodiščnih plač ni bila upoštevana izhodiščna plača, določena v ZRPJZ, kar je vplivalo tako na previsoko osnovno plačo kot vse dodatke, ki so bili od nje obračunani,
- razporejanje na delovna mesta in določanje količnikov osnovne plače na podlagi notranjih aktov, ki jih svet zavoda ni sprejel,
- javni zavod ni imel sistemiziranih vseh delovnih mest, za katere je sklenil pogodbe o zaposlitvi,
- zaposleni so imeli precej nižjo izobrazbo od zahtevane za zasedbo delovnega mesta.

Kot posebnost navajam primer, ko je javni zavod ločeno obračunaval plače zaposlenim, ki naj bi opravljali le tržno dejavnost, računovodska in administrativna dela, in jim določil plačo od osnove za obračun plač, ugotovljen v nasprotju z ZRPJZ. Določil jim je tudi dodatke za netipična delovna mesta, ki niso ustrezala dodatkom določenih v KPDVI in ZRPJZ.

Nepravilnosti v zvezi z drugimi stroški dela

Nepravilnosti ugotavljamo tudi pri drugih stroških dela, katerih pomembnejše so naslednje:

- kljub temu, da so obstajali elementi delovnega razmerja, je javni zavod v nasprotju z ZDR sklepal podjemne in avtorske pogodbe za opravljanje najrazličnejših del,
- preveč obračunani in izplačani stroški po pogodbi o delu (določeni so bili v odstotku od povprečne plače zaposlenega, za katere je bilo ugotovljeno, da so bile previsoko obračunane),
- neupravičeno izplačilo odškodnine zaradi sporazumnega prenehanja delovnega razmerja v nasprotju z ZDR in KPDVI,
- napačen obračun odpravnine v nasprotju z ZDR,
- izplačilo enkratne letne nagrade direktorjem brez pridobljenega soglasja ustanovitelja,
- obračun previsoke solidarnostne pomoči v nasprotju s KPDZSV,

- izplačevanje povračil stroškov, za katere ni podlage v veljavnih predpisih.

Naj na tem mestu opozorim, da niti v ZRPJZ niti v posameznih kolektivnih pogodbah⁴ in drugi zakonodaji s področja plač ni pravne podlage za določitev določenih pravic in ugodnosti direktorjem javnih zavodov, kot so npr. pravica do zdraviliškega zdravljenja, nadstandardnega dodatnega zdravstvenega zavarovanja, specialističnega pregleda, vzdrževanje primerne videza in rekreacije, nezgodnega življenjskega zavarovanja za primer smrti in invalidnosti ter izplačil premije, zato ta izplačila kot tudi samo priznavanje teh pravic upoštevamo kot nepravilna.

Nepravilnosti v zvezi z javnim naročanjem materiala, storitev in blaga ter osnovnih sredstev

Tudi na tem področju še vedno ugotavljamo številne nepravilnosti, kljub temu, da imajo nekateri javni zavodi to področje dokaj urejeno in se zadeve na splošno izboljšujejo.

Pri revidiranju pravilnosti javnega naročanja ugotavljamo številne nepravilnosti, tako je na primer revidiranec oddajal naročila, ne da bi predhodno izvedel postopke javnega naročanja predpisanih z ZJN-1 oz. da je sicer izvedel postopke, pa ti niso bili v skladu z ZJN-1. Pri naročilih male vrednosti pa pogosto ugotavljamo, da revidiranci v celoti ne upoštevajo določil svojih internih aktov, ki opredeljujejo pravila naročil malih vrednosti.

Izzivi revizijskega oddelka B3 v prihodnje

Več pozornosti posvetiti revizijam smotrnosti. Trenutno izvajamo revizijo smotrnosti, s katero bomo skušali ugotoviti kako zdravo se prehranjujejo naši otroci v osnovnih šolah.

Na podlagi opravljenih istovrstnih revizij pri določeni skupini revidirancev izdelati zbirno poročilo in v njem predstaviti nepravilnosti, ki so tem revidirancem skupne. V primeru da tekom revizij ugotovimo sistemske pomanjkljivosti, opozorimo nanje pristojne institucije.

Problematika izkazovanja prejetih osnovnih sredstev⁵ v upravljanje v javnih zavodih

Splošno

Javni zavodi za opravljanje svojega osnovnega poslanstva, to je opravljanja javne negospodarske, včasih pa tudi gospodarske službe oz. dejavnosti, potrebujejo določena osnovna sredstva. Osnovna sredstva jim priskrbijo njihovi ustanovitelji, to so običajno Republika Slovenija oz. lokalne skupnosti, s tem da jim dajo osnovna sredstva v upravljanje (izjema so le visokošolski zavodi). Omenjena osnovna sredstva seveda služijo tudi opravljanju tržne dejavnosti, to je prodaji proizvodov in storitev na trgu.

⁴ Z možno izjemo posameznih zavodskih kolektivnih pogodb.

⁵ Z osnovnimi sredstvi so mišljena tako neopredmetena dolgoročna sredstva kot opredmetena osnovna sredstva.

Izkazovanje prejetih osnovnih sredstev v upravljanje

Zakonska osnova za izkazovanje osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, obstaja v 67.a členu Zakona o javnih financah⁶, ki določa, da s premoženjem države upravljajo neposredni ali posredni uporabniki, razen, če ni s tem zakonom ali posebnim zakonom določeno drugače. Izjema so visokošolski zavodi, ki imajo na podlagi Zakona o visokem šolstvu⁷ osnovna sredstva v svoji lasti in za njih oblikovan sklad premoženja.

Izkazovanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje in s tem posredno tudi osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje je opredeljeno v 68. členu Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava⁸ (v nadaljevanju: pravilnik o enotnem kontnem načrtu). Do konca leta 2005 je to področje urejal tudi Slovenski računovodski standard 36 (SRS 36) – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava, ki obravnava posebnosti, ki so značilne za nepridobitne dejavnosti, na katerega uporabo pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov navaja 16. člen Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava⁹ (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov), v kolikor ni s tem členom drugače določeno.

Ustanovitelji javnih zavodov le redko v odlokih o ustanovitvi navedejo premoženje, ki ga dajejo javnemu zavodu v upravljanje. Določbe odlokov v zvezi s sredstvi za ustanovitev so zelo ohlapne. Zato je ključnega pomena, da se osnovna sredstva, dana v upravljanje, opredelijo (tako količinsko kot vrednostno) v pogodbi o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje. Ugotavljamo, da v več primerih taka pogodba sploh ni bila sklenjena. Pri opravljanju revizij občin računsko sodišče ugotavlja, da občine večkrat nimajo usklajenega stanja z javnimi zavodi glede osnovnih sredstev v upravljanju, in da z njimi v več primerih niso sklenile pogodb o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje.

Pri izkazovanju vrednosti osnovnih sredstev se večkrat zaplete tudi v primeru, ko ustanovitelj nabavi osnovno sredstvo (sam izvede investicijo) za določen javni zavod, pri tem pa mu ga uradno ne prenese v uporabo in upravljanje. Javni zavod sicer uporablja taka osnovna sredstva, nima pa ustreznih podatkov o vrednostih. V takih primerih računsko sodišče zahteva ureditev medsebojnih razmerij iz tega naslova na podlagi pogodb o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje.

Problemi se pojavljajo tudi v zvezi z vpisom nepremičnin v zemljiško knjigo, za katerega so na podlagi Uredbe o pridobivanju, razpolaganju in upravljanju s stvarnim premoženjem države in občin¹⁰ zadolžene država in občine. Pri revizijah javnih zavodov, kot seveda tudi njihovih ustanoviteljev, računsko sodišče ugotavlja, da lastništvo nepremičnin ni vpisano v zemljiško knjigo, ampak so vpisani drugi lastniki, ali je vpisana še kot družbena lastnina, ali pa so vpisani kar sami javni zavodi. Včasih obstajajo druge pravne podlage za ugotavljanje lastništva nepremičnin (npr. kupoprodajne pogodbe), včasih pa tudi teh pravnih podlag ni, sploh v primeru, ko na določenih nepremičninah tečejo postopki denacionalizacije. Na neurejenost zemljiškoknjžnih stanj opozarjamo v revizijskih poročilih.

⁶ Uradni list RS, št. 79/99 do 56/02.

⁷ Uradni list RS, št. 67/93 do 134/03.

⁸ Uradni list RS, št. 54/02 do 117/05.

⁹ Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05.

¹⁰ Uradni list RS, št. 12/03, 77/03.

Obračunavanje amortizacije osnovnih sredstev prejetih v upravljanje

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje oz. v breme prihodkov, kar je odvisno od odločitve ustanovitelja in sicer, ali bo v ceni za opravljeno javno službo zaračunan tudi strošek amortizacije oz. bo javnemu zavodu zagotovil denarna sredstva za kritje stroškov amortizacije. V primeru, da se za obračunano amortizacijo osnovnih sredstev znižajo obveznosti za ta sredstva, se ustanovitelj posredno zaveže, da bo sam zagotovil vire sredstev za nabavo novih osnovnih sredstev, ko bodo ta že dotrajana.

Omenjeni način obračunavanja amortizacije je opredeljen v 10. členu Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev¹¹ (v nadaljevanju: pravilnik o načinu in stopnjah odpisa).

Način obračuna amortizacije osnovnih sredstev prejetih v upravljanje se precej razlikuje med posameznimi vrstami zavodov, glede na vrsto javne službe, ki jo opravljajo, kot tudi glede na odločitve ustanoviteljev. V nadaljevanju predstavljam nekaj različnih primerov¹² obračuna amortizacije:

- bolnišnice obračunavajo amortizacijo osnovnih sredstev v breme prihodkov, za amortizacijo osnovnih sredstev, financiranih iz proračuna, pa v breme obveznosti do virov sredstev, v skladu z Zakonom o investicijah v javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija,
- domovi za starejše občane obračunavajo amortizacijo v breme prihodkov do višine obračunane amortizacije po Navodilu o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev¹³ (v nadaljevanju: navodilo o načinu in stopnjah odpisa), razliko do obračunane amortizacije po predpisanih amortizacijskih stopnjah iz pravilnika o načinu in stopnjah odpisa pa obračunavajo v breme obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje,
- RTV pokriva amortizacijo osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, od Ministrstva za kulturo¹⁴ v celoti v breme prihodkov (96 odstotkov amortizacije); za amortizacijo ostalih osnovnih sredstev prejetih od Agencije za pošto in elektronske komunikacije, Ministrstva za gospodarstvo, Italijanske unije in drugih pa zmanjšuje obveznosti za sredstva v upravljanju;
- v primeru dveh knjižnic, ko je ena skoraj v celoti (94 odstotkov) pokrivala amortizacijo v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, druga pa je vso obračunano amortizacijo knjižničnega gradiva, ki je znašala kar 84 odstotkov celotne obračunane amortizacije osnovnih sredstev pokrivala v breme prihodkov, je lepo razvidna odvisnost obračuna amortizacije od odločitve ustanovitelja.

Način obračuna stroškov amortizacije je odvisen tudi od obsega opravljanja tržne dejavnosti, saj se mora v tem primeru ustrezen del amortizacije obračunati v breme prihodkov (tako velik delež amortizacije obračunavajo lekarne, ki imajo velik del tržne dejavnosti, manjši del pa npr. šole, ki imajo zelo majhen obseg te dejavnosti). Le na tak način lahko javni zavod izkaže pravi prikaz izida poslovanja, tako za dejavnost javne službe kot za tržni del dejavnosti, kakor zahteva veljavna zakonodaja.

¹¹ Uradni list RS, št. 45/05.

¹² V vseh navedenih primerih ni upoštevan tisti del amortizacije, ki se nanaša na tržno dejavnost.

¹³ Uradni list RS, št. 54/02.

¹⁴ Na podlagi dopisa Ministrstva za kulturo (št. 615-55/2003-65 z dne 9. 6. 2003), ki je pojasnilo, da je strošek amortizacije vračunan v ceno storitev.

Pri tem pa se pojavlja problem v zvezi z ugotavljanjem ustreznega sodila za razmejevanje amortizacije med javno službo in tržno dejavnostjo, ko enostavno sodilo, to je delež, ki ustreza razmerju med prihodki iz dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti, ne ustreza dejanskemu stanju. Kot primer navajam javni zavod s področja kulture, ki uporablja dvorane tako za opravljanje javne službe kot tudi za tržno dejavnost in je za ta namen izračunal korigiran koeficient ponderirane zasedenosti dvoran.

Ugotavljanje vpliva spremenjenega SRS 36 na izkazovanje osnovnih sredstev prejetih v upravljanje in predvidena sprememba zakonodaje s tega področja

V novih slovenskih računovodskih standardih¹⁵ SRS 36 ne predvideva več njegove uporabnosti za pravne osebe javnega prava, če je tako določeno z zakonom ali drugim predpisom, ki ureja njihovo računovodenje. Po drugi strani pa SRS 36 tudi ne predvideva več izkazovanja sredstev v upravljanju.

Na uporabo SRS 36 sicer navaja 16. člen Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov. Vendar pa izkazovanje osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, še vedno določa Zakon o javnih financah (67.a člen) kot tudi 68. člen Pravilnika o enotnem kontnem načrtu, tako da sprememba SRS 36 vsaj zaenkrat še ne vpliva na izkazovanje sredstev prejetih v upravljanje v javnih zavodih. Do spremembe ustrezne zakonodaje torej način izkazovanja osnovnih sredstev prejetih v upravljanje ostaja nespremenjen.

Predvidevajo se spremembe predpisov, po katerih naj bi bile rešitve izkazovanja osnovnih sredstev javnih zavodov podobne kot pri visokošolskih zavodih, ki imajo osnovna sredstva v svoji lasti in za njih oblikovan sklad premoženja (ustanovitelji pa izkazujejo dolgoročne finančne naložbe).

Zaključek

Upamo, da bodo predstavljene ugotovitve na podlagi opravljenih revizij javnih zavodov in društev v pomoč ostalim javnim zavodom in društvom, pri njihovem zasledovanju cilja, da resnično in pošteno izkazujejo svoja sredstva in obveznosti do sredstev kot tudi prihodke in odhodke ter da poslujejo pravilno v skladu z relevantnimi predpisi.

Ugotavljamo, da se javni zavodi pri izkazovanju prejetih osnovnih sredstev v upravljanje še vedno srečujejo z nekaterimi problemi, ki so večkrat pogojeni z neurejenimi razmerji z njihovimi ustanoviteljicami. Zato računsko sodišče tako pri revidiranju javnih zavodov kot občin, skuša vplivati na ureditev medsebojnih razmerij. Pričakujemo, da bodo k večji urejenosti na področju osnovnih sredstev prinesle pričakovane spremembe v zvezi z izkazovanjem osnovnih sredstev javnih zavodov kot lastnih sredstev skupaj z oblikovanim skladom premoženja.

¹⁵ Veljajo od 1. 1. 2006.

PLAČNA RAZMERJA V JAVNEM SEKTORJU

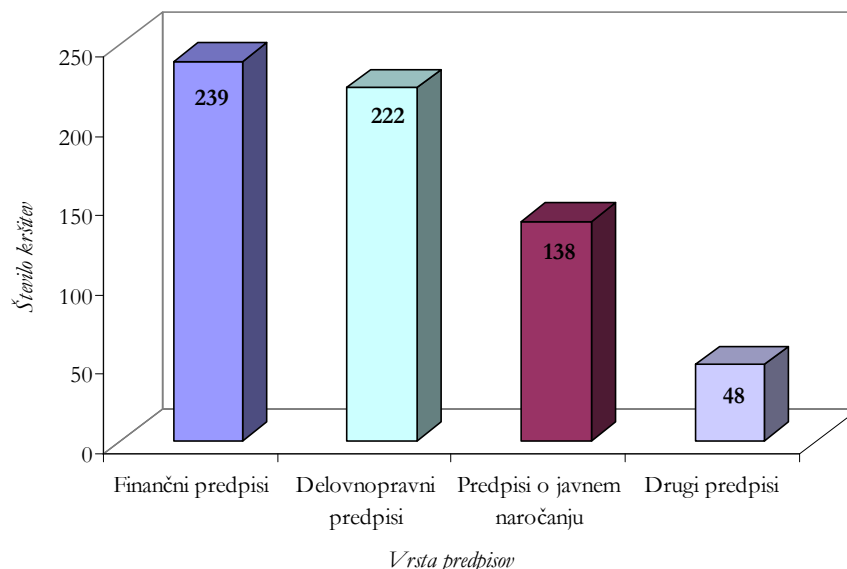
NATAŠA MUSAR MIŠELJIĆ, NAMESTNICA VRHOVNE DRŽAVNE REVIZORKE
 natasa.musar-museljic@rs-rs.si

Za uvod

Računsko sodišče preverja pravilnost določanja in obračunavanja plač zaposlenim v javnem sektorju od začetka svojega delovanja, torej že skoraj dvanajst let, kljub temu pa stroški dela še vedno ostajajo eno od področij z največjim tveganjem za obstoj nepravilnosti. Poleg tega so plače, tako s stališča proračunskega uporabnika kot tudi s stališča zainteresirane javnosti, izredno občutljivo področje preverjanja pravilnosti, saj je ravno na tem področju povezava med ugotovljenimi nepravilnostmi in morebitnim osebnim okoriščanjem, vsaj na prvi pogled, najbolj očitna.

Plače so zagotovo eno od področij, ki je bilo največkrat predmet revizij računskega sodišča, saj so bili stroški dela, poleg tega, da so predmet revizij, ki jih računsko sodišče opravi največ – to je revizij (celotnega) poslovanja, v več primerih tudi samostojen predmet revizije. Področje plač je hkrati tudi eno tistih področij, na katerem je računsko sodišče razkrilo največ nepravilnosti.

Slika 1: Število kršitev, ugotovljenih v letu 2005, po posameznih področjih



Kršitve delovnopravne zakonodaje

Vsebina in število kršitev delovnopravnih predpisov, ki jih je računsko sodišče ugotavljalo v letu 2005, sta podrobneje predstavljena v Tabeli 1.

Tabela 1: Kršitve delovno pravne zakonodaje v letu 2005

Predpis	Člen	Ugotovljena kršitev	Skupaj
Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalnih skupnosti¹⁶	3/1	Javni zavod je za zaposlene plačeval nezgodno zavarovanje, čeprav pri opravljanju svojih delovnih nalog niso bili posebej izpostavljeni in ogroženi	2
	3	Javni zavod je določil izhodiščni količnik delovnih mest zaposlenih v nasprotju z aktom o sistemizaciji in nepravilno izračunal urno postavko za redno delo	5
	5/3	Ni bilo odredbe ministra o določitvi količnika osnovne plače direktorja zavoda	2
	5/3	Količnik osnovne plače direktorja ni bil skladen z odredbo ministra	6
	5/3	Poleg količnika osnovne plače je bil direktorju določen še t. i. izravnalni količnik	6
	7	Nepravilno je bil določen količnik osnovne plače zaradi napredovanja	2
	8	Neustrezno so bili določeni količniki za določitev osnovne plače	6
	17	Previsoka izplačila za delovno uspešnost	2
	17/3	Sklep sveta zavoda o delovni uspešnosti direktorja ni določal višine tega dela plače	12
	17/3	Svet zavoda je direktorju določil del plače za delovno uspešnost brez uporabe meril	14
	17/3	Svet zavoda je direktorju določil delovno uspešnost v nasprotju z določili podzakonskega akta	13
	17/3	Nepravilno je bila obračunana delovna uspešnost (previsoka vrednost izhodiščne plače, upoštevani dodatki v osnovi, za vse obračunske in ne le za ure rednega dela)	16
	17/3	Izplačilo delovne uspešnosti direktorju je presegalo višino iz sklepa sveta zavoda	3
	17/3	Opravljanje dela na dveh delovnih mestih, pri čemer delovna uspešnost ni bila ustrezno obračunana za vsako od delovnih mest	21
	19/1	Javni zavod je zaposlenim izplačeval dodatke, ki niso imeli podlage v zakonu, kolektivni pogodbi ali v predpisu, izdanem na podlagi zakona	21
	20	Dodatek za delovno dobo in za nadurno delo je bil obračunan od osnovne plače, povečane za dodatke	2
20	Javni zavod je zaposlenim izplačeval dodatke v višini in na način, da so presegali določila kolektivnih pogodb	46	
Zakon o javnih uslužbencih¹⁷	27	Javni uslužbenci so bili zaposleni na uradniška delovna mesta brez javnega natečaja	2
	79	Uslužbenci niso izpolnjevali pogojev za delo na delovnih mestih, na katera so bili razporejeni	2
	84	Uradnik po izbiri na javnem natečaju ni bil imenovan v najnižji naziv	2
Zakon o delovnih razmerjih¹⁸	9	Pogodba o zaposlitvi ni bila sklenjena	2
	143/3	Javni zavod je prekoračil zakonsko dovoljeno omejitev števila nadur zaposlenih	2
Zakon o lokalni samoupravi	100. b	Tajniku občine oziroma direktorju občinske uprave je bil neustrezno določen količnik za določitev osnovne plače	5
	100. b	Nepoklicnim funkcionarjem je bil obračunan in izplačan dodatek za delovno dobo	5
Zakon o delavcih v državnih organih	3, 4	Na delovna mesta so bili razporejeni zaposleni z neustrezno izobrazbo	3
Uredba¹⁹	7	Neustrezno so bili določeni in izplačani dodatki za vodenje notranjih organizacijskih enot	5
	8	Neustrezno so bili določeni in izplačani dodatki za višje upravne delavce	3
	14	Neustrezno so bili določeni in izplačani dodatki za upravne delavce	3
	15	Neustrezno so bili določeni in izplačani dodatki za strokovno tehnične delavce	3

¹⁶ V nadaljevanju ZRPJZ.

¹⁷ V nadaljevanju ZJU.

¹⁸ V nadaljevanju ZDR.

¹⁹ Uredba o količnikih za določitev osnovne plače in dodatkih zaposlenih v službah Vlade Republike Slovenije in v upravnih organih.

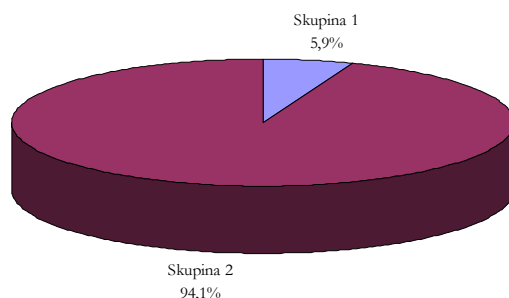
Uredba 2²⁰	30	Razporeditev javnih uslužbencev na delovna mesta, za katera sta v aktih o sistemizaciji alternativno določeni dve stopnji izobrazbe	3
Kolektivna pogodba²¹	38	Dodatki so bili uslužbencem določeni in obračunani v odstotkih od osnovne plače, čeprav bi morali biti obračunani le za čas, ko so uslužbenci dejansko delali v razmerah, zaradi katerih so jim bili dodatki določeni	3

Računsko sodišče se pri svojem delu osredotoča le na tiste kršitve delovnopравnih predpisov, ki imajo za posledico nepravilnosti pri določanju in izplačevanju plač zaposlenim. Pri tem pa lahko ločimo predpise s tega področja oziroma njihova določila na dve skupini:

- določbe, ki urejajo sklenitev delovnega razmerja in razporejanje zaposlenih na delovna mesta in
- določbe, ki neposredno opredeljujejo določanje in obračunavanje plač.

Večina kršitev, ki jih ugotavlja računsko sodišče, se nanaša na drugo skupino določb, vendar pa vseeno velja poudariti, da pri veliki večini uporabnikov javnih sredstev še vedno ugotavljamo tudi kršitve določb iz prve skupine.

Slika 2: Deleži kršitev, ugotovljenih v letu 2005, v obeh skupinah



Kršitve določb, ki urejajo sklenitev delovnega razmerja in razporejanje zaposlenih na delovna mesta

Tovrstne kršitve, ki jih je ugotavljalo računsko sodišče, so se le v manjši meri nanašale na sam postopek sklenitve delovnega razmerja, npr. zaposlovanje na uradniška delovna mesta, nesklenitev (pisne) pogodbe o zaposlitvi. Večina kršitev določb predpisov iz te skupine se je nanašala na razporejanje zaposlenih na delovna mesta, pri čemer so prednjačili primeri razporeditve zaposlenih na delovna mesta, za katera le-ti niso izpolnjevali zahtevanih pogojev. Pri tem, žal, ni šlo le za zaposlovanje v preteklosti, saj se primeri zaposlovanja kadrov, ki ne izpolnjujejo zahtevanih pogojev za opravljanje dela na določenem delovnem mestu, še vedno pojavljajo. V zvezi z razporejanjem zaposlenih na delovna mesta velja opozoriti na dve temeljni določbi predpisov:

- ZJU v prvem odstavku 21. člena²² določa, da mora imeti vsak državni organ, uprava lokalne skupnosti in oseba javnega prava akt o sistemizaciji delovnih mest, v katerem so v skladu z notranjo organizacijo

²⁰ Uredba o skupnih osnovah in kriterijih za notranjo organizacijo in sistemizacijo delovnih mest v organih državne uprave.

²¹ Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji.

²² Ki velja za vse uporabnike javnih sredstev, določene v 1. členu ZJU.

določena delovna mesta, potrebna za izvajanje nalog. Pri vsakem delovnem mestu se v sistemizaciji *določijo* najmanj opis nalog in *pogoji za zasedbo delovnega mesta*. Podobno tudi ZDR v drugem odstavku 20. člena določa, da je delodajalec *dolžan* s splošnim aktom določiti *pogoje za opravljanje dela na posameznem delovnem mestu*.

- ZDR v prvem odstavku 20. člena določa, da *mora* delavec, ki sklene pogodbo o zaposlitvi, *izpolnjevati* predpisane, s kolektivno pogodbo ali splošnim aktom delodajalca določene oziroma s strani delodajalca zahtevane in v skladu s prvim odstavkom 23. člena tega zakona objavljene *pogoje za opravljanje dela*.

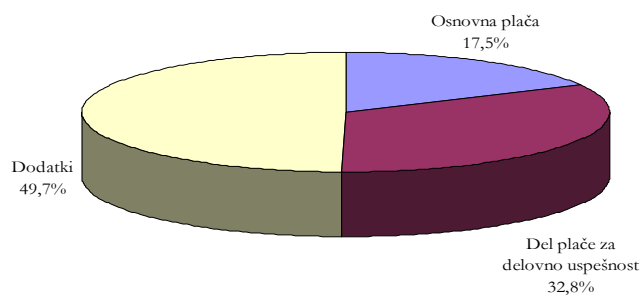
ZJU v delu, ki velja le za javne uslužbence v državnih organih in upravah lokalnih skupnosti, ter nekateri podzakonski akti, podrobneje opredeljujejo ravnanje v primerih, ko zaposleni ne izpolnjuje pogojev za zasedbo delovnega mesta. Ugotavljamo pa, da relevantne določbe predpisov niso dovolj natančne in določne, zato prihaja do različnih tolmačenj, ne le pri uporabnikih javnih sredstev, temveč tudi pri organih, pristojnih za nadzor.

ZJU v prvem odstavku 75. člena²³ izrecno določa, da se pogodba o zaposlitvi *razveljavi*, če javni uslužbenec ne izpolnjuje pogojev za delovno mesto, za katero je bila pogodba sklenjena (kot tudi, če pred sklenitvijo pogodbe ni bil izveden predpisan postopek javnega natečaja, čeprav bi moral biti izveden). ZDR posledic sklenitve pogodbe o zaposlitvi v nasprotju z zgoraj citiranim določilom prvega odstavka 20. člena *ne določa*.

Kršitve določb, ki neposredno opredeljujejo določanje in obračunavanje plač

Ugotovljene nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač velja razdeliti skladno s posameznimi sestavnimi deli plače, kot jih določa ZRPJZ. Njihovo porazdelitev v letu 2005 prikazuje Slika 3.

Slika 3: Nepravilnosti pri določanju in obračunavanju plač, ugotovljene v letu 2005, po sestavinah plače



Iz Slike 3 je razvidno, da je računsko sodišče najmanj nepravilnosti ugotavljalo pri določanju in obračunavanju osnovne plače, največ – kar polovico vseh ugotovljenih nepravilnosti – pa pri določanju in obračunavanju dodatkov k plačam. Tudi v letu 2005 se je tako nadaljeval trend porazdelitve kršitev po posameznih sestavnih delih plače, ki ga že vsa leta ugotavljamo pri revidiranju plač pri uporabnikih javnih sredstev.

²³ Ki velja le za javne uslužbence v državnih organih in upravah lokalnih skupnosti.

Osnovna plača

V zvezi z določanjem in obračunavanjem osnovne plače računsko sodišče najpogosteje ugotavlja naslednje nepravilnosti:

- Neppravilno določanje količnikov osnovne plače delovnih mest v aktu o sistemizaciji:
 - v sistemizaciji je določen višji osnovni količnik delovnega mesta, kot ga je mogoče določiti glede na določbe ZRPJZ – ta vrsta nepravilnosti se pojavlja v zvezi s tipičnimi delovnimi mesti, določenimi v samem zakonu ali kolektivni pogodbi;
 - v sistemizaciji je za atipično delovno mesto določen višji osnovni količnik delovnega mesta, kot ga je mogoče določiti znotraj tarifne skupine, v katero je delovno mesto v skladu z zahtevano stopnjo izobrazbe v sistemizaciji razvrščeno, glede na ZRPJZ.
- Določanje višjih količnikov, kot so določeni v sistemizaciji: zaposlenim je v pogodbi o zaposlitvi določen višji količnik osnovne plače (brez napredovanj), kot je za delovno mesto, na katero so bili razporejeni, predviden v aktu o sistemizaciji.
- Za obračun plače je uporabljena previsoka vrednost izhodiščne plače: navedeno nepravilnost je računsko sodišče ugotavljalo pri določenih vrstah javnih zavodov, za katere je značilen velik delež prihodkov, pridobljenih na trgu.

Glede sistema določanja osnovnih plač z uvrščanjem v plačne razrede, ki ga uvaja Zakon o sistemu plač v javnem sektorju²⁴, velja poudariti, da je novi sistem v svojem izhodišču boljši od dosedanjega sistema najmanj zato, ker je osnovna plača z uvrstitvijo v plačni razred že določena v znesku. Osnovna plača tako ne bo več predmet posebnega obračunavanja, pri katerem bi lahko prihajalo do namernih ali nenamernih napak.

V zvezi z določanjem osnovne plače in s tem povezanimi nepravilnostmi, pa je verjetno najpomembnejša novost, ki jo bo prinesel nov plačni sistem, popolna omejitev proračunskih uporabnikov pri določanju in vrednotenju delovnih mest, saj v sistemizacijo ne bo mogoče vključiti delovnih mest izven Kataloga delovnih mest ali jih drugače ovrednotiti. V skladu z ZSPJS se bo delovno mesto pri posameznem proračunskem uporabniku uvrstilo v plačni razred z aktom o sistemizaciji. Spisek delovnih mest, ki jih bo mogoče sistemizirati, bo povzet v Katalogu delovnih mest, ki ga bo izdala vlada. Delovna mesta za celotni javni sektor bodo določena in ovrednotena v Kolektivni pogodbi za javni sektor (v nadaljevanju KPJS) - orientacijska delovna mesta. Delovna mesta v posamezni plačni skupini pa bodo, glede na orientacijska delovna mesta in njihovo ovrednotenje, določena in uvrščena v plačne razrede s kolektivno pogodbo dejavnosti oziroma, v zakonsko določenih primerih, s poklicno kolektivno pogodbo. Opisani sistem primerno upošteva dve bistveni spoznanji glede ureditve v ZRPJZ in sicer:

1. da z zakonom, ki ureja materijo za celotni javni sektor, ni mogoče ustrezno (zadovoljivo in popolno) določiti ter ovrednotiti vseh delovnih mest, ki se v javnem sektorju pojavljajo,
2. ter da so zato v preteklosti posamezni proračunski uporabniki, ob pomanjkljivi splošni ureditvi, vse prepogosto uporabili določbo 10. člena ZRPJZ, ki omogoča, da količnike osnovne plače za atipična delovna mesta določijo proračunski uporabniki sami.

²⁴ V nadaljevanju ZSPJS.

Del plače za delovno uspešnost

Nepravilnosti pri določanju in obračunavanju tega dela plače, ki jih je računsko sodišče ugotavljalo v letu 2005, so se v večji meri nanašale na vodilne delavce. Na splošno pa so najpogostejše nepravilnosti na tem področju naslednje:

- Masa sredstev, ki jih je proračunski uporabnik izplačal za delovno uspešnost, je presegla najvišjo dovoljeno maso sredstev za ta namen: šlo je za primere, ko je uporabnik zaposlenim izplačal za delovno uspešnost več sredstev od zakonsko določene omejitve (v ZRPJZ je ta določena v obsegu treh odstotkov mase za plače), ne da bi pridobil soglasje ustanovitelja za izplačilo povečane delovne uspešnosti. Nepravilnosti te vrste so bile tipične za javne zavode, katerih ustanoviteljice so lokalne skupnosti. V uporabnikih javnih sredstev, ki jih je ustanovila Republika Slovenija, so bile tovrstne nepravilnosti izjema.

Z zadnjo spremembo ZSPJS je zakonodajalec ukinil obveznost pridobitve soglasja ustanovitelja za izplačilo dodatne delovne uspešnosti. To pomeni, da bodo uporabniki javnih sredstev pri odločanju o tem vprašanju samostojni, seveda pa bo izplačilo dodatne delovne uspešnosti dovoljeno le, če bodo za to izpolnjeni s predpisi določeni pogoji.

- Proračunski uporabnik je ta del plače izplačeval pavšalno: ta nepravilnost v revizijah sicer ni ovrednotena, se pa pojavljala izredno pogosto in je pomembna po vsebini - proračunski uporabniki del plače za delovno uspešnost izplačujejo pavšalno in sicer vsem zaposlenim v enakem odstotku od osnovne plače - s tem pa kršijo prvi odstavek 17. člena ZRPJZ, ki določa, da pripada del plače za delovno uspešnost (samo) zaposlenemu, ki bistveno presega pričakovane delovne rezultate ali je nadpovprečno delovno obremenjen. Navedeno ugotovitev večkrat spremlja še dodatna ugotovitev o tem, da revidirani uporabnik javnih sredstev sploh nima izdelanih meril za ocenjevanje delovne uspešnosti zaposlenih, kljub temu, da je določitev meril v notranjem aktu izrecno predpisana v tretjem odstavku 17. členu ZRPJZ.

Tudi ZSPJS ohranja določilo, da del plače za delovno uspešnost pripada javnemu uslužbencu, ki je pri delu v tekočem letu dosegel nadpovprečne delovne rezultate. Z zadnjo spremembo zakona pa se bo delovna uspešnost po novem ločevala na del plače za delovno uspešnost, ki bo zaposlenemu pripadel glede na (nadpovprečne) rezultate njegovega dela, in del plače za povečan obseg dela, ki bo rezultat nadpovprečne delovne obremenjenosti. S to spremembo se je povečal tudi obseg sredstev, ki jih bo moč nameniti za obe obliki nagrajevanja delovne uspešnosti.

- Del plače za delovno uspešnost je bil obračunan od previsoke osnove, ki je poleg osnovne plače vsebovala tudi vse ali le nekatere dodatke: takšen način obračunavanja je bil v neskladju z določili kolektivnih pogodb, v kršitev ZRPJZ pa je prerasel, če je proračunski uporabnik zaradi takšnega načina obračunavanja zaposlenemu iz naslova delovne uspešnosti izplačal več kot 20 odstotkov osnovne plače (in pod pogojem, da uporabnik ni imel soglasja ustanovitelja za izplačilo povečane delovne uspešnosti).

ZRPJZ ne določa nedvoumno osnove za obračun dela plače za delovno uspešnost, določa le obseg, ki ga ta del plače zaposlenega ne sme preseči. Tudi določbe ZSPJS so v tem smislu podobne.

- Del plače za delovno uspešnost je bil obračunan za vse obračunske ure v mesecu, ne glede na število dejansko opravljenih ur rednega dela zaposlenega: do kršitve predpisov je v teh primerih prišlo, če je uporabnik kot osnovo za obračun nadomestil zaradi odsotnosti z dela, skladno s predpisi uporabljal

(celotno) plačo preteklih obdobj – v tem primeru je bil del plače za delovno uspešnost (iz preteklega obdobja) zajet že v nadomestilu in je bil tako za ure odsotnosti z dela zaposlenemu obračunan dvakrat. Navedena nepravilnost je večkrat razumljena kot popolna prepoved izplačila delovne uspešnosti za ure odsotnosti, čemur se proračunski uporabniki upirajo. Zato ni odveč še enkrat poudariti, da je bistvo opisane nepravilnosti v tem, da zaradi načina obračuna nadomestil prihaja do dvojnega obračunavanja dela plače za delovno uspešnost za ure odsotnosti z dela, kar na koncu privede do situacije, v kateri je odsotnost z dela bolj plačana kot prisotnost na delu.

Dodatki

Dodatki so tisti del plače, kjer se nepravilnosti, za razliko od obeh prej obravnavanih sestavnih delov plače, pogosteje pojavljajo pri njihovem obračunavanju, manjkrat pa pri določanju. Vsekakor pa so dodatki tisti del plače, pri katerem računsko sodišče ugotavlja največ nepravilnosti:

- Dodatek je določen v višini, ki ni skladna z določbami kolektivnih pogodb: v 20. členu ZRPJZ je določeno, da se dodatki izplačujejo v višini, določeni s kolektivno pogodbo, zakonom ali na njegovi podlagi izdanim predpisom – v začetnem obdobju delovanja računskega sodišča smo ugotavljali, da so si proračunski uporabniki določali višje dodatke po načelu, da kolektivna pogodba določa le minimum pravic zaposlenih; kasneje so uporabniki javnih sredstev sprejeli stališče, ki ga je zastopalo računsko sodišče – da kolektivne pogodbe za javni sektor predstavljajo hkrati minimum in maksimum pravic, pri čemer so bili previsoko določeni dodatki v kasnejšem obdobju predvsem posledica dejanskih pomot ali nepravilnega določanja osnove za določanje višine dodatka.
- Zaposleni prejemajo dodatke, ki niso določeni v zakonu, na njegovi podlagi izdanem predpisu oziroma v kolektivni pogodbi: v 19. členu ZRPJZ je izrecno določeno, da zaposlenim pripadajo (le) dodatki, določeni v zakonu, na njegovi podlagi izdanem predpisu oziroma v kolektivni pogodbi – pri določanju dodatkov, ki niso imeli podlage v predpisih, ugotavljamo dva »tipa« nepravilnosti:
 - v nekaterih primerih gre za namišljene dodatke, ki dejansko služijo izključno povečanju plače (npr. dodatek za urejenost, dodatek za stalnost);
 - v večini primerov je v obliki tovrstnega dodatka zaposlenemu plačano neko dodatno delo, ki ga opravlja v rednem delovnem času, delo pa ne sodi med dela in naloge, ki so mu določene v okviru delovnega mesta, na katero je razporejen (npr. dodatek za delo v komisiji, dodatek za fotokopiranje).
- Dodatek za vodenje je izplačan neutemeljeno: izplačevanje dodatka za vodenje je obravnavano kot neutemeljeno, kadar iz opisa del in nalog zaposlenega (v sistemizaciji) ne izhaja, da le-ta opravlja tudi naloge vodenja oziroma kadar je opravljanje nalog vodenja že upoštevano pri določitvi osnovnega količnika delovnega mesta, na katero je zaposleni razporejen - tudi pri tovrstnih izplačilih gre za zgoraj navedena motiva: bodisi izključno za povečanje plače ali pa za plačilo opravljanja dodatnih del.
- Več nepravilnosti računsko sodišče ugotavlja še v zvezi z določanjem in obračunavanjem dodatka za delovno dobo:
 - kot sistemsko nepravilnost lahko označimo primere povečanja dodatka za vsako začeto in ne za vsako dopolnjeno leto delovne dobe pri posrednih uporabnikih proračuna – kljub temu, da gre

vsebinsko za nepravilnost pri določanju, pa je navedena nepravilnost v večini primerov posledica nekritičnega privzetja računalniškega programa za obračun plač (ki je bil zasnovan za uporabo pri neposrednih proračunskih uporabnikih) in ne določanja višine dodatka;

- prav pri dodatku za delovno dobo so izrazito pogosto ugotovljene nepravilnosti pri določanju višine tega dodatka posameznemu zaposlenemu, pri čemer gre za nepravilnosti, ki jih je mogoče pripisati t. i. človeškemu faktorju (pomote pri vnosu podatkov o delovni dobi; upoštevanju zavarovalne dobe, ki se ne šteje v delovno dobo – npr. dokupljena doba, ipd.).
- Dodatki so obračunani od previsoke osnove:
 - v primeru dodatkov, ki se določijo v odstotku od osnovne plače, obračunska osnova poleg osnovne plače vsebuje tudi del plače za delovno uspešnost in/ali nekatere druge dodatke, izražene v količniku in prištete k osnovni plači;
 - poseben primer dodatka, obračunanega od previsoke osnove, je dodatek za delo preko polnega delovnega časa - nekateri proračunski uporabniki stališče, da se za ure nadurnega dela obračunajo tudi določeni dodatki, razlagajo tako, da tovrstne dodatke vključijo v osnovo, od katere obračunajo dodatek za delo preko polnega delovnega časa (pravilno je, da se dodatek za delo preko polnega delovnega časa obračuna od osnovne plače, medtem ko se za število opravljenih nadur poveča število ur, od katerih se zaposlenemu obračunajo dodatki, ki se priznavajo tudi za čas dela preko polnega delovnega časa).
- Posamezni dodatki so obračunani za vse obračunske ure v mesecu, ne glede na število dejansko opravljenih ur rednega dela zaposlenega: podobno kot je bilo omenjeno že pri delu plače za delovno uspešnost, tudi tukaj velja, da do nepravilnosti pride v primerih, ko uporabnik kot osnovo za obračun nadomestil zaradi odsotnosti z dela, skladno s predpisi uporablja (celotno) plačo preteklih obdobj – v tem primeru so vsi dodatki zajeti že v nadomestilu in so tako za ure odsotnosti z dela zaposlenemu obračunani dvakrat.

V zvezi z dodatki velja izpostaviti več novosti, ki jih prinaša bodoča plačna ureditev. ZRPJZ vrste dodatkov ureja le primeroma. V 19. členu zakona je določeno, da zaposlenim pripadajo dodatek za delovno dobo, dodatek za manj ugodne delovne pogoje, dodatek za delo v manj ugodnem delovnem času in drugi dodatki, določeni s kolektivno pogodbo, zakonom ali na njegovi podlagi izdanim predpisom. Prav dejstvo, da je zakon v celoti prepustil določanje dodatkov in njihove višine podzakonskim aktom, predvsem pa kolektivnim pogodbam (in to celo ne glede na to, ali gre za kolektivne pogodbe na ravni dejavnosti, poklicne kolektivne pogodbe ali pa celo podjetniške (t. i. zavodske) kolektivne pogodbe), je glavni razlog za razbohotenje števila dodatkov in njihovega deleža v plačah zaposlenih. ZSPJS za razliko od ZRPJZ določa *numerus clausus (skupin) dodatkov*, ki pripadajo javnim uslužbencem. Nekatere od dodatkov že zakon opredeljuje tudi vsebinsko. Drugih vrst dodatkov, ki niso našteje v zakonu, proračunski uporabniki zaposlenim ne bodo mogli določiti.

Posebej pomembno se mi tudi zdi, da je za dve skupini dodatkov - dodatke za manj ugodne delovne pogoje ter dodatke za nevarnost in posebne obremenitve, katerih natančnejša opredelitev je sicer prepuščena kolektivni pogodbi, že zakonodajalec *določil najvišji možni obseg plače iz naslova teh vrst dodatkov* (20 odstotkov). Gre namreč za skupini dodatkov, ki sta na abstraktni ravni vsebinsko najmanj določljivi, iz njih pa izvira večina dodatkov, ustvarjenih za zvišanje plač v bližnji preteklosti.

Za vsak dodatek oziroma vrsto dodatkov ZSPJS *izrecno in posebej določa, v katerem aktu* (zakonu, vladni uredbi ali KPJS) *se določi* njihova vsebina in/ali višina. Najnižji akt, s katerim bo mogoče določati dodatke

in/ali njihovo višino, bo po novem KPJS. Posebnih dodatkov, ki bi jih bilo mogoče opirati na specifične posamezne dejavnosti ali poklica, v kolektivnih pogodbah na ravni dejavnosti, v poklicnih ter podjetniških kolektivnih pogodbah ne bo več mogoče določati.

Za konec

Nov plačni sistem izhaja iz pomanjkljivosti starega in na načelni ravni zagotovo predstavlja ogrodje za bolj pregledno, enotno in seveda pravilno določanje ter obračunavanje plač v javnem sektorju. K vsem tem ciljem bo zagotovo prispevala tudi omejitev predpisov in drugih aktov, s katerimi bo mogoče urejati plačna razmerja. Prav tako velja posebej pozdraviti delo pristojnih organov v smeri približevanja oziroma poenotenja vsebin, urejenih v ZJU in ZSPJS ter njihovo umestitev v en sam predpis – zadnje dejanje v tej smeri je zagotovo dopolnitev ZSPJS s členom 22.a, ki uvaja možnost plačila za povečan obseg dela v celotnem javnem sektorju in podlago za to prenaša v en zakon. Ugotovimo pa lahko, da so nekatere določbe novih plačnih predpisov, kljub mnogim dosedanjim spremembam in dopolnitvam, še vedno nejasne ali ne dovolj določne, zagotovo pa se bodo druge določbe kot takšne izkazale šele v praksi. Želimo si lahko, da bodo pristojni organi na to pripravljeni, tako v smislu nudenja pomoči z razlagami in navodili kot tudi v smislu hitrega reagiranja na težave, ki jih bo mogoče odpraviti le z dodatnimi spremembami in dopolnitvami predpisov.

SMISELNOST PRIVATIZACIJE JAVNIH PODJETIJ

SAMO JEREB, VRHOVNI DRŽAVNI REVIZOR
samo.jereb@rs-rs.si

Uvod

Pričujoči prispevek je namenjen predstaviti nekaterih pomembnejših ugotovitev in prihodnjih izzivov Računskega sodišča Republike Slovenije pri izvajanju:

- a.) revizij privatizacije podjetij v državni lasti.
- b.) revizij javnih agencij in javnih skladov,
- c.) okoljskih revizij in
- d.) revizij izvajalcev gospodarskih javnih služb (v nadaljevanju GJS).

V nadaljevanju je predstavljen tudi pogled na smiselnost privatizacije javnih podjetij in nekaterih negativnih posledic, ki lahko sledijo v primeru neustreznega pristopa k privatizaciji teh gospodarskih družb.

Ugotovljene pomembnejše napake in nepravilnosti

Pri izvajanju revizij računsko sodišče glede na izbran cilj revizije ugotavlja napake (napačne predstavitve v računovodskih izkazih), nepravilnosti (ravnanja, ki niso skladna z določbami predpisov in usmeritev) in nesmotrnosti (ravnanja, ki odstopajo od načel dobre prakse na posameznem področju). Ker je področje pravne ureditve izvajanja javnih naročil v letu 2006 že pod vplivom evropske zakonodaje, sprememba slovenske zakonodaje pa je še vedno v pripravi, pri predstavitvi ugotovljenih nepravilnosti to področje ne bo podrobneje obravnavano, čeprav je po številu ugotovljenih nepravilnosti vsekakor na prvem mestu.

Ugotovljene napake

Računsko sodišče na obravnavnih področjih običajno ne izvaja revizij računovodskih izkazov, saj so pravne osebe, ki sodijo v pristojnost računskega sodišča, večinoma obvezane izvajati revizijo računovodskih izkazov v skladu z določbami zakonov, ki urejajo njihovo poslovanje (Zakon o gospodarskih družbah, Zakon o javnih skladih, ipd.). Kljub temu velja opozoriti na vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev v poslovnih knjigah javnih skladov. Čeprav je zakonska podlaga za računovodenje v javnih skladih Zakon o računovodstvu (v

nadaljevanju: ZR)²⁵ in se Slovenski računovodski standardi (2006; v nadaljevanju SRS) uporabljajo kot podrejeni predpis, velja opozoriti na določbo 32. člena ZR, ki določa: »Knjigovodska vrednost opredmetenih sredstev ter drugih sredstev pravne osebe ne more biti večja od njihove iztržljive vrednosti oziroma realne vrednosti.« Neodvisno od tega, da gre za organizacije, ki se večinoma financirajo s proračunskimi sredstvi, velja opozoriti, da mora računovodstvo teh organizacij preverjati izpolnjevanje tega pogoja. Če se ugotovi, da je knjigovodska vrednost sredstev previsoka, mora pravna oseba v skladu s 43. členom ZR pridobiti soglasje ustanovitelja, saj gre za izredni odpis. Neizvedba prevrednotenja zgolj zato, ker ni bilo pridobljeno soglasje ustanovitelja, ne omogoča izkazovanja resničnega in poštenega stanja sredstev in obveznosti v računovodskih izkazih, kot to zahteva 20. člen ZR, zato mora revizor na odstopanje knjigovodskih vrednosti od iztržljive oziroma realne vrednosti opozoriti in ne sme izdati pozitivnega mnenja. Pri tem velja opozoriti, da ZR ne določa posebej, kako se ugotavlja višina izrednega odpisa, kar pomeni, da je treba pri izrednem odpisu opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev smiselno upoštevati določila SRS 1 in 2. Posebno pozornost je treba nameniti tistim sredstvom, ki so del namenskega premoženja javnih skladov, saj se strošek amortizacije teh sredstev pokriva iz prihodkov od upravljanja namenskega premoženja in ne iz proračuna. Od primera do primera je treba presoditi, ali je mogoče uporabiti vrednotenje denar ustvarjajoče enote za celotno poslovanje sklada, ali zgolj za posamezno sredstvo iz namenskega premoženja, ki je bilo financirano z namenskimi sredstvi, pa ne prispeva k ustvarjanju prihodkov javnega sklada. Vrednotenje vseh sredstev zgolj v vrednosti porabljenih namenskih sredstev za financiranje pridobitve teh sredstev, brez ocene, ali bo mogoče to vrednost nadomestiti s prihodki v času uporabe teh sredstev ali ne, namreč ni ustrezno.

Ugotovljene nepravilnosti

Največji del revizij, ki jih opravi računsko sodišče, je namenjen preverjanju pravilnosti poslovanja revidiranih pravnih oseb. Posebej bi radi opozorili na naslednje ugotovljene nepravilnosti²⁶:

- a.) podelitev izvajanja gospodarske javne službe,
- b.) potrjevanje situacij za gradbena dela, ki niso bila opravljena,
- c.) izplačevanje plač upravam oziroma direktorjem javnih podjetij in podjetij v večinski lasti države,
- d.) izplačevanje povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom v javnih podjetjih,
- e.) določitev namenskega premoženja v javnih skladih,
- f.) ločeno izkazovanje namenskega premoženja v javnih skladih in neuporaba ločenega računa za evidentiranje namenskega premoženja.

Ker gre za nepravilnosti, ki se lahko pojavljajo v večjem številu pravnih oseb, bomo v nadaljevanju skušali prikazati povzetek ugotovljenih nepravilnosti. Vsem pravnim osebam, ki izvajajo dejavnosti na podobnih področjih, svetujemo, da ponovno preverijo, ali je njihovo ravnanje skladno z zahtevami predpisov in usmeritev, ki jih morajo upoštevati pri svojem poslovanju.

²⁵ Uradni list RS, št. 23/99 in naprej.

²⁶ Gre za pomembnejše nepravilnosti, razkrite v revizijskih poročilih v času od oktobra 2005 do septembra 2006.

Podelitev izvajanja gospodarske javne službe

Računsko sodišče je pri izvajanju revizije ustreznosti podelitve gospodarske javne službe ugotovilo, da v postopku lastninjenja izvajalca gospodarskih javnih služb občina kljub temu, da je ohranila večinsko lastništvo v tej gospodarski družbi, ni upoštevala določbe prvega odstavka 75. člena Zakona o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju: ZGJS)²⁷ in podelila statusa javnega podjetja temu izvajalcu. Kljub temu, da je dopustila preoblikovanje izvajalca GJS v pravno osebo zasebnega prava, mu ni bila podeljena koncesija v skladu z določbami ZGJS. S tem je bilo podeljeno monopolno izvajanje javne službe pravni osebi zasebnega prava, ne da bi bil vsaj izveden ustrezen postopek preverjanja konkurenčnosti pogojev za izvajanje javnih služb v postopku podelitve koncesije. Zato opozarjamo vse občine in izvajalce GJS, da ponovno preverijo ustreznost pravnih podlag za izvajanje GJS v skladu z določbo 6. člena ZGJS, ki navaja možne oblike izvajanja GJS. Računsko sodišče trenutno podrobneje preučuje stanje podelitve GJS še v nekaterih drugih občinah, kjer obstaja sum neustrezne podelitve GJS posameznim izvajalcem. Določitev ustrezne oblike izvajanja GJS je eden osnovnih pogojev za izvajanje GJS, saj bodo lahko ob neustrezni trenutni ureditvi nastajale težave tudi ob morebitnem sprejemu zakonodaje, ki bo urejala preoblikovanje javnih podjetij. Gospodarske družbe z neurejenim statusom javnega podjetja namreč ne bodo mogle koristiti morebitnih ugodnosti pri prvi podelitvi koncesije, če bo taka prehodna določba zapisana v zakon²⁸, ki bo urejal to področje.

Potrjevanje situacij za gradbena dela, ki niso bila opravljena

V postopkih revizij pogosto ugotavljamo, da kljub obveznemu nadzoru nad opravljenimi gradbenimi deli, ki ga izvajajo neodvisni nadzorniki v skladu z določbami Zakona o graditvi objektov²⁹, prejete začasne situacije niso skladne z dokazili o opravljenih delih v času, za katerega so bile situacije izdane. Na tem mestu zato opozarjamo na izjavo, ki jo podpišejo izvajalci del ter nadzorni organi na situaciji, in se glasi: »Potrjujemo, da so dela, izkazana v tej situaciji, resnična v navedenih količinah, da so vrste in količine del vnesene na podlagi podatkov iz gradbene knjige, da posamezne cene ustrezajo cenam iz predračuna, kakor tudi, da izvršena dela ustrezajo pogojem iz pogodbe.«

S podpisom začasne ali končne situacije namreč oboji potrjujejo, da so bila izkazana dela resnično izvedena v obsegu, kot je navedeno na situaciji. Začasne situacije namreč niso namenjene temu, da se obseg zaračunavanja prilagaja trenutno razpoložljivim sredstvom naročnika za plačilo le-teh³⁰, temveč temu, da se obračuna dela na gradbenem objektu, ki niso bila izvedena v celoti, temveč le do določene stopnje. Zato opozarjamo tako izvajalce del, nadzorne inženirje kot tudi prejemnike situacij, da morajo situacije izkazovati stanje, ki izhaja iz gradbene knjige. Naročniki morajo tudi sami vzpostaviti postopek likvidacije tako, da bo odobritev izplačila situacije temeljila na preveritvi dokazil o dejansko opravljenih delih. To je mogoče le, če naročnik ob začasni situaciji prejeme tudi kopijo gradbene knjige ali opravi

²⁷ Uradni list RS, št. 32/93.

²⁸ Določbe o prvi neposredni podelitvi koncesije javnim podjetjem, kot obstoječim izvajalcem GJS v prehodnem obdobju, so bile predvidene v predlogu Zakona o javnih podjetjih, ki sicer ni bil sprejet, povzete pa so tudi v predlogu Zakona o javno zasebnem partnerstvu.

²⁹ Uradni list RS, št. 110/02 in naprej.

³⁰ Saj je mogoče ustrezen likvidnostni tok in višine plačil dogovoriti z drugimi instrumenti gradbene pogodbe.

vpogled vanjo na samem gradbišču. Odgovornost za pravilnost izplačila na podlagi prejete začasne ali končne situacije je tako tudi na naročniku.

Izplačevanje plač upravam oziroma direktorjem javnih podjetij in podjetij v večinski državni lasti

Računsko sodišče pri revizijah poslovanja javnih podjetij pogosto ugotavlja določene nedoslednosti pri ureditvi plač direktorjev javnih podjetij na državni in lokalni ravni, pa tudi pri gospodarskih družbah v večinski lasti države. Zato je Vlado RS že dvakrat opozorilo na (ne)ustreznost sistemskih rešitev pri omejitvah plač direktorjev teh družb, vendar Vlada RS še ni odgovorila, niti ni spremenila pravnih podlag za določanje plač.

Na tem mestu velja predvsem opozoriti na veljavne pravne akte, ki jih računsko sodišče upošteva pri revizijah plač direktorjev javnih podjetij in gospodarskih družb v večinski lasti države:

- Sklep o kriterijih za sklepanje pogodb o zaposlitvi direktorjev javnih podjetij, agencij in skladov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija št. 113-02/97-8 z dne 22. 5. 1997, v nadaljevanju: Sklep o kriterijih)
- Sklep o merilih za določitev osnovne plače in merilih za izplačilo nagrade za uspešnost poslovanja direktorjev javnih podjetij, agencij in skladov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija št. 113-02/97-8 z dne 22. 5. 1997, v nadaljevanju: Sklep o merilih)
- Sklep o priporočilih predstavnikom Republike Slovenije v nadzornih svetih gospodarskih družb, katerih večinska lastnica je Republika Slovenija pri sklepanju pogodb o zaposlitvi direktorjev št. 102-01/98-1 z dne 16. 7. 1998 in spremembe in dopolnitve z dne 11. 4. 2002 (v nadaljevanju: Priporočila)
- 100b. člen Zakona o lokalni samoupravi (v nadaljevanju: ZLS),

Računsko sodišče bo do morebitnih sprememb sklepov ali Zakona o lokalni samoupravi obravnavalo te pravne akte kot veljavne in zavezujoče, zato opozarjamo javna podjetja in nadzorne svete kot organe letih, da bo vsako odstopanje od omejitev, navedenih v teh pravnih aktih, obravnavano kot nepravilnost. Tudi omejitve, zapisane v 100.b členu Zakona o lokalni samoupravi³¹ bo upoštevana pri presoji pravilnosti plač direktorjev občinskih javnih podjetij kot zavezujoča, ne glede na dejstvo, ali je občina sprejela merila za določitev plač direktorjev ali ne. Le tako je namreč mogoče zadostiti namenu te zakonske določbe, ki merilom za določitev plač direktorjev javnih podjetij, ki jih sprejmejo občine, dovoljuje le določitev razmerij med plačami direktorjev posameznih javnih podjetij in plačo župana, vsekakor pa morajo biti vse direktorske plače nižje od plače župana.

Edina izjema pri presoji pravilnosti so Priporočila, ki jih zaradi njihove pravne narave priporočil ni mogoče obravnavati kot podlago za presojno pravilnosti, temveč zgolj za presojno smotrnosti (gospodarnosti) določitev plač direktorjem gospodarskih družb v večinski lasti države.

Izplačevanje povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom v javnih podjetjih

Ker je računsko sodišče prejelo precej vprašanj glede upoštevanja določila Kolektivne pogodbe

³¹ Da je plača direktorja omejena s plačo župana največje občine (brez upoštevanja dodatka za delovno dobo).

komunalnih dejavnosti (v nadaljevanju: KPKD)³², ki v četrti točki Tarifne priloge določa, da se dnevni znesek prehrane izračuna na osnovi zgornjega zneska, določenega z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo kot odhodek, velja ponovno opozoriti na določbo Zakona o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (v nadaljevanju: ZPSDP)³³, ki natančno določa višino povračila za prehrano med delom in ne dovoljuje višjih izplačil. Določilo KPKD tako velja zgolj za tiste izvajalce komunalnih dejavnosti, ki nimajo statusa javnega podjetja. Za vsa javna podjetja pa glede na 1. člen ZPSDP velja omejitev povračila za prehrano na znesek, ki ga določa ta zakon in je določilo KPKD zanje brezpredmetno.

Določitev namenskega premoženja v javnih skladih

Predmet namenskega premoženja javnih ustanov kot ene izmed vrst javnih skladov je opredeljen v 12. členu Zakona o javnih skladih (v nadaljevanju: ZJS)³⁴ in ga lahko sestavljajo zgolj »denar, vrednostni papirji, terjatve in drugo finančno premoženje, ki je po svojih lastnostih primerno za zagotavljanje namena javne ustanove.« Ker ZJS ne dovoljuje vključitve stvarnega premoženja kot namenskega premoženja, bi morala biti izjema od navedene omejitve v 12. členu ZJS določena v posebnem zakonu, ki ureja poslovanje posameznega javnega sklada. Čeprav take izjeme niso določene³⁵, se je v ustanovitvenih aktih posameznih javnih ustanov določilo namensko premoženje tako, da se je vanj v neskladju z 12. členom ZJS uvrstilo tudi nepremičnine. Zato na podlagi ugotovitev iz opravljenih revizij svetujemo tako javnim ustanovam kot javnim finančnim skladom ter seveda ustanoviteljem takih javnih skladov, da preverijo ustreznost določitve namenskega premoženja v ustanovitvenih aktih javnih skladov.

Ločeno izkazovanje namenskega premoženja v javnih skladih

Posebno opozorilo tako ustanoviteljem kot javnim skladom velja glede upravljanja z namenskim premoženjem. ZJS je v šestem poglavju zelo natančen, kar se tiče ločevanja poslovanja z namenskim premoženjem in poslovanja s sredstvi za delo, tako na področju evidentiranja, poslovanja preko ločenega računa, ločenega poslovanja pri Klirinško depotni družbi, naložbenja s sredstvi prostega namenskega premoženja, itd. Kljub posebni zahtevi 48. člena ZJS po obvezni reviziji letnega poročila in izdaji posebnega mnenja revizorjev o ustreznosti naložb prostega namenskega premoženja ter obsega zadolževanja, ugotavljamo, da javne ustanove, ki so bile predmet revizije, vse od leta 2000 naprej niso ločeno spremljale namenskega premoženja od sredstev za delo, s čemer niti revizorji niti ustanovitelj niso imeli pregleda nad poslovanjem javne ustanove oziroma njenim upravljanjem z namenskim premoženjem. Ker gre za pomembno področje poslovanja javnih skladov, bo računsko sodišče še naprej pozorno spremljalo izvajanje ZJS v tem delu, vsekakor pa predvsem skušalo preveriti izvajanje ustanoviteljskih nalog glede nadzora nad poslovanjem javnih skladov in porabe proračunskega denarja.

³² Uradni list RS, št. 94/04.

³³ Uradni list RS, št. 87/97 in naprej.

³⁴ Uradni list RS, št. 22/00.

³⁵ Vsekakor pa je vprašljiva tudi ustreznost ureditve takih izjem, saj nepremičnine neposredno ne vplivajo na zagotavljanje namena javnega finančnega sklada ali javne ustanove.

Izzivi v prihodnje

Ker so na obravnavnih področjih napovedane precejšnje spremembe, se bo moralo računsko sodišče v prihodnje soočiti predvsem z naslednjimi pomembnejšimi izzivi:

- a.) ureditev izvajanja GJS v prihodnje bo v precejšnji meri odvisna od odločitev o morebitni privatizaciji izvajalcev GJS oziroma večji vlogi javno zasebnega partnerstva (v nadaljevanju: JZP) pri gradnji infrastrukturnih objektov oziroma izvajanju GJS. Posebno pomembno bo področje urejanja nadzora nad cenami komunalnih storitev, ki je močno povezano z odločitvami o načinu izvajanja GJS, ureditvi razmerij med državo (občinami) in izvajalci GJS v povezavi z upravljanjem z infrastrukturo ter odločitvi o financiranju izvajanja GJS, še posebej novih investicij v infrastrukturo;
- b.) ker glede na ugotovitve računskega sodišča ustanovitelji slabo nadzirajo delovanje javnih skladov in agencij, bo potrebno okrepiti nadzor nad delovanjem teh pravnih oseb javnega prava oziroma nad izvrševanjem ustanoviteljskih pravic pri javnih skladih;
- c.) na področju izvajanja okoljskih revizij bo glede na zahteve mednarodnih sporazumov in sprejete zakonodaje s tega področja ter vedno močnejšega zavedanja o urejanju trajnostnega razvoja treba preveriti izvajanje sprejetih načel varovanja okolja in trajnostnega razvoja pri izvajanju posameznih dejavnosti;
- d.) Vlada RS je sprejela več programov privatizacije na področju telekomunikacij, jeklarskega sektorja, bančništva, elektrogospodarstva, ipd., ter program umika KAD in SOD iz gospodarstva, kar predstavlja izziv tudi računskemu sodišču pri spremljanju in nadziranju postopkov privatizacije.

Čeprav imajo lahko tudi morebitne napačne odločitve pri privatizaciji gospodarskih družb, ki delajo na konkurenčnem trgu, precejšnje posledice, pa ocenjujemo, da obstajajo večja tveganja pri odločitvah o privatizaciji izvajalcev GJS, še posebej v primerih, ko je bila le-tem infrastruktura prenesena v njihovo last. Zato bo računsko sodišče še posebej pozorno spremljalo odločitve o morebitni privatizaciji izvajalcev GJS, v nadaljevanju pa so predstavljena nekatera opozorila, povezana s privatizacijo javnih podjetij.

Smiselnost privatizacije javnih podjetij

Vsebina termina »javno podjetje« se v slovenskem pravnem redu razlikuje od tega pojma v evropskem pravnem redu³⁶. Glede na določbe Zakona o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju: ZGJS)³⁷ pa gre za tista podjetja, ki so v večinski lasti³⁸ države ali občin in so ustanovljena z namenom izvajanja gospodarske javne službe. Pri privatizaciji javnih podjetij, ki izvajajo gospodarske javne službe, je potrebno ravnati s posebno previdnostjo. Večinoma se namreč gospodarske javne službe izvajajo v monopolnih pogojih, saj monopol nastaja kot naravni monopol zaradi tehničnih ovir za vstop (potreba po izgradnji infrastrukture za izvajanje dejavnosti), v nekaterih dejavnostih (kjer je infrastrukture manj) pa zaradi

³⁶ A. Mužina: Problemi, ki se pojavljajo pri izvajanju javnih naročil v javnih podjetjih (pogled z vidika evropskega prava); Zbornik referatov – Računovodstvo v javnih podjetjih, 2004, Radenci: LM Veritas d.o.o., 2004, str. 189.

³⁷ Uradni list RS, št. 32/93.

³⁸ Čeprav pogoja, da bi moralo biti podjetje v večinski lasti države ali občin ZGJS neposredno ne določa, pa javna podjetja v praksi ta pogoj izpolnjujejo. Temu dejstvu je botroval način lastninjenja izvajalcev GJS na podlagi prvega odstavka 75. člena ZGJS, ki določa, da izvajalci GJS, ki so v večinski lasti države ali občin, nadaljujejo z delom kot javna podjetja.

pravnih ovir za vstop (pridobitev dovoljenja za izvajanje dejavnosti). Ekonomska teorija opozarja, da izvajanje katerekoli dejavnosti v pogojih monopola omogoča izvajalcu ustvarjanje nesorazmerno visokih dobičkov, saj se uporabniki storitev ne morejo odločati o uporabi morebitnih nadomestnih storitev, v kolikor bi bila cena za storitve nesorazmerno visoka. Omejevanje izkoriščanja monopolnih položajev posameznih izvajalcev dejavnosti države običajno izvajajo s sprejetjem zakonodaje, ki regulira izvajanje monopolnih dejavnosti ter z ustanovitvijo ustreznih organov, ki izvajajo regulatorne naloge. Predvsem ustrezno delovanje usposobljenih regulatornih organov lahko zagotovi, da se kljub značilnostim monopolnega izvajanja dejavnosti, ta položaj ne izkorišča prekomerno.

Kot največjo nevarnost pri privatizaciji javnih podjetij tako lahko opredelimo prenos monopolnega položaja iz javnega sektorja³⁹ v zasebni sektor. V kolikor bi tak položaj lahko nastal s privatizacijo javnih podjetij, potem ocenjujemo, da taka privatizacija ni smiselna, saj država (občina) s tem ne bo zagotovila dodatnih koristi za državljane (občane). V skrbi za ustrezne donose na vloženi zasebni kapital bi se kaj hitro lahko primerilo, da bi uporabniki storitev za višjo ali enako ceno prejeli slabšo kvaliteto storitve, kot jo prejemajo sedaj. Pri tem opozarjamo, da načela iz 1. in 2. člena ZGJS, le državi ali občini nalagajo zagotavljanje javnih služb na način, pri katerem bo pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb. Vsekakor pa ta načela izvajalca GJS ne zavezujejo neposredno. Zasebni kapital bo načeloma uporabljen le za tiste investicije, ki bodo zagotavljale ustrezen donos. Zato je smiselno postopke privatizacije⁴⁰ izvajalcev GJS izvajati le takrat, ko bo sodelovanje lastnikov zasebnega kapitala omogočilo izvajanje GJS na tak način, da bo omogočen dobiček na vloženi kapital, vendar ob nižji ali vsaj enaki ceni za izvajanje GJS, ki bi jo za enako storitev priznali javnemu podjetju. Uspešnost privatizacije bo tako mogoče doseči le v primeru, če bo dobiček na vloženi zasebni kapital izviral iz učinkovitejšega izvajanja GJS in ne iz izkoriščanja monopolnega položaja.

Nevarnost izkoriščanja monopolnega položaja pri izvajanju GJS v zasebnem sektorju je mogoče omejiti na dva načina:

- a.) z ustrezno regulacijo dejavnosti,
- b.) z odstranitvijo ovir za vstop v panogo.

K točki a.)

Brez ustrezno vzpostavljene regulacije izvajanja dejavnosti privatizacije ne bi smeli izvajati, saj je že pri izvajanju teh dejavnosti v okviru javnega sektorja regulacija dejavnosti zelo pomembna in ne sme biti prepuščena političnim temveč strokovnim odločitvam. To pa pomeni, da je treba vzpostaviti ustrezno pravno podlago za presojo izvajanja dejavnosti (standardi izvajanja dejavnosti) in za odločanje o ceni za izvajanje teh dejavnosti (normativi izvajanja dejavnosti). 3. člen ZGJS je že v letu 1993 določil, da pristojna ministrstva poskrbijo za sprejem standardov in normativov za izvajanje GJS, vendar smo vsaj na področju izvajanja občinskih GJS⁴¹, ki jih ureja Zakon o varstvu okolja, bili pri eni najpomembnejših GJS - oskrbi s

³⁹ Kjer je mogoče vsaj delno omejevati izkoriščanje monopolnega položaja tudi preko ustanoviteljskih pravic.

⁴⁰ Enako kot vse druge projekte JZP.

⁴¹ Boljše je stanje na področju državnih GJS, kjer so vzpostavljeni tako ustrezni regulatorni organi (npr. APEK, ARSE ipd.), ki strokovno pristopajo k nadzoru nad cenami izvajalcev GJS in pripravljajo tudi vsebinsko ustrežnejše predpise s področja oblikovanja cen GJS.

pitno vodo, priča sprejemu Pravilnika o oskrbi s pitno vodo⁴² šele v letu 2006. Čeprav je večina predpisov, ki urejajo standarde izvajanja GJS že sprejeta, pa so večje težave z normativi za izvajanje GJS, ki bi bili podlaga za ustrezno reguliranje cen GJS. Tako smo trenutno še vedno v situaciji, ko je Ministrstvo za okolje sprejelo Pravilnik o oblikovanju cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja⁴³, katerega izvajanje je začasno ustavila Uredba o oblikovanju cen komunalnih storitev⁴⁴. Vse od uveljavitve ZGJS pa razen sistemov nadzora nad cenami izvajanja GJS, ki so večinoma omogočali povečanje cene zgolj v višini povečanja inflacije, še niso bili oblikovani ustrezni normativi za izvajanje GJS, posledično pa še vedno ni vzpostavljen ustrezen sistem nadzora nad cenami izvajanja GJS na področju občinskih GJS. Vsekakor pa velja opozoriti tudi na to, da na področju občinskih GJS ni vzpostavljen regulatorni organ, ki bi strokovno obravnaval vloge izvajalcev GJS za povišanje cene. Razmejitve pristojnosti za odobritev povišanja cen GJS med Ministrstvo za gospodarstvo, Ministrstvo za finance in Ministrstvo za okolje in prostor, povzroča le prenašanje odgovornosti med ministrstvi ter prekomerno porabo časa za odločanje o zahtevkih za povišanje cene, pri čemer podlage za ustrezno odločanje o višini zahtevka še vedno niso pripravljene. Privatizacija izvajalcev GJS na tem področju zato ni smiselna vse do vzpostavitve ustreznega sistema regulacije izvajanja GJS in nadzora nad cenami izvajalcev GJS.

K točki b.)

Zmanjšanje monopolne moči izvajalcev GJS je mogoče le tako, da se samo izvajanje dejavnosti v čim večji meri loči od vzrokov za nastanek monopola. Prav gotovo je v večini GJS vzrok monopola v potrebni infrastrukturi za izvajanje dejavnosti. Zato je mogoče omejiti možnosti izkoriščanja monopola tudi tako, da se izvajanje GJS omeji zgolj na upravljanje in izvedbo vzdrževalnih del na obstoječi infrastrukturi. Tako omejitev je zaslediti že iz določb ZGJS in Zakona o urejanju prostora (v nadaljevanju: ZUreP-1)⁴⁵, saj naj bi vsebino GJS predstavljalo predvsem upravljanje obstoječe infrastrukture, medtem ko naj bi v skladu s 138. členom ZUreP-1 občina sama zagotavljala izgradnjo nove infrastrukture. Obvezen pogoj za ohranitev take omejitve je torej ohranitev infrastrukturnih naprav, objektov in omrežij v lasti države ali občin. Ker izvajalci GJS potem opravljajo dejavnosti, ki jih lahko v večjem delu uvrstimo med gradbene storitve, je mogoče zagotavljati preveritev konkurenčnih pogojev izvajanja dejavnosti vsaj v postopku izbire izvajalca GJS. V kolikor država (občina) prenese infrastrukturo v last izvajalca GJS, s tem omogoči povsem monopolno izvajanje dejavnosti, saj je zgolj ta družba usposobljena izvajati GJS, medtem ko drugi morebitni ponudniki nimajo dostopa do infrastrukture. Privatizacija izvajalcev GJS, katerim je bila prenesena infrastruktura v last, predstavlja največjo nevarnost v postopkih privatizacije, saj pomeni neposredni prenos monopola v zasebni sektor. Čeprav je regulacija na področju izvajanja GJS na podlagi Energetskega zakona boljša, pa je mogoče oceniti, da privatizacija sistemskih operaterjev distribucijskega omrežja (v nadaljevanju: SODO), katerim je država prenesla infrastrukturo v last, ni smiselna, saj se s tem v celoti ohranja monopolni položaj izvajalcev dejavnosti. Če želi država vzpostaviti konkurenčen trg tudi pri SODO⁴⁶, potem je to mogoče le tako, da prevzame infrastrukturo v svojo last⁴⁷, izvajalci dejavnosti pa

⁴² Uradni list RS, št. 35/06.

⁴³ Uradni list RS, št. 128/04.

⁴⁴ Uradni list RS, št. 45/05 in 45/06.

⁴⁵ Uradni list RS, št. 110/02 in naprej.

⁴⁶ Opozoriti je treba, da je odločitev o (ne)privatizaciji posameznega sektorja politična odločitev. Izvedba same privatizacije pa je že lahko predmet nadzora s strani računskega sodišča.

lahko konkurirajo pri podelitvah koncesije za upravljanje posameznega dela infrastrukturnega omrežja. Vsake drugačne rešitve so lahko sprejemljive s pravnega vidika, vendar dvomljive z ekonomskega vidika.

Bistveni okoliščini, ki vplivata na odločitev o privatizaciji javnih podjetij sta torej sprejetje ustreznega pravnega okvira za regulacijo izvajanja storitev in nadzora nad cenami izvajalcev GJS ter usposobljen regulator trga, obenem pa je smiselno kar v največji meri odpraviti vzroke monopolnega izvajanja dejavnosti in vzpostaviti konkurenčen trg izvajalcev GJS.

⁴⁷ Z odkupom ali z izstopom iz družbe.

POGOSTE UGOTOVITVE PRI REVIZIJAH SMOTRNOSTI

DR. MIROSLAV KRANJC, VRHOVNI DRŽAVNI REVIZOR
miroslav.kranjc@rs-rs.si

Uvod

Z ustanovitvijo posebnega oddelka za izvajanje revizij smotrnosti poslovanja in razvoj junija 2005, je Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: računsko sodišče) tudi formalno udeležilo svojo trdno namero, da še bolj temeljito pristopi k izvajanju svojih zakonskih in ustavnih obveznosti na področju revidiranja. Oddelek poleg izvajanja revizij smotrnosti poslovanja, razvija tehnike in orodja revidiranja ter širi znanja, veščine in tudi izkušnje na področju izvajanja tovrstnih revizij. Tako smo že pripravili predlog priročnika za izvajanje revizij smotrnosti poslovanja, v sodelovanju z vrhovno revizijsko institucijo iz Velike Britanije izvajamo predavanja in delavnice, ves čas pa tudi sodelujemo z revizorji drugih oddelkov, ki izvajajo revizije smotrnosti poslovanja, kot del svojih nalog.

V času od ustanovitve oddelka do pisanja tega prispevka smo v revizijskem oddelku B5 izdelali tri revizijska poročila in dve porevizijski poročili, trenutno pa izvajamo pet revizij smotrnosti poslovanja na različnih področjih delovanja javne uprave. V prihodnosti načrtujemo še več revizij smotrnosti poslovanja, saj ugotavljamo, da so tovrstne revizije, ki so sicer dokaj zahtevne s stališča izvedbe, koristne in dobro sprejete pri revidirancih in tudi zanimive za javnost.

Kljub relativno kratkemu času obstoja oddelka, pa že lahko strnemo dognanja, do katerih smo prišli, v nekaj novo nastalih vzorcih, odpravi katerih nameravamo v prihodnosti nameniti posebno pozornost. V nadaljevanju tega prispevka bomo skušali te vzorce, ki jih ocenjujemo kot nesmotrno delovanje revidirancev na kratko predstaviti in predvsem s posameznimi primeri prikazati tudi njihove pojavne oblike.

Oprelitev pojma smotrnosti

Pojem smotrnosti je sicer pogosto uporabljan in opisan v strokovni literaturi, vendar pa mora v praksi revizor uporabiti bolj natančne izraze, ki boljše opisujejo samo naravo (ne)smotrnosti. Glavne podkategorije tega pojma so: (ne)učinkovitost, (ne)uspešnost in (ne)ekonomičnost. Pri revizijah smotrnosti gre za precej drugačen pristop in način izvajanja aktivnosti kot pri revizijah računovodskih izkazov in revizijah pravilnosti poslovanja. Revizije smotrnosti skušajo najti odgovore na holistična vprašanja, kot so npr.: »Ali davkoplačevalci dobijo ustrezno kvaliteto storitev za svoj denar?« ter »Ali je mogoče doseči boljše rezultate z

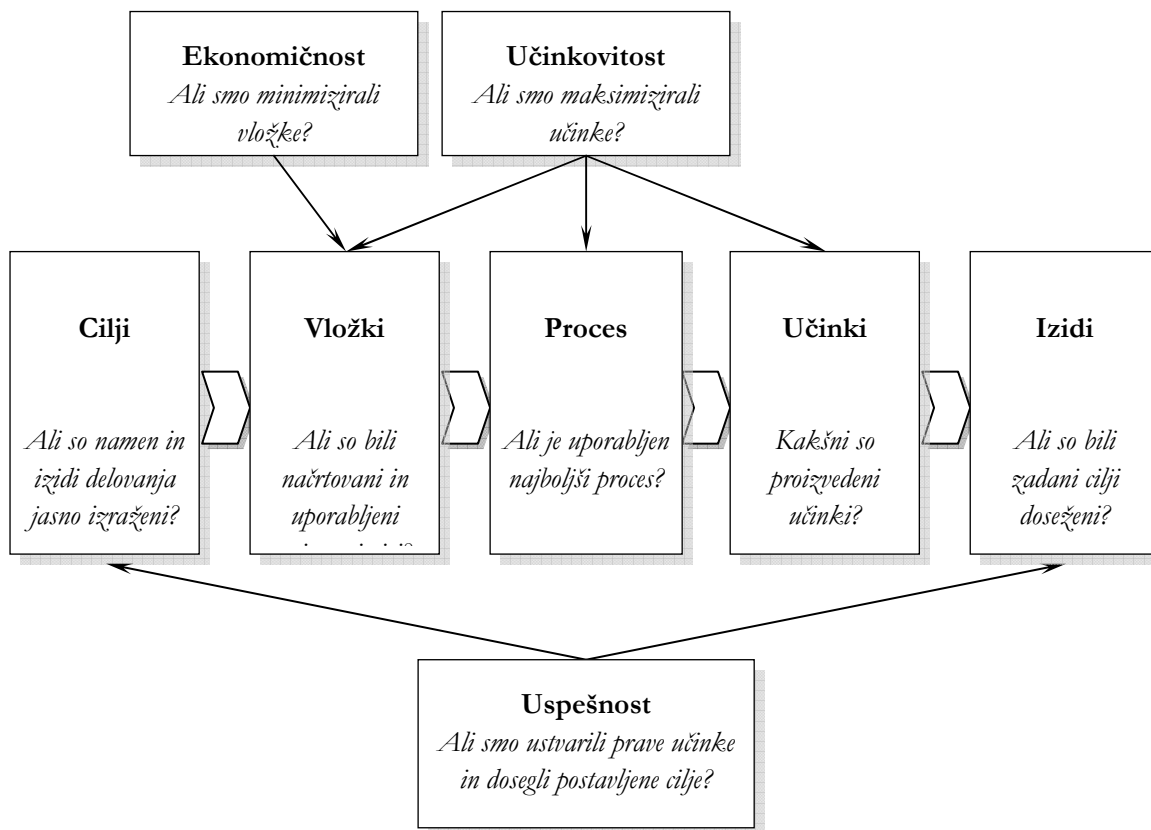
manjšimi finančnimi in drugimi vložki?». Revizije smotrnosti torej skušajo najti odgovore na izzive, s katerimi se sicer srečujejo vse sodobne organizacije. Med njimi so:

- Ali lahko zvišamo kvaliteto naših storitev?
- Ali lahko dosežemo zahtevano raven kvalitete storitev z nižjimi stroški?
- Ali obstajajo boljši načini za doseg istega cilja(ev)?
- Ali se lahko izognemo izgubam v procesu?

Revizije smotrnosti so lahko tako dokaj široko zastavljene in svobodne pri izbiri tematike, revidirancev, uporabljenih revizijskih metod kakor tudi pri oblikovanju mnenj, ki so bolj opisna, priporočil in zahtev za odpravo nesmotnosti. Pri tovrstnih revizijah je revizorjem na voljo tudi več načinov zbiranja podatkov, načinov njihove analize, kakor seveda tudi načinov predstavitve izsledkov te, pogosto precej »detektinske«, tehnike revidiranja.

Pogost način prikazovanja področja delovanja revizij smotrnosti je pristop z vhodno-izhodnimi relacijami (glej sliko 1). Prvi okvir z leve govori o tem, ali so bile odločitve o ciljih delovanja revidiranih subjektov pravilne, jasno določene in povezane z želenimi izidi oziroma ali so bile odločitve o ciljih pravilne. Drugi in tretji okvir govorita o samem (poslovnem) procesu in vložkih vanj, torej ali smo uporabili ustrezne in zadostne vire. Četrty okvir se nanaša na dejanske učinke delovanja procesa, ki so v nadaljevanju povezani z dejanskimi izidi delovanja procesa.

Slika 1: Vhodno-izhodni model



Kljub navidezni preprostosti tega vhodno-izhodnega modela se v praksi srečujemo s presenetljivo visoko stopnjo nerazumevanja teh osnovnih principov, lahko rečemo kar, zdrave logike.

Kot smo napovedali že v naslovu prispevka, bomo v nadaljevanju navedli nekaj pogostih ugotovitev, do katerih smo prišli pri izvajanju revizij smotrnosti.

Trije pogosti primeri

Uporabniki javnih sredstev imajo običajno dokaj jasno definirane naloge in področje svojega delovanja. Vsaj del osnovnih podlag za delovanje revidiranca lahko torej izluščimo že iz zakonodaje in drugih pravnih aktov, strateških in drugih podobnih dokumentov, ki jih računsko sodišče rutinsko pregleda že v fazi načrtovanja revizije. V tej preliminarni fazi revizije, še preden gredo revizorji k revidirancu, žal že pogosto naletimo na problem, ki ga bomo izpostavili prvega.

Pomanjkljive, nejasne, nasprotujoče in nelogične pravne podlage

Najbolj nerodni in zaskrbljujoči so zakoni, ki so pomanjkljivi, nejasni, v nasprotju z drugimi zakoni ali pa v svoji zasnovi »silijo« revidirance v nesmotrno delovanje. Primere takih zakonov je mogoče v bolj ali manj resni obliki najti praktično na vseh področjih delovanja organov javne uprave. Pripravljalci predlogov aktov pogosto sploh ne ali le delno ocenijo finančne učinke predlaganih predpisov. Razmišljanja o morebitnih finančnih učinkih na druge udeležence (ne le na proračun) so pogosto izpuščena, posebej pa v predlogih predpisov pogrešamo razmišljanja o morebitnih nefinančnih učinkih na družbo kot celoto.

Primer št. 1: *Revizija izvrševanja instituta brezplačne pravne pomoči*

Menimo, da ministrstvo kot pripravljavec Zakona o brezplačni pravni pomoči (v nadaljevanju: ZBPP) ni opravilo svoje naloge zadovoljivo, saj že ob predlogu zakona ni pripravilo ustrezne ocene stanja, ki bi lahko zagotovila vzpostavitev učinkovitega sistema izvrševanja instituta brezplačne pravne pomoči (v nadaljevanju: BPP).

Posledice tovrstnih, lahko bi rekli kar sistemskih nesmotrnosti so lahko zelo različne; od tega, da zavezanci sicer dosledno izvajajo zakonske določbe, a si s svojim ravnanjem povzročajo nepotrebno delo ali celo finančno škodo, do tega, da zavezanci zakona ne izvajajo, ker menijo, da je le-ta evidentno slab in nejasen, posamezne določbe pa so v nekaterih primerih celo neizvedljive. Revidiranci tak zakon pogosto opišejo kot »neživljenjski«.

Poleg neposrednih negativnih finančnih učinkov, imajo slabo pripravljene zakoni lahko za posledico tudi težave pri samem izvajanju zakona, kar se največkrat kaže v vzpostavitvi necelovitega in neučinkovitega sistema, ki naj bi zagotavljal izvajanje določene z zakonom predvidene funkcije.

Primer št. 2: Revizija izvrševanja instituta brezplačne pravne pomoči

Ocenjujemo, da je ZBPP nejasen in da ne predstavlja dobre systemske podlage za učinkovito izvrševanje instituta BPP, ki pomeni vzpostavitev celovitega sistema zagotavljanja BPP, od zagotovitve dostopnosti do BPP, enotnosti dodeljevanja in izvajanja postopka BPP, do preglednega razpolaganja s proračunskimi sredstvi.

Računsko sodišče ima takrat, ko naleti na primere, kjer ocenjujemo, da so vzroki za odkrite nesmotnosti (govorimo predvsem o neučinkovitosti in neekonomičnosti, delno pa tudi o neuspešnosti doseganja ciljev) pred seboj dokaj težko nalogo. V skladu s svojo ustavno in zakonsko vlogo mora skrbeti za dosledno pravilnost izvajanje zakonskih določil, hkrati pa se zaveda, da so zakoni včasih res napisani tako, da revidirance »silijo« v nesmotno delovanje. Praksa, ki jo skušamo uveljavljati pri revizijah smotrnosti na računskem sodišču je usmerjena v proučevanje sistemov in ocenjevanje uspešnosti doseganja zastavljenih ciljev. V primeru odkritih sistemskih nesmotnosti želimo, v sodelovanju z revidiranci, poiskati vzroke za nezadovoljivo obstoječe stanje ter predvsem s priporočili in popravljivimi ukrepi odpraviti posledice slabega delovanja sistema kot celote. Zato tudi kot revidirance pogosto vključujemo ministrstva, ki so pristojna za pripravo resorne zakonodaje. S tovrstno prakso nameravamo nadaljevati tudi v prihodnje, saj na podlagi dosedanjih izkušenj ugotavljamo, da so pripravljavci običajno zelo kooperativni pri sprejemanju konstruktivnih pripomb na obstoječe zakonske rešitve, pogosto pa jim je naše mnenje zapisano v revizijskem poročilu le še dodatna vzpodbuda za izvedbo že sicer načrtovanih popravkov oziroma dopolnitev zakonodaje.

Slabo prilagajanje in sprejemanje sprememb

Živimo v dinamičnem svetu, v katerem je edina konstanta, ki je še ostala, dejstvo, da se vse spreminja. Ta koncept pa se, na žalost, ne odraža tudi na agilnosti in voljnosti za sprejemanje sprememb v javni upravi.

Tovrstnih primerov je veliko in prepričani smo, da si vsakdo lahko v misli kaj hitro prikljče primer počasnega, neustreznega in/ali napačnega reagiranja organov na spremembe. Spremembe lahko narekujejo različni vzroki. Tako zunanji (najbolj eklatanten bi lahko bil primer vstopa Slovenije v EU), ki lahko povzročijo celo vrsto sprememb v hierarhiji pravnih aktov in pristojnostih organov za njihovo implementacijo, kot tudi notranji (npr. spremembe v organizaciji in pristojnostih organov, uvajanju novih tehnologij, procesov, ipd.). Prepogosto namreč ugotovimo, da se revidirani organi zatekajo k ohranjanju obstoječega stanja in v novih normativnih okoljih ne vidijo izziva, temveč le iščejo načine, kako bi se novim ali spremenjenim obveznostim izognili.

Primer št. 3: Revizija smotrnosti porabe proračunskih sredstev pri izvedbi projekta Portal za oddajo javnih naročil

Kot zadnje, a ne najmanj pomembno za neuspešen potek vzpostavitve enotnega informacijskega portala za oddajo javnih naročil, velja omeniti dejstvo, da so državni organi poizkusili zunanjim ponudnikom s področja razvoja programskih opreme naložiti tudi vsebinski del nalog, ki je sicer v neposredni pristojnosti državnih organov.

Ker uvajanje sprememb pogosto zahteva spremembe v načinih izvajanja dosedanjih nalog, uvajanju nove informacijske podpore procesom, drugačna znanja in predvsem spremembo miselnosti vseh zaposlenih, se problemi le še kopičijo. Če organi, ki bi morali spremembe uvajati, niso bili v zadostni meri vključeni v

pripravo predlogov sprememb, se pogosto postavijo v pasiven položaj, saj novih okoliščin ne sprejemajo kot »svoje« in jih vidijo predvsem kot še eno dodatno obremenitev ne pa kot način za boljše doseganje svojih rezultatov dela.

Primer št. 4: Revizija izvrševanja instituta brezplačne pravne pomoči

Na podlagi proučevanja nalog, ki jih na področju BPP opravljajo posamezna sodišča, ocenjujemo, da je organizacija strokovnih služb po pristojnih sodiščih različna, da do razlik prihaja tako na področju kadrovske zasedenosti delovnih mest, kot tudi v samem načinu izvajanja postopka BPP. Kadrovsko organizacijski vidik izvajanja BPP je različen, postopek izvajanja dodelitve BPP pa neenoten, pri čemer obstaja tveganje, da so stranke v postopku neenotno obravnavane.

Računsko sodišče pri izvajanju revizij smotrnosti testno sodeluje z revidiranci, s katerimi skupaj ugotavljamo pomen in potrebo po doseganju zastavljenih ciljev in razjasnjujemo probleme, ki so nastali kot posledica slabo uvedenih sprememb. Seveda pa še vedno ostajajo tudi organi, ki jih je težko prepričati v nujnost prilagajanja, prenovo poslovnih procesov in potrebo po stalnem učenju. V teh primerih ima računsko sodišče omejene možnosti za ukrepanje, ki bi resnično zagotovile boljše izvajanje nalog, ki pa jih skušamo maksimizirati vsaj s pomočjo vpliva javnega mnenja.

Slabo zastavljeni, nemerljivi in z izidi nepovezani cilji

Ponavljajoča ugotovitev računskega sodišča se nanaša tudi na pomanjkljivo načrtovanje, spremljanje in izvajanje zastavljenih ciljev. To ugotovitev računsko sodišče ponavlja ob različnih priložnostih, pri različnih revidirancih in revizijah. Ugotovljene nesmotrnosti bi lahko strnili v nekaj različnih tipov:

Zastavljeni cilji niso povezani z zelenimi izidi

Pogosto si organi zastavijo cilje, ki so sicer jasni, merljivi in časovno določeni, vendar so le šibko povezani z zelenimi izidi. Nanašajo se na stanja obravnavanega sistema, ki so sicer pod vplivom revidiranega organa, vendar ne izražajo dejanskega doseganja zelenih izidov delovanja sistema. Ta vrsta napak je zelo nevarna, saj jo je mogoče odkriti le s pomočjo dobrega poznavanja narave problemskega področja in pristojnosti delovanja vpletenih organov. Formalno namreč površnemu opazovalcu zastavljeni cilji delujejo kot ustrezni, niso pa dejansko povezani s problemi.

Primer št. 5: Revizija kdo in kako uresničuje javni interes na področju športa

Ocenjujemo, da so v nacionalnem programu določeni cilji nejasni, nepovezani in izraženi tako, da ne omogočajo preverjanja rezultatov. Cilji ne predstavljajo jasne slike nameravanega delovanja in načina, po katerem bodo merjeni rezultati, ker merila delovanja in indikatorji dosežkov niso navedeni, razen izjemoma, zato pri večini ciljev tudi ni mogoče ugotavljati uspešnosti. Pri redkih ciljeh, ki omogočajo merjenje, pa nacionalni program ne navaja stanja, ki ga je uporabilo kot izhodišče za opredelitev ciljev in na podlagi katerega bo merjen napredek v določenem časovnem obdobju ali pa ne obstajajo evidence, ki bi to omogočale.

Primer št. 6: Revizija kdo in kako uresničuje javni interes na področju športa

Na vprašanje, ali so bili cilji nacionalnega programa doseženi, ne moremo v celoti odgovoriti. Vse nam dostopne analize doseganja ciljev nacionalnega programa so namreč kot uspešnost opredelile porabo javnih sredstev in niso merile vsebinskih rezultatov posameznih ciljev. Obseg porabljenih sredstev, po našem mnenju, ne more nadomestiti ocene uspešnosti doseganja ciljev, pomanjkljivosti v sistemu uresničevanja javnega interesa na področju športa pa so tako velike, da zato ne moremo oceniti uspešnosti izvajanja nacionalnega programa.

Računsko sodišče skuša v svojih revizijskih poročilih revidirancem podati smernice za izdelavo boljših (bolje merljivih in z izidi povezanih) ciljev delovanja. Proces dvigovanja zavedanja o pomembnosti dobro definiranih ciljev delovanja organov bo gotovo še dolg, vendar je vsekakor vreden truda.

Cilji niso merljivi ali pa na njih vpliva preveč zunanjih dejavnikov

Prepogosto si organi za cilje zastavijo določene vrednosti indikatorjev, ki pa jih nato pomanjkljivo ali sploh ne merijo. Sistemske kontrole, ki so bile vgrajene v sistem se npr. nanašajo na dostopnost podatkov, ki bi izkazovali stopnjo doseganja zadanih izidov, vendar pa je pristojnost za zbiranje le teh podeljena kateremu drugemu organu, ki pa te podatke zbira na drugačen način (kot del drugih zbiranj in obdelave podatkov namenjenih drugim ciljem), v neinformatizirani in nepovezljivi obliki, z velikim časovnim zamikom, ipd.

Primer št. 7: Revizija izvrševanja instituta brezplačne pravne pomoči

Spremljanje stanja na področju BPP ni zadovoljivo. Ugotovili smo, da ministrstvo ne spremlja zadev na področju BPP, predvsem v povezavi z gibanjem števila zadev, stroškov, povezanih z izvrševanjem instituta BPP, in stanja na področju kadrovanja. Zbirna statistična poročila o delu pravosodnih organov so nepravočasna, netočna in nepopolna, kar pa je posledica sedanjega načina evidentiranja podatkov, predvsem v povezavi z načinom vodenja evidenc na sodiščih in predpisanimi roki za posredovanje podatkov.

Jasno je, da je časovno spremenljive sisteme, katerih delovanje je zelo zapleteno (in so v svoji naravi lahko celo nestabilni) ni mogoče kvalitetno (ali sploh) voditi. Posledica takega »vodenja na pamet« je lahko sicer, po zakonu verjetnosti, sicer tudi uspešno, vendar je to prej izjema kot pravilo.

Odsotnost strategij in ciljev delovanja

Poglavje zase pa so tudi zaskrbljujoči primeri, ko organi delujejo po inerciji, brez jasno izraženih strateških usmeritev njihovega delovanja. Brez strateških usmeritev in s tem nejasno opredeljenih izidov njihovega delovanja je tudi vsako postavljanje ciljev nesmiselno. Taki organi svoj obstoj tako dokazujejo z izkazovanjem podatkov o številu opravljenih nalog, ki pa ne podajajo resne in celovite slike o izidih njihovega delovanja.

Zaključek

Brez večjega napora bi lahko še nadalje nizali nesmotrnosti, na katere naletimo pri izvajanju revizij smotrnosti. Mnoge med njimi lahko pripišemo tako notranjim kot zunanjim vzrokom, objektivnim kakor tudi subjektivnim. Mnoge izzive ponuja tudi narava političnega sistema, ki vsakih nekaj let prinese spremembo usmeritev, nove prioritete, nove načine dela in, seveda tudi nove ljudi na vseh stopničkih hierarhične lestvice. Tem in drugim izzivom se ni mogoče izogniti. Moramo jih sprejeti kot take (kot izzive in ne kot probleme) in naše sposobnosti na vseh nivojih graditi na način, ki nam bo omogočal čimbolj fleksibilno in kvalitetno prilagoditev na novo nastale okoliščine.

Računsko sodišče svojo vlogo varuha javnih sredstev v tem procesu lahko opravlja tako v kurativni kot tudi preventivni vlogi. Tudi konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi je eden od naših poskusov, da preventivno delujemo v smislu deljenja izkušenj in dobrih praks pri smotrnejši rabi javnih sredstev. V dobro vseh nas.

ZAKAJ REVIDIRAMO EU SREDSTVA IN KAJ PRI TEM UGOTAVLJAMO?

MAG. ANDREJA JERINA, VRHOVNA DRŽAVNA REVIZORKA
andreja.jerina@rs-rs.si

Ozadje

Predpristopno obdobje

Slovenija je v zadnjih 15-ih letih prehodila dinamično pot različnih razvojnih obdobj in integracijskih procesov. Ves ta čas je prejela določena namenska sredstva evropskega proračuna, s pomočjo katerih so bili najprej pospešeni procesi prehoda na tržno gospodarstvo in vzpostavljeni sistemi dobrega čezmejnega sodelovanja s sosedskimi državami EU. V procesu pridruženja Evropski uniji je Evropska komisija finančno podprla predvsem krepitev administrativne usposobljenosti države in njenih institucij za prevzem in izvajanje evropskega pravnega reda s poudarkom na delovanju notranjega trga, ekonomskih in finančnih zadev, pravosodja in notranjih zadev vključno z vzpostavitvijo mejnih prehodov in mejnih kontrolnih točk skladno z določili Schengenskega sporazuma ter na področju kmetijstva, veterine, fitosanitarnega nadzora in varstva okolja.

V zaključni fazi vključevanja v EU od leta 2000 dalje, se je obseg finančne pomoči Skupnosti potrojil in pomembno povečal predvsem v delu, ki je podpiral investicije. Cilji finančne podpore in instrumenti dodeljevanja in izvajanja so bili podobni tistim, za katere manj razvite države članice oz. njihove regije prejemajo sredstva razvojne pomoči. Skupnost je namreč ocenila, da dodelitev sredstev pomoči na tak način pomeni večjo učinkovitost porabe javnih sredstev, saj sočasno z izvajanjem pomembnih razvojnih investicij krepi tudi administrativno usposobljenost države prejemnice teh sredstev in njenih institucij, kar naj vodi k smotrnemu ravnanju z javnimi (EU) sredstvi, s poudarkom na finančnem poslovanju in nadzoru.

Slabo ali neustrezno ravnanje vključenih v sistem izvajanja projektov in programov, sofinanciranih s sredstvi evropskega proračuna v tem obdobju, bi se odrazilo na zmanjšanju finančne podpore Skupnosti, torej na manjši finančni pomoči Sloveniji, manjših dodatnih prihodkih državnega proračuna od načrtovanih. Delež razpoložljivih sredstev iz evropskega proračuna v tem obdobju je bil skromen in ni presegel 0.3 odstotka BDP; izkazana absorpcijska sposobnost Republike Slovenije pa je v tem obdobju presegla 95 odstotkov.

Po vstopu v EU

Z vstopom Slovenije v EU se je naš odnos do evropskega proračuna pomembno spremenil, saj kot polnopravna članica nismo prejeli zgolj pravice do razvojnih sredstev, pač pa tudi obveznost prispevati v evropski proračun. Pri tem gre za dvosmerni finančni tok, torej iz Slovenije v evropski proračun in iz evropskega proračuna v Slovenijo. Plačila v evropski proračun so vnaprej določena obveznost, pridobljene pravice do sredstev evropskega proračuna pa se lahko izkoristijo šele, ko so z Evropsko komisijo predhodno dogovorjeni programi ter izvedeni projekti in država zagotovi, da je njihova izvedba skladna z dogovorjenim namenom ter pravili Skupnosti ter na tej podlagi zaprosi Komisijo za povrnitev sredstev iz skladov evropskega proračuna. Slovenija je v sedanjem in bodočem programskem obdobju upravičena do večjih prilivov iz evropskega proračuna, kot so njena vplačila. Kolikšen je oziroma bo dejanski neto izplen, pa je odvisno od sposobnosti Slovenije, da v razpoložljivem času na pravilen način izvede dogovorjene aktivnosti. V primeru slabega ali neustreznega ravnanja vključenih v sistem izvajanja projektov in programov lahko pravica do sredstev samodejno ugasne ali pa je celo potrebno vračati že izplačana sredstva. Posledica so manjši prihodki državnega proračuna od načrtovanih in slabše razmerje, lahko celo negativno, med slovenskimi odhodki v evropski proračun in prihodki Slovenije iz tega vira.

Višina dodeljenih sredstev, do katerih pravico imamo v sedanjem programskem obdobju (2004-2006), se pomembno razlikuje od višine sredstev, ki jih prejema stare države članice na primerljivi stopnji rasti. Obstoječe razlike so posledica širitve Skupnosti, ki se je zgodila sredi programskega obdobja; sredstva, ki so bila rezervirana za nove države članice, ne zadostujejo za razvojne potrebe le-teh. Tako v tem obdobju beležimo zgolj znatno povečanje dodeljenih pravic porabe, ki znaša nekaj več kot 0.4 odstotka BDP.

Kljub sorazmerno majhnem deležu namenskih sredstev evropskega proračuna pa so obveznosti Slovenije in pravila izvajanja enaka kot v drugih državah članicah in precej bolj zahtevna kot v predpristopnem obdobju. Pomembna razlika je tudi v tem, da je Slovenija v celoti prevzela odgovornost za delovanje sistema črpanja sredstev in mora skladno s pravili deljene odgovornosti Evropski komisiji zagotoviti, da sistem ustrezno deluje.

Dobro poslovanje, kot eno izmed načel izvrševanja evropskega proračuna, terja gospodarno, učinkovito in uspešno ravnanje prejemnikov sredstev. To pa zahteva visoko stopnjo profesionalizacije delovanja in strokovne usposobljenosti izvajalcev v vseh korakih, od oblikovanja politik in izbora najustrežnejših instrumentov za njihovo izvajanje, definicije in izbora ustreznih projektov ter spremljanja in vrednotenja doseganja zastavljenih ciljev.

Kompleksen sistem izvajanja evropskega proračuna je praviloma nadgrajen še z nacionalnimi posebnostmi in tem prilagojeno nacionalno zakonodajo. Vse pre pogosto se dogaja, da je breme administrativnih postopkov nesorazmerno s cilji finančne podpore.

V Sloveniji so institucije, odgovorne za izvajanje programov in projektov sofinanciranih iz evropskih skladov, večkrat poudarile, da je sistem črpanja sredstev v Sloveniji v obdobju 2004-2006 zelo kompliciran in administrativno prezahteven tako za prejemnike sredstev kot tudi za institucije, ki s temi sredstvi upravljajo. Za obdobje 2007-2013 so napovedale bistvene poenostavitve sistemov izvajanja. Ta prizadevanja so skladna z namero Evropske skupnosti, da v sodelovanju z državami članicami izvede aktivnosti, ki vodijo k poenostavitvi evropskih politik, boljši ureditvi in boljšemu upravljanju. Nenazadnje naj bi ti ukrepi pripeljali do možnosti zagotovitve Evropskega računsko sodišča, da se sredstva evropskega proračuna porabljajo na ustrezen način. Evropsko računsko sodišče namreč že enajst let zapovrstjo tega zagotovila glede na ugotovljene nepravilnosti ne more podati.

Novo programsko obdobje 2007-2013

Pomembno prelomnico v črpanju sredstev evropskega proračuna predstavlja prihajajoče leto 2007. Začenja se novo, sedemletno programsko obdobje 2007-2013, v katerem Slovenija polno in enakopravno sodeluje z vsemi ostalimi članicami EU. Dodeljene pravice porabe so se pomembno povečale na več kot 1.5 odstotka BDP; dodatno veljajo spremenjena pravila izvajanja, ki jih je Slovenija v dialogu z Evropsko komisijo, Svetom, Parlamentom in ostalimi članicami sooblikovala in sprejela. Slovenija, posredno preko sredstev, ki jih vplačuje v evropski proračun, zagotavlja tudi finančno pomoč državam, ki so se že ali se še bodo vključile v proces evropskih integracij. Tudi pravila dodeljevanja in izvajanja programov finančne pomoči v okviru zunanjih aktivnosti EU so bila oblikovana in sprejeta v sodelovanju s Slovenijo.

Novost v dogovoru med evropskimi institucijami glede finančnega okvira⁴⁸ je, da le-ta v III. delu vsebuje določbe v zvezi z dobrim finančnim poslovanjem sredstev EU. Med drugim ta določa, da ustrezni revizijski organ v državi članici v okviru svojih povečanih odgovornosti za strukturne sklade in v skladu z nacionalnimi ustavnimi pravili pripravi oceno skladnosti upravljavskih in kontrolnih sistemov s predpisi Skupnosti. Namen sprejetih zavez je zagotoviti smotrno porabo sredstev evropskega proračuna; to pa naj se odraza tudi v pozitivnem mnenju Evropskega računskega sodišča glede izvrševanja evropskega proračuna.

Zakaj revidiramo EU sredstva?

Pridobljene pravice porabe

v milijonih €

Naslov	2004-2006	2007-2013
KOHEZIJSKA POLITIKA		
STRUKTURNI SKLADI	237	2.493
KOHEZIJSKI SKLAD	169	1.235
KMETIJSTVO / UPRAVLJANJE IN VAROVANJE NARAVNIH VIROV		
TRŽNI UKREPI, NEPOSREDNA PLAČILA IN RAZVOJ PODEŽELJA	402	900
RIBIŠTVO		19
SKUPAJ	808	4.647

Kot je razvidno iz zgornje tabele, je v okviru kohezijske politike Slovenija⁴⁹ za obdobje 2007-2013 pridobila pravico do desetkrat več sredstev kot v obdobju 2004-2006. To pomeni štirikratno povečanje sredstev na letni ravni za ključne razvojne aktivnosti Republike Slovenije.

Revizorji računskega sodišča pri svojem delu zbiramo dokaze o tem, ali so bili prihodki državnega

⁴⁸ Medinstitucionalni sporazum (2006/C 139/01)

⁴⁹ Financial Perspective 2007-2013, CARDEFIN 268, 15915/05

proračuna prejeti, ali so odhodki državnega proračuna v skladu s predpisi in ali je bilo finančno poslovanje uporabnikov državnega proračuna dobro, se pravi, ali so uporabniki javnih sredstev upoštevali načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Za sredstva evropskih skladov to pomeni, ali so nastali odhodki upravičeni do sofinanciranja iz evropskega proračuna, se pravi ali bo Slovenija dejansko črpala sredstva, do katerih je upravičena.

S kvalitetnimi storitvami in pravočasnim zaznavanjem tveganj za smotrno porabo javnih sredstev takrat, ko je še čas za ukrepanje, s podajanjem priporočil za boljše ravnanje ter vrednotenjem izvedenih popravljalnih ukrepov, lahko računsko sodišče pomembno prispeva k zavedanju javnosti in davkoplačevalcev, da je država naredila vse, da bi se njihova sredstva čim bolje uporabila, oziroma kaj še mora storiti, da bi lahko davkoplačevalci dobili zagotovilo, da se z njihovimi sredstvi dosega najboljše rezultate.

Neppravilno in nesmotrno ravnanje s sredstvi evropskega proračuna ima večplastne posledice. Nepravilnosti pomenijo, da za izvedene aktivnosti ni možno pridobiti namenskih sredstev evropskega proračuna. To pomeni, da država razvojnih sredstev, ki so prvenstveno namenjena za financiranje aktivnosti, ki zagotavljajo hitrejšo gospodarsko rast ob ustvarjanju novih kvalitetnih delovnih mest, ne črpa v razpoložljivem obsegu, torej ne ustvarja pogojev, da bi prednosti članstva v EU polno izkoristili.

Nesmotrno ravnanje s sredstvi evropskega proračuna pomeni, da država dodeljenih sredstev ne porablja na način, ki davkoplačevalcem zagotavlja, da so ob najmanjših finančnih vložkih bili doseženi najboljši rezultati. Tudi v primeru nesmotrnega ravnanja država ne more prejeti sredstev evropskega proračuna za izvedene aktivnosti.

Glede na delež vseh sredstev, ki jih Slovenija namenja za razvoj in doseganje Lizbonskih ciljev, bodo sredstva evropskega proračuna v obdobju 2007-2013 imela ključno vlogo, saj Vlada RS predvideva, da bo iz teh sredstev financirana večina ključnih razvojnih projektov. Zato je toliko bolj pomembno, da je vzpostavljen stalen nadzor nad smotrno porabo teh sredstev in učinkovitostjo delovanja vseh institucij, vključenih v izvajanje projektov in programov, sofinanciranih s sredstvi evropskega proračuna. Ob vsakem zaznanem tveganju je potrebno nemudoma ustrezno reagirati in izvesti aktivnosti, ki naj odpravijo tveganja za črpanje sredstev oziroma za razvoj.

Kaj ugotavljamo pri revidiranju porabe sredstev evropske kohezijske politike?

Računsko sodišče je začelo s sistemskim nadzorom smotrne porabe sredstev evropske kohezijske politike leta 2005, ko je izvajanje projektov in programov, sofinanciranih iz evropskega proračuna, preraslo začetne aktivnosti in je dežel prejetih sredstev iz evropskega proračuna toliko narasel, da je na podlagi ugotovitev možno podati prve ocene stanja izvajanja in oceniti ključna tveganja.

Največje tveganje za trajno izgubo pravice dela dodeljenih sredstev in/ali nesmotrno porabo sredstev strukturnih in kohezijskega sklada, predstavlja pomanjkljiva administrativna usposobljenost ključnih institucij, ki so vključene v sistem izvajanja projektov in programov.

Za sedanjost izvedbeno strukturo je značilna nestabilnost sistema izvajanja; pogoste organizacijske

spremembe znotraj posamezne institucije in/ali celovitega sistema praviloma spremlja hitro spreminjajoča se kadrovska struktura. Dokaj značilen pojav je pomanjkljiv ali celo odsoten prenos znanj in izkušenj med zaposlenimi, kar se odraža v pomanjkljivi strokovni usposobljenosti institucij za izvajanje nalog v njihovi pristojnosti. Tveganje za nepravilno ravnanje je tako večje, kot bi bilo, če bi odgovorne za posamezna ravnanja pravočasno identificirali in ciljno izobrazili ter z ustreznimi organizacijskimi ukrepi zagotovili stabilnost tako glede ustreznega števila kot strokovne usposobljenosti kadra.

Pomanjkljiva strokovna usposobljenost in razumevanje delovanja kohezijske politike ter pravil izvajanja, se večkrat odražajo v ne dovolj domišljenih izvedbenih aktivnostih. Tako ni vedno zagotovljeno gospodarno in učinkovito ravnanje z javnimi sredstvi, kar tudi predstavlja tveganje za njihovo izgubo. Sprotno vrednotenje učinkovitosti izvrševanja programov in projektov, financiranih z javnimi sredstvi, in doseganja zastavljenih ciljev, lahko pomembno prispeva k boljšemu načrtovanju in oblikovanju izvedbenih aktivnosti in s tem k uspešnejšemu delovanju.

Poznavanje in razumevanje nacionalnih razvojnih politik in možnosti, ki jih evropska kohezijska politika omogoča za njihovo izvajanje, je ključ za smotrno porabo sredstev. Za pomanjkljivo znanje in razumevanje, ki ga zaznavamo skoraj pri vseh revidiranih institucijah, so značilni nejasno definirani pogoji za pridobitev sredstev, ohlapno ali napačno opredeljeni kriteriji za izbor projektov in ciljnih skupin, ki naj bi bile deležne pomoči, nejasna sporočila potencialnim prejemnikom pomoči in nejasna ali neobstoječa navodila vključenim v sistem izvajanja. Stalno spreminjanje nejasnih ali pomanjkljivih navodil in usmeritev močno povečuje administrativno breme tako pri prejemnikih kot tistih, ki pomoč dodeljujejo. Odsotnost jasne opredelitve, kaj kdo dela, kdaj in zakaj, predstavlja tveganje tako za nepravilno kot nesmotrno ravnanje.

Ocenjujemo, da so tudi nekatere odločitve glede dodelitve vlog posameznim akterjem v sistemu izvajanja tvegane, saj v določenih primerih posameznim izvajalcem nalagajo zadolžitve, ki presegajo njihove kompetence; v teh primerih je tveganje za uspešno realizacijo aktivnosti in s tem izgubo sredstev veliko. V ta sklop tveganj sodi npr. zahteva, da občina za izvedbo investicijskega projekta, ki je regionalnega pomena, izvaja medobčinsko koordinacijo. V primeru, da občina ne more pravočasno zagotoviti uspešne sklenitve medobčinskega dogovora, ni izpolnjen pogoj za pridobitev sredstev.

Zagotavljanje skladnosti s politikami Skupnosti, kot pogoj za pridobitev sredstev, je naslednje področje, ki ga ocenjujemo kot tvegano. Ugotovljene pomanjkljivosti pri delovanju sistema zagotavljanja skladnosti s pravili državnih pomoči in doslednega spoštovanja pravil javnega naročanja EU vodijo do izvedbe projektov, ki niso upravičeni do sredstev evropskih skladov in predstavljajo nesmotrno porabo denarja davkoplačevalcev. Boljše sodelovanje posameznih strokovnih služb, tako na nacionalnem kot lokalnem nivoju in ciljno usmerjeno usposabljanje vključenih, lahko pomembno zmanjša ugotovljena tveganja.

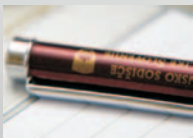
Relativno pozno zaznavanje nepravilnega ravnanja, odločitev in/ali odstopanj od načrtovanega, kaže na še ne dovolj dobro delovanje notranjega kontrolnega okolja in s tem relativno visoko tveganje za nepravilno in nesmotrno porabo sredstev.

Zaključek

Vrste ugotovljenih tveganj ne odstopajo pomembno od tveganj, ki so se pojavljala v drugih državah članicah v njihovem začetnem obdobju črpanja evropskih sredstev. Vendar pa se uvajalno obdobje za Slovenijo z letošnjim letom dokončno zaključuje.

Glede na veliko povečanje dodeljenih pravic do razvojnih sredstev evropskega proračuna v novem programskem obdobju in pričakovanih rezultatov, ki naj bi jih s pomočjo teh sredstev v Sloveniji dosegli v naslednjih sedmih letih, je ključnega pomena, da Vlada RS čim prej odpravi ugotovljene pomanjkljivosti in nepravilnosti in poveča administrativno usposobljenost za črpanje sredstev evropskega proračuna, vključno s krepitvijo delovanja kontrolnega okolja, predvsem pa pri oblikovanju programov in projektov novega programskega obdobja odpravi vzroke za nepravilnosti in nesmotrno ravnanje ter ugotovljena tveganja.

Računsko sodišče si bo tudi v bodoče prizadevalo pravočasno zaznavati pomanjkljivosti in tveganja za smotrno porabo sredstev tako državnega kot evropskega proračuna in s tem izvrševati svoje temeljno poslanstvo – bdeti nad potmi javnega denarja.



RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE · THE COURT OF AUDIT OF THE REPUBLIC OF SLOVENIA
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana, Slovenija · tel.: +386 (0) 1 478 5800 · fax: + 386 (0) 1 478 5891
sloaud@rs-rs.si · www.rs-rs.si

Enota Maribor / Maribor Office

Ulica heroja Bračiča 6, 2000 Maribor, Slovenija · tel.: +386 (0) 2 250 5880 · fax: +386 (0) 2 250 5896