



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Revizijsko poročilo

Podpora informacijskega sistema MFERAC k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja



POS LANSTVO

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



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Revizijsko poročilo

Podpora informacijskega sistema MFERAC

k ciljem in rezultatom usmerjenega

proračunskega upravljanja

Številka: 320-2/2015/44

Ljubljana, 6. novembra 2018

Povzetek

Računsko sodišče je izvedlo *revizijo učinkovitosti Ministrstva za finance* (v nadaljevanju: ministrstvo) pri zagotavljanju, da informacijski sistem (v nadaljevanju: IS) MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v obdobju od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2017 (v nadaljevanju: obdobje, na katero se nanaša revizija).

Računsko sodišče je presojalo učinkovitost poslovanja ministrstva tako, da je ugotavljalo, ali je bilo strateško načrtovanje področja revizije medsebojno usklajeno, ali so bili procesi v okviru proračunskega cikla ustrezno povezani ter ali so bili ob podpori IS MFERAC zagotovljeni ustrezni računovodski podatki, da bi bilo poročanje o smotrnosti delovanja ustrezno.

Računsko sodišče je izreklo mnenje, da je bilo v obdobju, na katero se nanaša revizija, ministrstvo *delno učinkovito* pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje.

Ministrstvo je v obdobju, na katero se nanaša revizija, zagotovilo, da IS MFERAC informacijsko podpira izvrševanje državnega proračuna in računovodenje. Računsko sodišče pa meni, da bi lahko bile funkcionalnosti IS MFERAC bolje izkoriščene v smislu ustreznjega vsebinskega evidentiranja odhodkov po namenu in bi zato lahko bilo učinkovitejše tudi k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje.

Ministrstvo v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni zagotovilo povsem ustreznega sistema načrtovanja, spremljanja in poročanja o doseganju ciljev. Za obdobje 2016–2020 je načrtovalo skrb za učinkovito pripravo in izvrševanje proračuna ter nadaljnjo uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna. Pri tem je poskrbelo za vsebinsko povezanost ciljev in aktivnosti v različnih dokumentih načrtovanja. Računsko sodišče je ugotovilo neusklajenost glede zahteve po računovodskem izkazovanju stroškov oziroma odhodkov po vsebinskem namenu v okviru posameznih ravni programske klasifikacije, saj ministrstvo razvoja javnega računovodstva po stroškovnih mestih, ki je bilo predvideno v Strategiji razvoja javne uprave 2015–2020, ni vključilo v svoje strategije. Ministrstvo je konec januarja 2016 pripravilo predlog Zakona o računovodstvu, v katerem je predvidelo uvedbo računovodenja po nastanku poslovnega dogodka, vendar zakon do izdaje tega poročila do sredine leta 2018 še ni bil sprejet.

V obdobju, na katero se nanaša revizija, je ministrstvo načrtovalo nadgradnjo IS MFERAC v več različnih dokumentih načrtovanja, ni pa sprejelo strategije razvoja informacijske tehnologije. Računsko sodišče je ugotovilo, da ministrstvo odgovornosti za izvedbo projekta MFERAC05 ni ustrezno določilo.

Obstoječi računovodski podatki in informacije, ki jih je mogoče pridobiti s pomočjo IS MFERAC, še niso povsem ustrezna podlaga za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje.

Evidentirani podatki v IS MFERAC večinoma niso bili neposredno uporabljivi pri načrtovanju in spremljanju porabe sredstev v povezavi z določanjem in doseganjem ciljev. Ministrstvo v obdobju, na katero se nanaša revizija, še ni določilo, kateri model evidentiranja in spremljanja finančnih podatkov naj bi bil za proračunsko upravljanje najbolj primeren in učinkovit. Po drugi strani pa ministrstvo tudi ni posebej spodbujalo ali usmerjalo ter napotovalo neposrednih proračunskih uporabnikov k členjenju stroškov po vsebinskem namenu. Tako so neposredni proračunski uporabniki za lastne potrebe pogosto vodili ločene evidence, v katerih so vsebinsko razčlenjevali odhodke. Računsko sodišče je tako ravnanje ocenilo kot neučinkovito, saj je v okviru IS MFERAC tehnično že obstajala možnost evidentiranja stroškov po vsebinskih namenih.

Računsko sodišče je še ugotovilo, da so kljub obstoju podrobnejših podatkov ob podpori IS MFERAC in s tem možnosti izkazovanja teh podatkov v dokumentih načrtovanja in poročanja posebni del proračuna, zaključni račun proračuna in načrt razvojnih programov predstavljeni pomanjkljivo. Zato upravljavci proračunskih sredstev, Vlada Republike Slovenije, Državni zbor Republike Slovenije in javnost nimajo dostopa do vseh pričakovanih informacij.

Ministrstvo v obdobju, na katero se nanaša revizija, še ni ustrezno popisalo procesov načrtovanja, izvrševanja in poročanja o državnem proračunu in ni ustrezno opredelilo informacijskih in dokumentacijskih tokov v teh procesih. Poleg tega ministrstvo ni opredelilo tveganj za načrtovanje, izvrševanje in poročanje o izvršitvi državnega proračuna po programskem pristopu in ni imelo izdelane ocene tveganj za IS MFERAC. Računsko sodišče zato meni, da procesi načrtovanja, izvrševanja in poročanja o izvršitvi proračuna v proračunskem ciklu med seboj niso bili ustrezno vsebinsko dovolj povezani.

Ministrstvo v pravnih podlagah in dokumentih načrtovanja tudi še ni ustrezno določilo, katere podatke in informacije za poročanje o smotnosti delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov naj bi računovodstvo in s tem tudi IS MFERAC zagotavljala. Računsko sodišče tako meni, da ministrstvo ni ustrezno zasnovalo poslovnih zahtev za IS MFERAC in da IS MFERAC še ni v celoti zagotavljal ustreznih podatkov za poročanje o uspešnosti doseganja ciljev pri poslovanju državnih neposrednih proračunskih uporabnikov.

Računsko sodišče je ministrstvu podalo *priporočila* za izboljšanje proračunskega upravljanja, odzivnega poročila pa ni zahtevalo, ker so bile že med revizijskim postopkom, kjer je bilo mogoče, odpravljene razkrite pomanjkljivosti oziroma izvedeni ustrezni popravljalni ukrepi.

KAZALO

1. UVOD	8
1.1 PREDMET IN CILJ REVIZIJE.....	8
1.2 MINISTRSTVO ZA FINANCE	9
1.3 PREDSTAVITEV PODROČJA REVIZIJE.....	12
1.3.1 K ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje.....	12
1.3.1.1 Informacijska sistema, ki podpirata k ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces	15
1.3.2 Informacijski sistem MFERAC	17
1.4 REVIZIJSKI PRISTOP	19
2. UČINKOVITOST MINISTRSTVA GLEDE DELOVANJA IS MFERAC	20
2.1 STRATEŠKO NAČRTOVANJE.....	23
2.1.1 Poslovna strategija ministrstva	23
2.1.1.1 Strategija Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015.....	25
2.1.1.2 Strategija Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020.....	27
2.1.2 Strategija razvoja IT.....	29
2.1.3 Ocena medsebojne skladnosti strateških dokumentov ministrstva z modelom k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja.....	33
2.2 USTREZNOST RAČUNOVODSKIH PODATKOV IN INFORMACIJ V IS MFERAC	34
2.2.1 Izkazovanje in opredelitev proračunskih kategorij.....	35
2.2.1.1 Izkazovanje proračunskih kategorij	35
2.2.1.2 Programska klasifikacija.....	36
2.2.1.3 Razmerja med ukrepom, projektom in proračunsko postavko.....	37
2.2.1.4 Razvrščanje in agregiranje proračunskih kategorij	38
2.2.1.5 Finančno ovrednotenje proračunskih kategorij	41
2.2.1.6 Informativna vrednost posameznih kategorij v okviru programske klasifikacije.....	42
2.2.1.7 Izkazovanje stroškov/odhodkov podprogramov	43
2.2.2 Analitične evidence, analiziranje in uporaba informacij	48
2.2.3 Ocena ustreznosti računovodskih podatkov in informacij iz IS MFERAC	53
2.3 MEDSEBOJNA POVEZANOST PROCESOV V PRORAČUNSKEM CIKLU.....	54
2.4 USTREZNOST IN ZADOSTNOST PODATKOV IS MFERAC ZA POROČANJE O SMOTRNOSTI DELOVANJA NPU.....	56

3. MNENJE	60
4. PRIPOROČILA	62

1. UVOD

Revidirali smo učinkovitost Ministrstva za finance pri zagotavljanju, da informacijski sistem MFERAC¹ vsebinsko² podpira³ k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje⁴ v obdobju od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2017.

Revizijo smo izvedli na podlagi Zakona o računskem sodišču⁵ in Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije⁶ ter v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij⁷. Sklep o izvedbi revizije⁸ je bil izdan 17. 4. 2015, sklepa o spremembi sklepa o izvedbi revizije⁹ pa sta bila izdana 18. 5. 2016 ter 27. 2. 2017.

Naša pristojnost je na podlagi izvedene revizije podati opisno mnenje o učinkovitosti ministrstva pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v obdobju, na katero se nanaša revizija. Revizijo smo načrtovali in izvedli tako, da smo pridobili zadostna in ustrezna zagotovila za izrek mnenja.

1.1 Predmet in cilj revizije

Predmet revizije je vsebinska podpora IS MFERAC k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja.

Pojem k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v predpisih oziroma dokumentih ministrstva ni enoznačno opredeljen. Za potrebe revizije smo pojem k ciljem in rezultatom usmerjeno

¹ Kratica MFERAC pomeni Ministrstvo za finance – enotni računovodski sistem. IS MFERAC pa pomeni IS ministrstva, ki omogoča centralizirano spremljanje porabe finančnih sredstev proračuna države in vodenje enotnega računovodstva.

² Vsebino razumemo kot postopke in procese v proračunskem ciklu (slika 3), ki jih IS podpira. Procesi in postopki za finančno in računovodsko poslovanje so urejeni v predpisih (več v točki 2 tega poročila).

³ Podpora pomeni tehnično-tehnološko podlago za obravnavanje podatkov pri zagotavljanju ustreznega proračunskega upravljanja. Turk, I., Melavc, D.: v Uvod v računovodstvo, Založba: Moderna organizacija Kranj, Fakulteta za organizacijske vede Kranj, druga dopolnjena izdaja, 1992.

⁴ V tem poročilu sta pojma k ciljem in rezultatom usmerjeno (proračunsko) upravljanje in programsko (proračunsko) upravljanje sinonima.

⁵ Uradni list RS, št. 11/01, 109/12.

⁶ Uradni list RS, št. 91/01.

⁷ Uradni list RS, št. 43/13.

⁸ Št. 320-2/2015/5.

⁹ Št. 320-2/2015/10 in št. 320-2/2015/16.

proračunsko upravljanje opredelili kot ciklični proces načrtovanja, izvrševanja, ocenjevanja in poročanja o (pod)programih (slika 4), in sicer na način, da so že na začetku proračunskega procesa jasno določeni cilji, želeni rezultati, učinki in način merjenja programskega delovanja na posamezni ravni programske klasifikacije, s tem pa so zagotovljene tudi podlage za ustrezno spremljanje, merjenje, delovanje in poročanje o rezultatih delovanja ter za upravljanje javnih sredstev v skladu z načeli proračunske uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti (več v točki 1.3.1 tega poročila).

Revizija je bila opredeljena kot revizija smotrnosti poslovanja. Cilj revizije je bil izrek mnenja o učinkovitosti ministrstva pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v obdobju, na katero se nanaša revizija.

Da bi lahko izrekli mnenje o učinkovitosti ministrstva pri proračunskem upravljanju, smo si zastavili glavno revizijsko vprašanje in štiri podvprašanja. Odgovor na glavno vprašanje, *ali je ministrstvo učinkovito pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje*, smo pridobili z odgovori na naslednja štiri revizijska podvprašanja:

- *ali sta poslovna strategija ministrstva in strateški dokument razvoja IS MFERAC skladna med seboj in z načrtovanim razvojem k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja;*
- *ali so računovodski podatki in informacije v IS MFERAC ustrezna podlaga za k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje;*
- *ali so procesi načrtovanja, izvrševanja in poročanja o izvršitvi proračuna v proračunskem ciklu med seboj ustrezno vsebinsko povezani;*
- *ali IS MFERAC zagotavlja ustrezne in zadostne podatke ter informacije za poročanje o smotrnosti delovanja¹⁰.*

Mnenje o učinkovitosti ministrstva smo oblikovali na podlagi vnaprej določenih sodil, ki jih predstavljamo v točki 2 tega poročila.

1.2 Ministrstvo za finance

Za revidiranje smo določili ministrstvo, ki je od leta 1991¹¹ pristojno za proračun Republike Slovenije (v nadaljevanju: državni proračun).

Ministrstvo v skladu z 29. členom Zakona o državni upravi¹² opravlja naloge na področju makroekonomske politike in koordinacije strukturnih reform, zakladništva, javnega računovodstva, programskega proračuna, davčnega in carinskega sistema, javnofinančnih prihodkov in finančnega sistema, finančnega premoženja, poroštev, zadolževanja javnega sektorja, javno-zasebnega partnerstva, preglednosti finančnih odnosov, preprečevanja in odkrivanja pranja denarja, prirejanja iger na srečo, državnih pomoči ter makrofiskalnih analiz in napovedi.

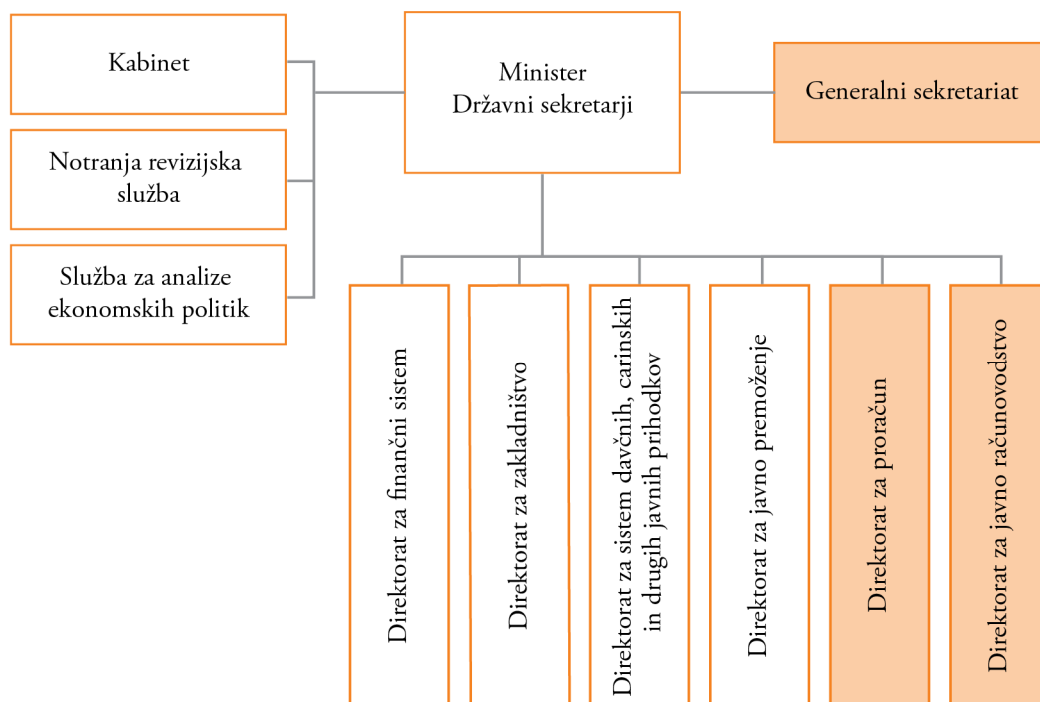
¹⁰ Poročanje o smotrnosti delovanja v tem poročilu pomeni poročanje o gospodarnosti, učinkovitosti in/ali uspešnosti delovanja proračunskega uporabnika (v nadaljevanju: PU) na ravni politike, programov in podprogramov.

¹¹ Zakon o organizaciji in delovnem področju republiške uprave (Uradni list RS, št. 27/91).

¹² Uradni list RS, št. 113/05-UPB4, 48/09, 21/12, 47/13, 12/14, 90/14, 51/16.

Naloge javnega računovodstva in programskega proračuna, ki so področje revizije, ministrstvo opravlja v okviru Generalnega sekretariata ministrstva, kjer deluje Služba za informacijske tehnologije in storitve (v nadaljevanju: SITS), ter na Direktoratu za proračun in Direktoratu za javno računovodstvo (slika 1).

Slika 1: Organigram ministrstva



Vir: podatki ministrstva¹³.

V okviru Direktorata za proračun¹⁴ poteka:

- priprava državnega proračuna (vključno s sredstvi Evropske unije);
- spremljanje izvrševanja državnega proračuna;
- priprava poročil o izvrševanju državnega proračuna;
- sodelovanje pri pripravi zaključnega računa državnega proračuna;
- priprava analiz v zvezi s pripravo in izvrševanjem državnega proračuna ter drugih analiz;
- priprava sistemskih rešitev na področju državnega proračuna in javnih financ;
- sodelovanje pri razvoju sistema in informacijskih rešitev za podporo pripravi državnega proračuna in zaključnega računa ter sodelovanje pri izvrševanju državnega proračuna in konsolidiranju proračunov;
- skrbništvo nad podatkovnimi zbirkami in podobno.

¹³ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/organiziranost/], 25. 10. 2018.

¹⁴ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/direktorati/direktorat_za_proracun/], 25. 10. 2018.

Naloge Direktorata za javno računovodstvo¹⁵ so:

- priprava sistemske računovodske zakonodaje za proračun, PU¹⁶ in druge osebe javnega prava;
- vzpostavitev IS za vodenje poslovnih knjig v procesu izvrševanja državnega proračuna (IS MFERAC);
- vzpostavitev IS za obračun plač in drugih stroškov dela (IS MFERAC);
- vodenje poslovnih knjig za proračun in večino neposrednih proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: NPU) državnega proračuna;
- priprava podatkov za sestavo zaključnega računa državnega proračuna in konsolidirane premoženjske bilance države in občin;
- izvajanje računovodskega nadzora (računovodske kontrole) knjigovodske dokumentacije pred evidentiranjem v poslovne knjige;
- izvajanje plačil iz državnega proračuna v imenu in v breme proračuna in PU in podobno.

SITS sestavljajo Oddelek za infrastrukturo in razvoj, Oddelek za poslovne rešitve in Oddelek za pomoč uporabnikom¹⁷. SITS je odgovorna za informatizacijo ministrstva in podporo uporabnikom znotraj ministrstva ter uporabnikom IS ministrstva. V njeni pristojnosti¹⁸ so:

- načrtovanje in izvajanje informatizacije ministrstva in organov v njegovi sestavi,
- priprava, vzdrževanje in izvajanje strategije informacijskih tehnologij (v nadaljevanju: IT),
- zagotavljanje tekočega delovanja IT,
- načrtovanje in izvajanje postopkov za zagotavljanje varnosti IS,
- vodenje projektov s področja IT,
- razvijanje informacijskih rešitev za potrebe sektorjev ministrstva,
- upravljanje s proračunskimi sredstvi, namenjenimi informatizaciji ministrstva,
- vodenje in izvajanje javnih naročil za potrebe IT,
- pripravljanje in uvajanje standardov IT,
- pomoč uporabnikom in
- izobraževanje (nabor vsebin in tem).

Za učinkovitost ministrstva pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje, je odgovoren minister, pristojen za finance, v skladu s svojimi pristojnostmi.

V tabeli 1 navajamo odgovorne osebe ministrstva v obdobju, na katero se nanaša revizija, in med izvajanjem revizije.

¹⁵ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/direktorati/direktorat_za_javno_racunovodstvo/], 25. 10. 2018.

¹⁶ V tem poročilu so PU neposredni in posredni proračunski uporabniki, kot jih določa Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 43/03).

¹⁷ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/generalni_sekretariat/sluzba_za_informacijske_tehnologije_in_storitve/], 25. 10. 2018.

¹⁸ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/generalni_sekretariat/sluzba_za_informacijske_tehnologije_in_storitve/#c237], 25. 10. 2018.

Tabela 1: Odgovorne osebe ministrstva v obdobju, na katero se nanaša revizija, in med izvajanjem revizije

Odgovorna oseba	Obdobje odgovornosti
dr. Dušan Mramor, minister za finance	od 19. 9. 2014 do 14. 7. 2016
Alenka Smerkolj, ministrica brez resorja, pristojna za razvoj, strateške projekte in kohezijo, začasno odgovorna tudi za vodenje Ministrstva za finance	od 14. 7. do 21. 9. 2016
mag. Mateja Vraničar Erman, ministrica za finance	od 21. 9. 2016 do 13. 9. 2018
dr. Andrej Bertonec, minister za finance	od 13. 9. 2018

1.3 Predstavitev področja revizije

1.3.1 K ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje

Republika Slovenija je uvedla k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje leta 2000 s sprejetjem Zakona o javnih financah¹⁹ (v nadaljevanju: ZJF). Predpisi in usmeritve, ki urejajo pripravo in poročanje o državnem proračunu (več v točki 2 tega poročila), zahtevajo strukturiranje posebnega dela proračuna, posebnega dela zaključnega računa državnega proračuna in načrta razvojnih programov²⁰ (v nadaljevanju: NRP) po programski klasifikaciji izdatkov proračuna (v nadaljevanju: programska klasifikacija), ki v skladu s predpisano opredelitvijo²¹ pomeni razvrstitev proračunskih izdatkov po politikah, programih in podprogramih (slika 2). Programska klasifikacija izdatkov je orodje za upravljanje odhodkov državnega proračuna po konceptu k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa²².

K ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje omenjajo tudi Evropski semester²³, programi stabilnosti²⁴ ter nacionalni reformni programi²⁵.

¹⁹ Uradni list RS, št. 11/11-UPB4 (14/13-popr.), 101/13. Temeljno pravno podlago za k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje predstavlja 16. člen ZJF.

²⁰ NRP je tretji del in neposredno operativni del državnega proračuna.

²¹ 7. točka prvega odstavka 2. člena Uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (v nadaljevanju: uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja; Uradni list RS, št. 54/10).

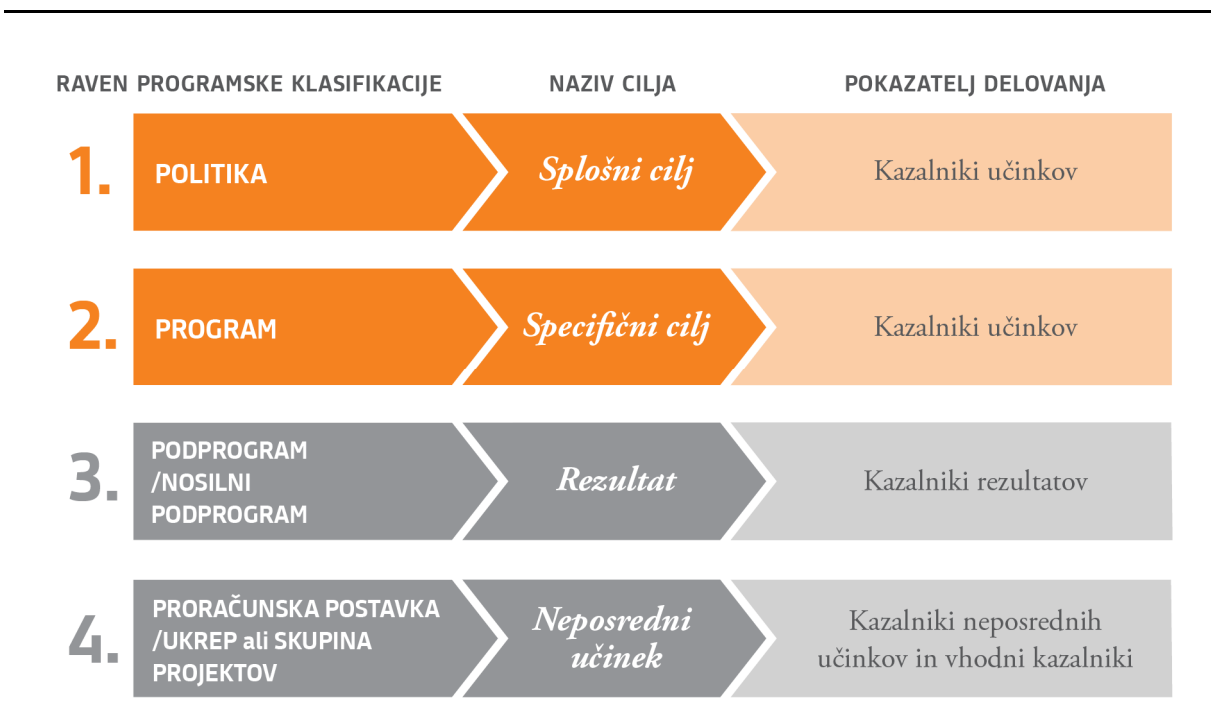
²² Oblikovanje obsega in strukture proračunskih izdatkov na podlagi državnih razvojnih prioritet.

²³ Evropski semester je cikel usklajevanja gospodarske in fiskalne politike znotraj Evropske unije. V tem procesu države članice uskladijo svoje proračunske in gospodarske politike s cilji in pravili Evropske unije, [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/ekonomsko_upravljanje_in_nacrtovanje/evropski_semester/], 25. 10. 2018.

²⁴ [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/ekonomsko_upravljanje_in_nacrtovanje/programi_stabilnosti/], 25. 10. 2018.

²⁵ [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/ekonomsko_upravljanje_in_nacrtovanje/nacionalni_reformni_program/], 25. 10. 2018.

Slika 2: Ravni programske klasifikacije, hierarhija ciljev ter pokazateljev delovanja²⁶ v državnem proračunu za proračunski leti 2015 in 2016



Vir: podatki ministrstva.

Povezovanje ciljev ter rezultatov in učinkov je podrobneje obrazloženo v Proračunskem priročniku za pripravo proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015²⁷ (v nadaljevanju: proračunski priročnik 2014–2015) in Proračunskem priročniku za pripravo proračunov Republike Slovenije za leti 2016 in 2017²⁸ (v nadaljevanju: proračunski priročnik 2016–2017).

Namen izkazovanja proračuna po programski klasifikaciji je zagotavljati preglednost proračunskih izdatkov/odhodkov po vsebini oziroma po namenih, torej odgovoriti na vprašanje, za kaj so bila proračunska sredstva načrtovana in porabljena.

²⁶ Pokazatelji delovanja morajo biti določeni vnaprej in morajo izražati lastnost ali posebnost, ki z merjenjem lahko najbolje pokaže doseganje ciljev. Kvantificirani pokazatelji delovanja so lahko kazalci (števila, vrednosti in podobno) ali kazalniki (razmerje dveh količin: delež, odstotek). Kadar so pokazatelji delovanja izraženi opisno, so potrebne tudi specifikacije pojmov, da omogočajo merljivost. Pokazatelji delovanja na različnih ravneh programskega načrtovanja morajo biti med seboj primerno usklajeni, tako da pokazatelji delovanja na nižjih ravneh razčlenjujejo tiste na višjih ravneh.

²⁷ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proračun/Priprava_proračuna/2014-2015/ZVEZEK_02_2014-15.pdf], 25. 10. 2018.

²⁸ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proračun/Priprava_proračuna/ZVEZEK_02_2016-17.pdf], 25. 10. 2018.

Povezava finančnih²⁹ in nefinančnih³⁰ podatkov proračuna po posameznih ravneh programske klasifikacije naj bi predvsem (prek oblikovanega sistema merjenja³¹) zagotovila možnosti za spremljanje uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti porabe proračunskih sredstev.

Podlaga za finančno upravljanje proračunskih sredstev je računovodstvo³², ki je del informacijske funkcije države in PU. Računovodstvo naj bi z evidentiranjem in obravnavo poslovnih dogodkov zagotavljalo finančne in nefinančne podatke in informacije, ki so potrebni za k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. Pri tem sta vrsta in obseg podatkov ter informacij, ki jih zagotavlja javno računovodstvo³³, odvisna od predpisov, zahtev in potreb ministrstva ter PU (slika 4).

ZR v 9. členu določa, da morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Računovodske informacije morajo v največji meri zagotoviti tudi ustrezne podatke in informacije za potrebe raznih analiz³⁴ in postopkov načrtovanja države, predvsem Vlade Republike Slovenije (v nadaljevanju: vlada) in predlagateljev finančnih načrtov (v nadaljevanju: PFN), ter za potrebe mednarodnih finančnih institucij.

V skladu s pristopom k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja je treba zagotoviti povezavo informacij o programskem delovanju z informacijami o uporabljenih proračunskih sredstvih in doseženih rezultatih. Spremljanje preoblikovanja vložkov v izide bi bilo mogoče zagotoviti med drugim tudi na podlagi spremljanja porabe sredstev po stroškovnih mestih ali stroškovnih nosilcih (stroškovno računovodstvo) v okviru programske klasifikacije³⁵. Takšno računovodstvo naj bi omogočalo spremljanje informacij po vsebini/namenu, za katerega so stroški nastali, finančni pregled delovanja ter nadzor nad uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo javne porabe.

²⁹ Višina proračunskih sredstev po posameznih ravneh programske klasifikacije je predstavljena v finančnih načrtih v posebnem delu državnega proračuna in v poročilih o realizaciji finančnih načrtov v zaključnem računu državnega proračuna.

³⁰ Nefinančni podatki so vsi podatki in informacije, ki so navedeni v obrazložitvah finančnega načrta (program dela) NPU in v obrazložitvah zaključnega računa državnega proračuna (poročilo o doseženih ciljih in rezultatih). Nefinančni podatki so določeni v 16. členu ZJF, 39. členu uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, 10. členu Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (v nadaljevanju: navodilo o pripravi zaključnega računa; Uradni list RS, št. 12/01, 10/06, 8/07, 102/10) in 27. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju: pravilnik o sestavljanju letnih poročil; Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10 (60/10-popr.), 104/10, 104/11, 86/16).

³¹ Sistem ciljev in pokazateljev delovanja na vseh ravneh programske klasifikacije.

³² Sistem spremljanja javnih sredstev, ki opredeljuje zahteve po podatkih in informacijah, je opredeljen z računovodskim sistemom. Računovodski sistem Republike Slovenije je predpisan v 15. členu Zakona o računovodstvu (v nadaljevanju: ZR; Uradni list RS, št. 23/99).

³³ Javno računovodstvo je opredeljeno v več predpisih, [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/javno_racunovodstvo/predpisi/], 25. 10. 2018.

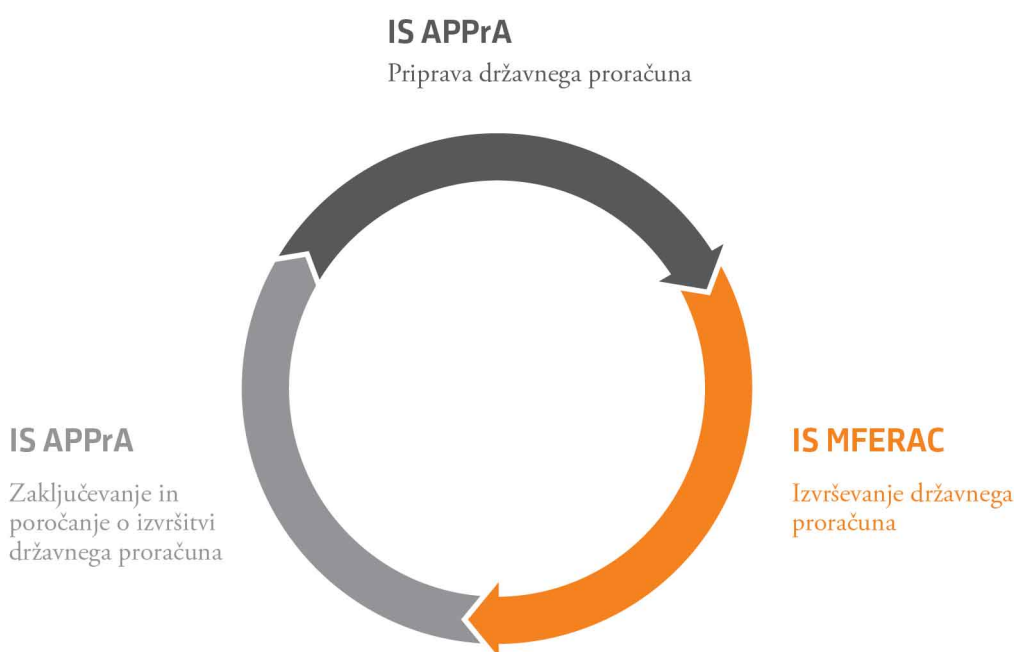
³⁴ Na primer: na podlagi povezave konkretnih ciljev z načrtovanimi in porabljenimi sredstvi na posameznih ravneh programske klasifikacije bi bilo mogoče izvajati analize uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti poslovanja PU.

³⁵ Na primer: podprogram bi lahko predstavljal stroškovno mesto in mesto odgovornosti tako, da bi vključeval neposredne in pripadajoče posredne stroške za njegovo izvedbo.

1.3.1.1 Informacijska sistema, ki podpirata k ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces

V proračunskem ciklu sukcesivno poteka proces priprave državnega proračuna, njegovega izvrševanja in poročanja o izvršitvi proračuna. Pri izvajanju procesov so proračunski podatki in informacije členjeni po različnih klasifikacijah proračunskih izdatkov³⁶ (institucionalni³⁷, programski³⁸ in ekonomski klasifikaciji³⁹), posamezne procese pa podpirata različna IS ministrstva. Pripravo državnega proračuna in zaključnega računa proračuna informacijsko podpira IS APPrA⁴⁰, izvrševanje državnega proračuna pa IS MFERAC (slika 3). Za pripravo državnega proračuna in zaključnega računa proračuna se finančni podatki dnevno izvažajo iz IS MFERAC v IS APPrA. Po sprejetju državnega proračuna se podatki iz IS APPrA prenašajo v IS MFERAC.

Slika 3: IS MFERAC in IS APPrA, ki podpirata posamezne poslovne procese v proračunskem ciklu



Vir: podatki ministrstva.

³⁶ [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/proracun/splosno_o_proracunu/klasifikacije/], 25. 10. 2018.

³⁷ Institucionalna klasifikacija prikazuje, kdo porablja proračunska sredstva znotraj sektorja država.

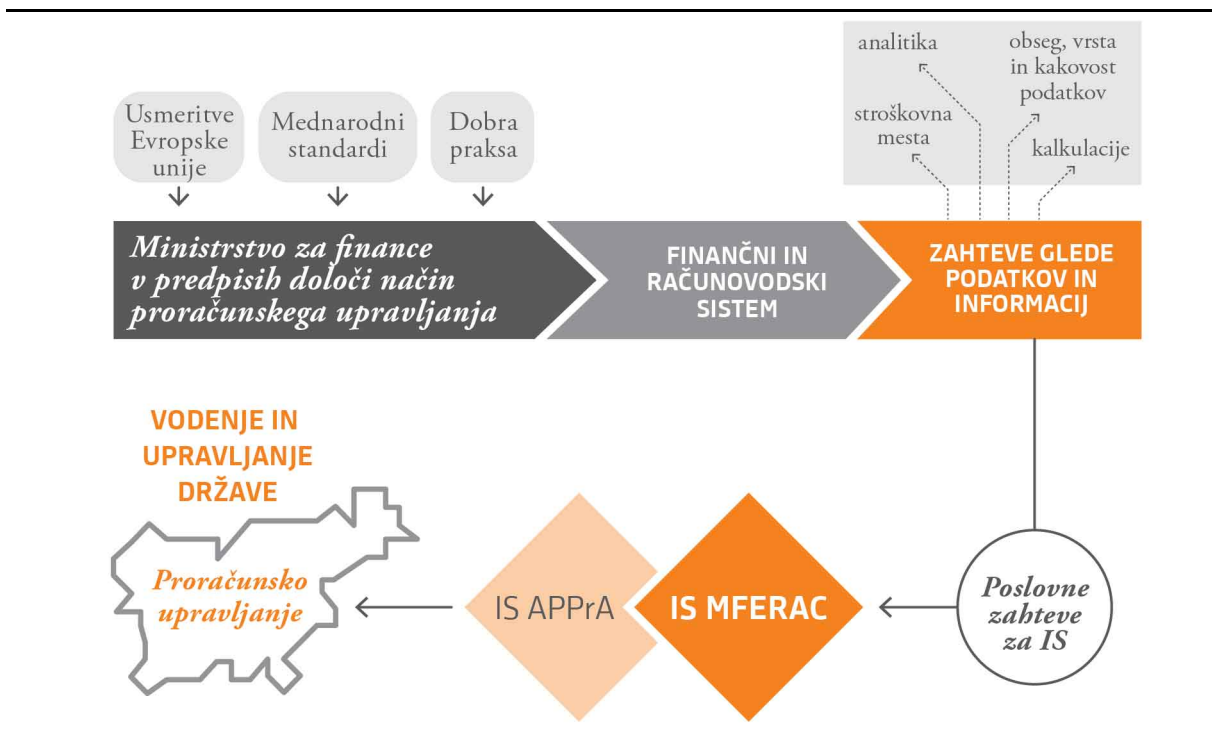
³⁸ Programska klasifikacija prikazuje, na katerih politikah, programih in podprogramih država izvaja svoje naloge, ter pojasnjuje, za kaj se porabljajo proračunska sredstva.

³⁹ Ekonomska klasifikacija pojasnjuje, za katere ekonomske namene se porabljajo proračunska sredstva.

⁴⁰ APPrA je IS ministrstva, ki vključuje podsisteme APPrA (Aplikacija za pripravo proračuna in analiz), SAPPrA (Spletna aplikacija za pripravo proračuna in analize), OPPrA (Aplikacija za spletno poročanje o prejemkih in izdatkih proračunov občin), APPrA-O (Aplikacija za pripravo proračuna in analize za občine) in APPrA-EXT (Aplikacija za zbiranje in konsolidacijo podatkov o proračunih občin).

IS MFERAC in IS APPrA sta bila načrtovana in razvita kot ločena sistema. IS MFERAC je nastal leta 1996 na podlagi zahteve po enotnem računovodstvu⁴¹ za vse NPU⁴². IS APPrA pa se postopoma razvija kot informacijska podpora priprave, spremljanja, poročanja in analiz državnega in občinskih proračunov. IS APPrA in IS MFERAC naj bi z integracijo finančnih (IS MFERAC) in nefinančnih podatkov (IS APPrA) omogočala sledenje načrtovanim in realiziranim proračunskim izdatkom/odhodkom po vsebini (namenu potrebnih in porabljenih sredstev) in ugotavljanje napredka delovanja (izvajanja aktivnosti) v smislu doseganja ciljev in rezultatov NPU.

Slika 4: Povezave med zahtevami, računovodskim sistemom, podatki ter informacijami, IS in proračunskim upravljanjem



Učinkovitost aplikacije SAPPrA pri zagotavljanju podpore k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa smo ocenili že v revizijskem poročilu *Učinkovitost delovanja aplikacije SAPPrA pri zagotavljanju podpore k ciljem in rezultatom usmerjenemu proračunskemu procesu*⁴³ (v nadaljevanju: revizijsko poročilo 2015). Presoja IS APPrA, ki vključuje aplikacijo SAPPrA, zato ni bila predmet te revizije.

⁴¹ Vlada je ministrstvu s sklepom št. 401-01/95-9/1-8 z dne 27. 11. 1995 naložila, da do konca leta 1996 izpelje vse potrebne postopke za vzpostavitev enotnega računovodstva in s tem ustreznega nadzora nad porabo sredstev državnega proračuna. Enotnost je bila realizirana z enotno programsko opremo. Ob tehnološki enotnosti je bila zagotovljena tudi podatkovna enotnost s centralnim vnosom in vzdrževanjem šifrantov, ki se posredujejo iz centralnega sistema na ostale postavitve. V obratni smeri se z IS zagotavlja tudi enotnost podatkov o stanju izvrševanja proračuna s konsolidacijo podatkov.

⁴² Na dan 31. 3. 2017 je bilo odprtih 5.369 uporabniških imen IS MFERAC. Od leta 2010 ga uporablja tudi Mestna občina Ljubljana.

⁴³ [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KEE7250ED1934E2A2C1257E7A003DC477/\\$file/IS_SAPPrA.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KEE7250ED1934E2A2C1257E7A003DC477/$file/IS_SAPPrA.pdf)], 25. 10. 2018.

1.3.2 Informacijski sistem MFERAC

IS MFERAC je ob podpori zunanjih izvajalcev razvilo ministrstvo in ga tudi upravlja⁴⁴. Od vzpostavitve se je IS MFERAC dopolnjeval in nadgrajeval. V obdobju, na katero se nanaša revizija, je podpiral štiri glavne skupine organizacijskih procesov s področja revizije, ki jih izvajajo službe različnih deležnikov v okviru različnih IS, in sicer:

- izvrševanje in nadzor državnega proračuna⁴⁵ izvajajo finančne službe NPU in Direktorat za proračun;
- potrjevanje zahtevkov za izplačila iz državnega proračuna⁴⁶ izvaja Sektor za upravljanje s sredstvi Evropske unije;
- procese javnega računovodstva⁴⁷ izvaja Direktorat za javno računovodstvo in
- kadrovske procese PU in obračun plač javnih uslužbencev⁴⁸ izvajajo kadrovske in računovodske službe državnih organov.

IS MFERAC izmenjuje podatke z vrsto drugih IS ministrstva (slika 5), na primer z IS za upravljanje likvidnosti državnega proračuna⁴⁹, pripravo državnega proračuna⁵⁰, upravljanje z javnim in državnim dolgom in poroštvi⁵¹ ter poročanje o dolgu⁵² in dokumentarnim IS javne uprave⁵³. IS MFERAC poleg tega izmenjuje podatke tudi z zunanjimi IS, med drugim z IS Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, Finančne uprave Republike Slovenije, Banke Slovenije in Uprave Republike Slovenije za javna plačila. Izmenjava podatkov je vzpostavljena z različnimi vmesniki, ki so jih razvili ali zaposleni ministrstva ali izvajalci informacijskih rešitev, nekatere izmenjave podatkov pa so vzpostavljene na strežnikih Biz Talk⁵⁴. Najpomembnejše aplikacije in moduli, ki so namenjeni podpori vodenju enotnega računovodstva in zagotavljanju podpore procesom izvrševanja državnega proračuna, so na sliki 5 obarvani oranžno, na beli podlagi pa so prikazani IS, ki niso del IS MFERAC.

⁴⁴ Ministrstvo je bilo v letih 2015 in 2016 lastnik in upravljaec IS ter naročnik projekta IS MFERAC04, razen za Ministrstvo za notranje zadeve, Ministrstvo za obrambo in Slovensko obveščevalno varnostno agencijo, ki imajo vsak svojo postavitev.

⁴⁵ Aplikacija državni proračun (DPS), Izvrševanje državnega proračuna (DPS), Načrt razvojnih programov (NRP), Fakturiranje (FA), Potni nalogi (PN) in Službena vozila (SLV).

⁴⁶ Računovodski IS organa za potrjevanje.

⁴⁷ Aplikacije Glavna knjiga in saldakonti (GKS), Plačilni promet (PLP), Sistem vodenja osnovnih sredstev (OSN), Stanovanjski krediti in najemnine (STK) in spletna aplikacija e-Poročila.

⁴⁸ Aplikacije Kadrovska evidenca (KE), Obračun in nakazovanje stroškov dela (SD), Pogodbe o delu in avtorske pogodbe (POG), Nakazovanje štipendij (ST) in Usposabljanje in izobraževanje (UIZ). Ministrstvo za notranje zadeve te funkcionalnosti IS MFERAC uporablja tudi za vodenje centralne kadrovske evidence, Vrhovno sodišče Republike Slovenije pa za vodenje pravosodne evidence.

⁴⁹ EZR-SULP.

⁵⁰ APPrA.

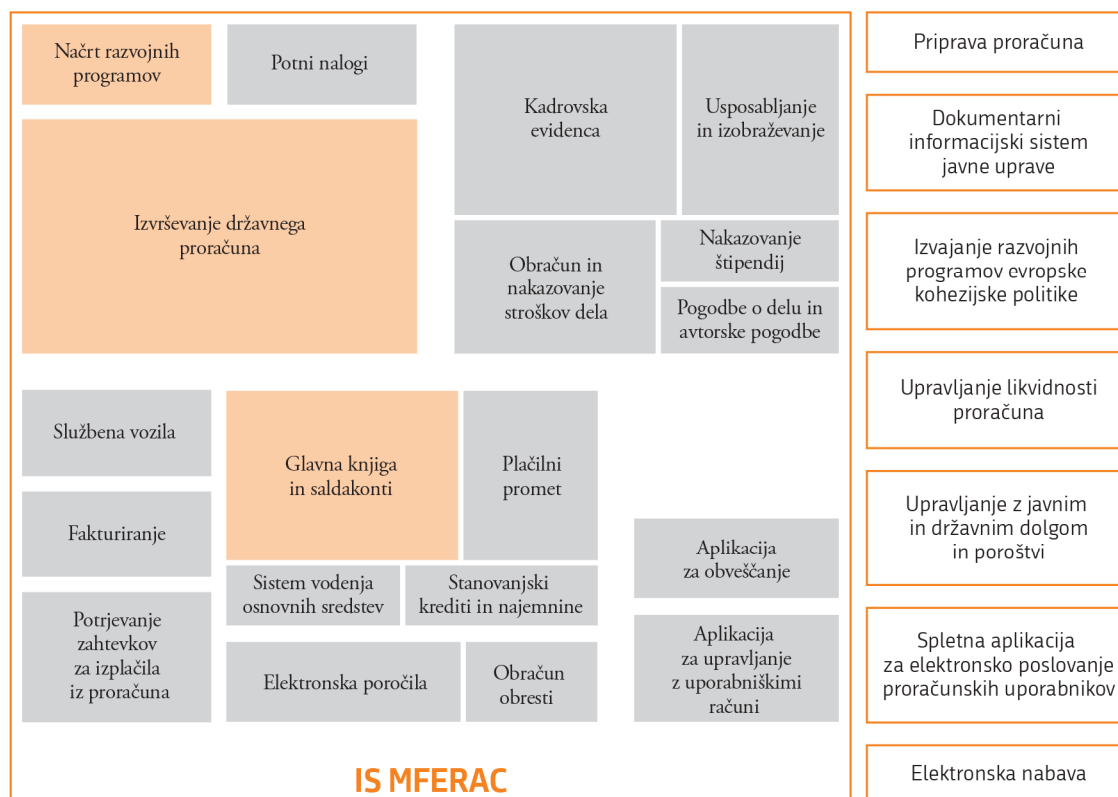
⁵¹ eZKL.

⁵² eDolg.

⁵³ SPIS4.

⁵⁴ IS, ki omogoča izmenjavo podatkov med različnimi IS.

Slika 5: Poslovni procesi, ki se odvijajo v IS MFERAC, ter nekateri poslovni procesi, s katerimi IS MFERAC izmenjuje podatke



Vir: podatki ministrstva.

Za vodenje šifrantov⁵⁵ oziroma matičnih podatkov ter za pravilnost izvrševanja velikih obdelav so po navedbi ministrstva odgovorne različne strokovne službe ministrstva. Vzdrževanje večine enotnih šifrantov IS MFERAC poteka v Direktoratu za javno računovodstvo⁵⁶.

IS MFERAC je predvsem transakcijski sistem za beleženje poslovnih dogodkov in izvajanje procesov, navedenih v točki 1.3.2 tega poročila. Vanj je vgrajena možnost izdelave množice različnih poročil, ki so namenjena operativnemu delu.

⁵⁵ Modul Šifranti v IS MFERAC in IS APPrA omogoča spremljanje institucionalne, programske in ekonomske klasifikacije in njihovih sprememb.

⁵⁶ [URL: http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/direktorati/direktorat_za_javno_racunovodstvo/sektor_za_analitike_racunovodske_evidence/], 25. 10. 2018.

1.4 Revizijski pristop

Za pridobitev informacij, potrebnih za presojo učinkovitosti *ministrstva pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje*, smo uporabili kvalitativne in kvantitativne metode ter tehnike revidiranja, in sicer:

- proučevanje pravnih, strateških in drugih podlag, ki opredeljujejo obravnavano področje revizije, ter javno dostopnih podatkov s področja revizije;
- zbiranje, pregled in presojo dokumentacije revidiranega področja;
- pisna vprašanja in intervjuje pri revidirancu in pri nekaterih drugih subjektih, ki so (ne)posredno vključeni v revidirano področje kot PFN (Finančna služba Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport ter Finančno-računovodska služba računskega sodišča);
- pregled spletnih strani, medijskih poročil in drugih javno dostopnih virov, ki so povezani s področjem revizije.

2. UČINKOVITOST MINISTRSTVA GLEDE DELOVANJA IS MFERAC

Na področju proračunskega upravljanja obstaja vrsta pravnih podlag, ki urejajo način izvajanja posameznih proračunskih procesov, s tem pa posredno določajo vsebinske in tehnične zahteve⁵⁷ za delovanje IS MFERAC. V nadaljevanju poleg dobrih praks⁵⁸ predstavljamo predpise in dokumente ministrstva, na podlagi katerih naj bi ministrstvo in drugi NPU zagotavljali k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje, in sicer:

- ZJF,
- ZR,
- uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja,
- Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna⁵⁹ (v nadaljevanju: pravilnik o programski klasifikaciji),
- Sklep vlade o programski klasifikaciji politik, programov in podprogramov (v nadaljevanju: programska klasifikacija vlade 2010),
- Sklep vlade o prenovljeni programski klasifikaciji odhodkov po politikah in podprogramih (v nadaljevanju: programska klasifikacija vlade 2012),
- proračunski priročnik 2014–2015,
- proračunski priročnik 2016–2017,
- Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015⁶⁰ (v nadaljevanju: ZIPRS1415),
- Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2016 in 2017⁶¹ (v nadaljevanju: ZIPRS1617),

⁵⁷ Zahteve glede vrste, obsega in kakovosti podatkov in informacij, ki naj bi jih IS omogočal za učinkovito proračunsko upravljanje.

⁵⁸ Dobra praksa kot sodilo revizijske presoje glede uveljavljanja k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja je opisana v Revizijskem priročniku: K ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces, [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K718005CCB2108E77C1257789003689A8/\\$file/Prirocnik_RBB.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K718005CCB2108E77C1257789003689A8/$file/Prirocnik_RBB.pdf)], 25. 10. 2018.

Dobro prakso za poslovno odličnost organizacij predstavljajo tudi Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (na primer: Sistemi vodenja kakovosti – Zahteve (ISO 9001:2008)), model odličnosti CAF (angl.: *Common Assessment Framework*), Evropski model poslovne odličnosti EFQM (angl. *European Foundation for Quality Management*), celovito obvladovanje kakovosti (angl.: *Total Quality Management – TQM*) in podobno.

⁵⁹ Uradni list RS, št. 112/03, 56/05, 141/06, 58/09.

⁶⁰ Uradni list RS, št. 101/13, 38/14, 84/14, 95/14, 14/15, 46/15, 55/15.

⁶¹ Uradni list RS, št. 96/15, 46/16.

- Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije⁶²,
- navodilo o pripravi zaključnega računa,
- pravilnik o sestavljanju letnih poročil,
- Navodilo za pripravo obrazložitev posebnega dela zaključnega računa RS⁶³ za leto 2015,
- Navodilo za pripravo obrazložitev posebnega dela zaključnega računa proračuna RS⁶⁴ za leto 2016,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava⁶⁵.

V obdobju, na katero se nanaša revizija, sta ZJF in uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja deloma različno urejala časovni okvir, aktivnosti, pristojnosti, odgovornosti in dokumente za pripravo proračuna. Na neusklajenost opozarjamo že več let, ugotovitve pa smo predstavili že v vsaj dveh revizijskih poročilih⁶⁶. Ministrstvo je pripravilo že več predlogov novega Zakona o javnih financah⁶⁷, predlog novega Zakona o računovodstvu⁶⁸ (več v točki 2.1.1.2 tega poročila) in predlog Zakona o razvojnem načrtovanju⁶⁹. Predlogi zakonov so vključevali vsebine, na katere smo že opozarjali, in na katere tudi v tem revizijskem poročilu znova opozarjamo. Predlagani zakoni pa do konca obdobja, na katero se nanaša revizija, niso bili sprejeti. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah⁷⁰ je bil sprejet po obdobju, na katero se nanaša revizija.

V zvezi z zunanjim poročanjem⁷¹ so morali državni NPU v obdobju, na katero se nanaša revizija:

- v skladu z ZJF in navodilom o pripravi zaključnega računa pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta;

⁶² Uradni list RS, št. 50/07, 61/08, 3/13, 81/16.

⁶³ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proracun/Zakljucni_racun/2015/NAVODILO_ZA_PRIPIRAVO_ZR_2015.pdf], 25. 10. 2018.

⁶⁴ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proracun/Zakljucni_racun/2016/NAVODILO_ZA_PRIPIRAVO_ZR_2016.pdf], 25. 10. 2018.

⁶⁵ Uradni list RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16.

⁶⁶ Revizijsko poročilo *Učinkovitost priprave proračunov Republike Slovenije za leti 2011 in 2012*, [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF9E1A7E23D3124A5C1257A6200328D38/\\$file/PripravaProracunaSP.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF9E1A7E23D3124A5C1257A6200328D38/$file/PripravaProracunaSP.pdf)], 25. 10. 2018 (v nadaljevanju: revizijsko poročilo 2012) in revizijsko poročilo 2015.

⁶⁷ Vlada je na primer na 168. redni seji z dne 12. 1. 2012 določila besedilo predloga Zakona o javnih financah in ga poslala v sprejem državnemu zboru po nujnem postopku (EVA: 2012-1611-0014), [URL: <http://vrs-3.vlada.si/MANDAT08/VLADNAGRADIVA.NSF/71d4985ffda5de89c12572c3003716c4/672ca40cfbaac9f9c125798000482a73?OpenDocument>], 25. 10. 2018. Vlada je kasneje obravnavala tudi predlog Zakona o javnih financah (EVA: 2002-1611-0120), [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/zakonodaja/ZJF_-JO_29_1_2016.pdf], 25. 10. 2018.

⁶⁸ EVA: 2004-1611-0012, [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/zakonodaja/2011_04_26.pdf], 25. 10. 2018.

⁶⁹ Vlada je na 150. redni seji z dne 14. 9. 2011 določila besedilo predloga Zakona o razvojnem načrtovanju in ga poslala v prvo obravnavo državnemu zboru (EVA: 2011-1538-0001).

⁷⁰ Uradni list RS, št. 13/18.

⁷¹ Zunanje poročanje vključuje pripravo zaključnega računa državnega proračuna in letno poročilo. Zunanje poročanje je namenjeno javnostim in Državnemu zboru Republike Slovenije (v nadaljevanju: državni zbor).

- v skladu z ZR, ZJF, pravilnikom o sestavljanju letnih poročil in navodilom o pripravi zaključnega računa pripraviti letno poročilo, ki je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazu in poslovnega poročila, ki vsebuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih NPU.

Minister, pristojen za finance, bi moral predpisati enotno metodologijo za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih, vendar je od pričetka uporabe ZJF v začetku leta 2000, torej v več kot 18 letih, ni predpisal noben od ministrov in ministric. Po navedbah ministrstva, predstavljenih v revizijskem poročilu 2015, je metodologija povzeta v vsakoletnem navodilu za pripravo obrazložitev posebnega dela zaključnega računa⁷², kjer so navedene usmeritve NPU, ki temeljijo na dobri praksi poročanja (tudi mednarodni) ter na naših usmeritvah⁷³. Ministrstvo napotuje PFN na uporabo usmeritev računskega sodišča v proračunskem priročniku 2014–2015, proračunskem priročniku 2016–2017 ter Navodilih za pripravo obrazložitev posebnega dela zaključnega računa proračuna RS za leti 2015 in 2016. Po naši oceni napotovanje na uporabo navedenih dokumentov ne more nadomestiti enotne metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih, saj ti ne vsebujejo potrebnih vsebin, ki bi bile NPU v pomoč pri enotnem natančnem spremljanju in poročanju o doseganju ciljev. Ocenjujemo, da se odsotnost metodologije in s tem neupoštevanje ZJF kaže med drugim v pogosto slabo pripravljenih poročilih o doseženih ciljih in rezultatih NPU državnega proračuna⁷⁴. Poročila so namreč presplošna in pomanjkljiva, saj ne vsebujejo vseh predpisanih vsebin in kakovostnih informacij, prav tako ne vsebujejo ocen uspešnosti in učinkovitosti delovanja NPU. Navedeno neupoštevanje ZJF se kaže predvsem v pomanjkljivem, neenotnem in neponovljivem zunanjem poročanju, hkrati pa tudi v odsotnosti podlag za učinkovito spremljanje in merjenje doseganja ciljev.

Ukrepi in pojasnilo ministrstva

Ministrstvo je marca 2018 pripravilo dokument Metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih⁷⁵ (v nadaljevanju: osnutek metodologije). Metodologija bo ob pripravi naslednjega predloga proračuna objavljena kot del ali kot priloga navodilu za pripravo predloga državnega proračuna.

V osnutku metodologije so podane splošne usmeritve za določanje ciljev in kazalnikov ter splošne usmeritve za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih v smislu njihovih obrazložitev. Ocenjujemo, da navedeni dokument predstavlja ustrezno podlago za akt, ki ga zahteva ZJF in ki bo zavezoval PU k bolj enotnemu poročanju.

Tudi notranje poročanje⁷⁶, ki je še posebej pomembno za vodenje in upravljanje PU, v proračunskem procesu še ni v celoti določeno in formalizirano. Poleg tega pa za organizacijo notranjega poročanja v javnem sektorju ni sprejetih in uveljavljenih standardov. Osnovna izhodišča za njegovo zasnovo so v

⁷² V revizijskem poročilu 2015 je navedeno takrat aktualno Navodilo za pripravo finančnih načrtov, št. 060-57/2010/12 z dne 14. 2. 2011.

⁷³ Revizijski priročnik: K ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces.

⁷⁴ NPU državnega proračuna so določeni v Pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).

⁷⁵ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proracun/Priprava_proracuna/METODOLOGIJA_ZA_PRIPRAVO_POROCILA_O_DOSEZENIH_CILJIH.pdf], 25. 10. 2018.

⁷⁶ Notranje poročanje je del poslovnega (managerskega) računovodstva.

usmeritvah in smernicah glede notranjega nadzora javnih financ⁷⁷. Poročanje za potrebe notranjih uporabnikov je pogosto prepuščeno znanju in iznajdljivosti strokovnih delavcev ter vodstva.

2.1 Strateško načrtovanje

Da bi odgovorili na vprašanje, *ali sta poslovna strategija ministrstva in strateški dokument razvoja IS MFERAC skladna med seboj in z načrtovanim razvojem k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja*, smo preverili:

- ali je ministrstvo za leti 2015 in 2016 sprejelo poslovno strategijo, v kateri bi načrtovalo razvoj k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna tako, da bi sledilo našim zahtevam in priporočilom⁷⁸ in Strategiji razvoja javne uprave 2015–2020⁷⁹ (v nadaljevanju: strategija razvoja javne uprave);
- ali poslovna strategija ministrstva vključuje razvoj IS, ki je usklajen z načrtovanim razvojem sistema javnih financ ter zaznanimi potrebami na tem področju;
- ali je ministrstvo sprejelo strategijo razvoja IT, ki je ustrezno usklajena s strategijo razvoja javne uprave, Izhodišči za prenovu državne informatike⁸⁰ ter poslovno strategijo ministrstva.

2.1.1 Poslovna strategija ministrstva

Računsko sodišče je v revizijskem poročilu 2015 ugotovilo, da ob izdaji poročila julija 2015 poseben strateški dokument in načrt aktivnosti za vzpostavitev modela k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna v Republiki Sloveniji nista obstajala. Ministrstvu je zato naložilo, da mora dopolniti svojo poslovno strategijo⁸¹ za uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa, pri čemer je od ministrstva zahtevalo, naj upošteva, da je treba:

- pred načrtovanjem aktivnosti analizirati pomanjkljivosti pri načrtovanju in poročanju PFN;
- odpraviti obstoječe pomanjkljivosti (računovodski sistem⁸², mesta odgovornosti, vhodni kazalniki, utemeljitev finančnega ovrednotenja podprogramov, zagotovitev vnosa ustreznih pojasnil metodoloških pristopov ocenjevanja in vira podatkov z namenom verifikacije verodostojnosti podatkov in informacij in podobno);
- proučiti in opredeliti pristojnosti na področju k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa tako, da bo zagotovljena jasna razmejitev odgovornosti, še posebej med ministrstvom in PFN⁸³ glede odgovornosti za kakovost in verodostojnost podatkov in informacij in podobno;
- vzpostaviti spremljanje uresničevanja ciljev poslovne strategije.

⁷⁷ [URL: http://www.unp.gov.si/si/zakonodaja_in_dokumenti/veljavni_predpisi/usmeritve/], 25. 10. 2018.

⁷⁸ Revizijsko poročilo 2015.

⁷⁹ Javna uprava 2020, št. 01000-9/2014/11 z dne 29. 4. 2015,
[URL: http://www.mju.gov.si/si/novinarsko_sredisce/novica/article/1328/6385/], 25. 10. 2018.

⁸⁰ Ministrstvo za notranje zadeve, november 2013.

⁸¹ Revizijsko poročilo 2015 je obravnavalo Strategijo Ministrstva za finance za obdobje 2009–2012, verzija 7.0, julij 2011 in Strategijo Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015 z dne 31. 3. 2014.

⁸² Ugotovili smo, da računovodski sistem ne zagotavlja povezave informacij o delovanju z uporabljenimi proračunskimi sredstvi in spremljanja porabe proračunskih sredstev po namenu (točki 3.1 in 3.3.1).

⁸³ Točka 3.3.1.

Vlada je v zvezi s strateškimi cilji glede uspešnosti in učinkovitosti delovanja odgovornega, odprtega in transparentnega sistema javne uprave, z izboljšanjem sistemov kakovosti, programskega načrtovanja in z učinkovito informatiko sprejela več dokumentov načrtovanja, in sicer je:

- aprila 2015 sprejela strategijo razvoja javne uprave, v kateri je kot mehanizem za operacionalizacijo ključnih strateških ciljev zelo splošno določila podcilj 1.2 Programski proračun;
- julija 2015 sprejela Dvoletni akcijski načrt izvedbe Strategije razvoja javne uprave 2015–2020 za obdobje 2015–2016⁸⁴ (v nadaljevanju: akcijski načrt 2015–2016), v katerem je v okviru podcilja 1.2 Programski proračun načrtovala ukrepe, za katere je bilo zadolženo ministrstvo kot nosilec aktivnosti, in sicer:
 - izhodiščno analizo trenutnega stanja in potrebnih sprememb pravnega okvira za oblikovanje programskega proračuna, informacijskih rešitev za podporo pripravi in izvrševanju proračunov ter organizacije dela pri posameznih skupinah institucionalnih enot sektorja država (izvedbeni rok 31. 12. 2015, kazalnik ni določen);
 - pripravo zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna pri vseh institucionalnih enotah sektorja država (nov Zakon o javnih financah, izvedbeni akti), vključno z opredelitvijo terminskih okvirov za posamezne korake pri urejanju programskega proračuna (rok za pripravo novele Zakona o javnih financah 31. 12. 2015, kazalnik: priprava novele Zakona o javnih financah);
 - ukrepe za povečanje zavedanja in znanja o programskem proračunu za vse ravni sektorja država (izvedbeni rok med celima letom 2016, kazalnik ni določen);
 - poglobljeno analizo obstoječega sistema informacijske podpore pripravi in izvrševanju proračuna in oblikovanje potrebnih sprememb na posameznih ravneh sektorja država (rok 31. 12. 2016, kazalnik ni določen);
- junija 2016 sprejela Dvoletni akcijski načrt izvedbe Strategije razvoja javne uprave 2015–2020 za obdobje 2016–2017⁸⁵ (v nadaljevanju: akcijski načrt 2016–2017), v katerem so podcilji in ukrepi za vzpostavitev programskega proračuna, za katere je bilo zadolženo ministrstvo, isti kot v akcijskem načrtu 2015–2016, roki pa so večinoma podaljšani do 31. 12. 2017.

Vlada je v akcijskem načrtu 2016–2017 ministrstvu kot nosilcu aktivnosti določila praktično iste ukrepe za doseganje podcilja 1.2 Programski proračun kot v akcijskem načrtu 2015–2016, kar pomeni, da je z akcijskim načrtom 2016–2017 predvsem podaljšala roke za izvedbo ukrepov iz akcijskega načrta 2015–2016⁸⁶. Ministrstvo je izkazalo, da je do roka pripravilo predlog novele Zakona o javnih financah, ki pa v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni bil sprejet, za kar pa ni odgovorno ministrstvo.

Ministrstvo je računskemu sodišču tudi izkazalo, da je Sektor za razvoj sistema proračuna, ki deluje v okviru Direktorata za proračun, že decembra 2015 izvedel Analizo pomanjkljivosti pri načrtovanju in poročanju PFN (v nadaljevanju: analiza poročanja PFN 2015–2016), ki jo je maja 2016 dopolnil. To

⁸⁴ Št. 01000-2/2015/13 z dne 29. 7. 2015,
[URL: http://www.mju.gov.si/si/novinarsko_sredisce/novica/article/1328/6385/], 25. 10. 2018.

⁸⁵ Št. 01000-2/2016/9 z dne 2. 6. 2016,
[URL: http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/SOJ/STRATEGIJA_JU2020_IN_AKCIJSKI_PLAN/Dvoletni_akcijski_nacrt_SJU_16-17.pdf], 25. 10. 2018.

⁸⁶ Analiza stanja in potrebnih sprememb pravnega okvira za oblikovanje programskega proračuna, priprava zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna, ukrepi za povečanje zavedanja in znanja o programskem proračunu za vse ravni sektorja država in poglobljena analiza obstoječega sistema informacijske podpore pri pripravi in izvrševanju proračuna in oblikovanju potrebnih sprememb na posameznih ravneh sektorja država.

pomeni, da je ministrstvo prvi ukrep iz vladnega akcijskega načrta 2015–2016 izvedlo v roku, vendar ne v celoti. V analizi poročanja PFN 2015–2016 so namreč predstavljene pomanjkljivosti pri poročanju o doseženih ciljih in rezultatih, predlagane nadaljnje aktivnosti, predvideni nadaljnji razvoj informacijske podpore ter podrobno navedeni predlogi skrbnikov iz Sektorja za razvoj sistema proračuna (za katere je izrecno navedeno, da so bili obravnavani na sestankih glede programskega proračuna pri generalni direktorici aprila 2016), vendar ministrstvo ni navedlo, kako se je opredelilo do predlogov skrbnikov. V analizi poročanja PFN 2015–2016 je namreč izrecno zapisano, da se bo treba opredeliti do glavnih pomanjkljivosti, jasno določiti namen in cilj programskega proračuna ter natančno določiti vlogo in pristojnost deležnikov za odpravo pomanjkljivosti. Zato ocenjujemo, da ukrep ni bil v celoti izveden, saj v analizi ni navedb o predlaganih rešitvah glede sprememb pravnih okvirov. Ne glede na načrtovane aktivnosti za odpravo pomanjkljivosti pa je v analizi poročanja PFN 2015–2016 izpostavljen tudi napredek pri razvoju k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja, saj je bila že pri pripravi proračunov za leti 2011 in 2012 posodobljena programska struktura odhodkov državnega proračuna, NPU pa so v posebnem delu proračuna in NRP prvič vsebinsko oblikovali ukrepe in podobno.

Iz poročila o izvajanju ukrepov in o doseženem napredku pri izvajanju aktivnosti iz akcijskega načrta 2015–2016 je razvidno, da je bilo v letih 2015 in 2016 narejenega zelo malo za povečanje zavedanja in znanja o programskem proračunu za vse ravni sektorja država. Za leto 2016 je ministrstvo ocenilo realizacijo ukrepov za povečanje zavedanja in znanja o programskem proračunu na 20 odstotkov.

Iz analize poročanja PFN 2015–2016 je mogoče razbrati resno problematiko glede pomanjkljivega znanja in kadrovskih virov, saj ministrstvo ugotavlja, da je treba NPU državnega proračuna in zaposlenim na ministrstvu predstaviti splošna teoretična izhodišča in prednosti programskega pristopa. Ministrstvo ugotavlja, da je problem vpeljave programskega proračuna v veliki meri kadrovski, saj se zaposleni na ministrstvu z vzpostavitvijo k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja ukvarjajo zgolj občasno, ko jim to čas dopušča. Ministrstvo v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni imelo posebne organizacijske enote in strokovnjakov, ki bi pokrivali to področje, čeprav je pristojno za področje programskega proračuna.

Ocenjujemo, da je Sektor za razvoj sistema proračuna s pripravo analize poročanja PFN 2015–2016 ustrezno izvedel nalogo iz akcijskega načrta 2015–2016, vendar pa ministrstvo po naši oceni ni bilo v celoti uspešno pri izvedbi prvega ukrepa iz akcijskega načrta 2015–2016, saj ni v celoti izkazalo, ali in kako se je opredelilo do potrebnih sprememb pravnega okvira, ter ni izkazalo, ali je navedeno analizo uporabilo v nadaljnjih aktivnostih v zvezi z implementacijo pristopa k programsko usmerjenemu proračunu.

Ocenjujemo, da ministrstvo ni v celoti izvedlo ukrepov, s katerimi bi bil podcilj 1.2 Programski proračun iz strategije razvoja javne uprave dosežen.

2.1.1.1 Strategija Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015

Marca 2014 je ministrstvo sprejelo Strategijo Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015⁸⁷ (v nadaljevanju: strategija ministrstva 2014–2015), v kateri je med drugim izpostavljena skrb za kakovostno pripravo in

⁸⁷ Dokument nima pravilne številke, datiran je na 31. 3. 2014 in ni javno objavljen na spletnih straneh ministrstva, čeprav gre za dokument, ki bi na podlagi 2. točke prvega odstavka 10. člena Zakona o dostopu do informacij javnega značaja (Uradni list RS, št. 51/06-UPB2, 23/14, 50/14, 102/15) moral biti objavljen na svetovnem spletu.

učinkovito izvrševanje državnega proračuna v okviru evropskih in nacionalnih fiskalnih pravil s pomočjo sodobnega javnega računovodstva. Pred pripravo strategije ministrstva 2014–2015 ministrstvo posebne analize stanja in problematike na področju javnih financ (na primer analize obstoječega računovodskega sistema) ni pripravilo. Ministrstvo v strategiji ministrstva 2014–2015 ni opredelilo, kaj pojmuje pod sodobnim javnim računovodstvom.

Pojasnilo ministrstva

Z vidika Direktorata za javno računovodstvo ministrstvo pojasnjuje, da je pri opredelitvi ciljev sledilo razvoju javnih financ in računovodskega spremljanja ob upoštevanju, da ZR ni bil spremenjen od leta 1999, ter tehnološkemu razvoju. Posebna analiza za to ni potrebna.

Za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje je po naši oceni v javnem računovodstvu med drugim treba zagotoviti ustrezne podatke in informacije, ki bi ta proces podpirali. Vendar pa bi moralo po naši oceni ministrstvo v sodelovanju z ostalimi ministrstvi za vzpostavitev učinkovitega proračunskega upravljanja predhodno natančno določiti, kateri računovodski podatki so potrebni in v kakšni obliki, da bodo NPU na njihovi podlagi lahko izvajali k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. V skladu s tem pa bi ministrstvo moralo predhodno izdelati natančne analize (več v točki 2.1.1 tega poročila) in v skladu z rezultati analiz pripraviti načrt za morebitne spremembe obstoječega sistema računovodstva in sistema proračunskega upravljanja.

V zvezi s k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna je ministrstvo v strategiji ministrstva 2014–2015 v okviru strateškega cilja 1 Trajno strukturno uravnoteženje javnih financ in vzpostavitev javnofinančnih pogojev za stabilno gospodarsko rast določilo posebne cilje:

- 1.1 Zagotavljanje analitskih in podatkovnih podlag za podporo izvajanja javnofinančne politike in strukturnih reform in merila (nadgrajen IS za pripravo proračuna in analiz, nov Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna, sprememba uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja) ter aktivnosti z roki izvedbe v letu 2015;
- 1.2 Zagotavljanje mednarodno primerljivih in javno dostopnih podatkov in merila (v roku pripravljena poročila po denarnem toku, vse aktivne proračunske postavke razvrščene v COFOG⁸⁸, prevod ekonomske, institucionalne, programske klasifikacije v angleški jezik, redno objavljeni podatki na spletnih straneh ministrstva) ter aktivnosti, ki naj bi bile večinoma stalne naloge;
- 1.4 Uporaba programske opreme za spremljanje in evidentiranje vseh poslovnih dogodkov v procesu izvrševanja proračuna MFERAC na vse mestne občine in merila (sklenitev dogovorov s posameznimi občinami, nadgradnja programske opreme MFERAC glede na vsebinske potrebe mestnih občin, vzpostavljeni pogoji za širšo uporabo programske opreme MFERAC glede na tehnologijo) ter aktivnosti z roki izvedbe večinoma v letu 2015.

Ugotovili smo, da je ministrstvo v strategiji ministrstva 2014–2015 poleg ciljev, meril in aktivnosti za doseganje ciljev določilo tudi odgovorne osebe, roke za izvedbo aktivnosti ter tveganja pri uresničitvi ciljev in ukrepov.

Ministrstvo je vzpostavilo spremljanje uresničevanja ciljev iz strategije 2014–2015, vendar ni izkazalo, kaj je ugotovilo na podlagi preveritev. V reviziji zato ni bilo mogoče ugotoviti, ali in v kolikšni meri so bili cilji

⁸⁸ Funkcionalna klasifikacija javnofinančnih odhodkov (angl.: *Classification of the Functions of Government*).

doseženi na letni ravni (na primer v letu 2015). Zaradi tega tudi ni bilo mogoče ugotoviti, ali in v kolikšni meri so morebiti doseženi letni cilji iz strategije ministrstva 2014–2015 prispevali k uresničevanju cilja v zvezi s pripravo zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna, ki ga je kasneje načrtovala vlada v strategiji razvoja javne uprave.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo je maja 2015 preverjalo realizacijo zastavljenih ciljev iz strategije ministrstva 2014–2015, vendar pa ni pripravilo pisnega poročila o izvajanju strategije ministrstva 2014–2015.

Po naši oceni bi bilo treba določiti pristojnosti oseb in deležnikov, ki naj bi skrbeli za učinkovito sodelovanje ministrstva in vlade pri določanju in spremljanju strateških in izvedbenih ciljev.

2.1.1.2 Strategija Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020

Julija 2016 je ministrstvo sprejelo poslovno Strategijo Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020 (v nadaljevanju: strategija ministrstva 2016–2020), v kateri je kot poslanstvo navedlo skrb za učinkovito izvrševanje proračunov sektorja država s pomočjo sodobnega javnega računovodstva. Maja 2015, torej pred pripravo strategije ministrstva 2016–2020, je ministrstvo preverjalo realizacijo zastavljenih ciljev iz strategije ministrstva 2014–2015. Ministrstvo ni izkazalo, da je ugotovilo ali obravnavalo pomanjkljivosti računovodskega spremljanja v povezavi s k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa.

V strategiji ministrstva 2016–2020 so v okviru strateškega cilja 1 Trajno strukturno uravnoteženje javnih financ in vzpostavitev javnofinančnih pogojev za stabilno gospodarsko rast in strateškega cilja 6 Visoko usposobljeni, motivirani, zadovoljni kadri z učinkovitim podpornim okoljem določeni izvedbeni cilji:

- 1.2 Nadaljnja uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa in merila ter aktivnosti,
- 1.3 Uvedba računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka za vse blagajne javnega financiranja in za vse PU in merila ter aktivnosti,
- 1.4 Izboljšati notranje kontrole na področju načrtovanja proračuna in pri zagotavljanju popolnosti evidentiranja prejemkov in izdatkov proračuna ter sredstev in obveznosti do virov sredstev in merila ter aktivnosti,
- 1.7 Nadgradnja MFERAC – programske opreme za spremljanje in evidentiranje vseh poslovnih dogodkov v procesu izvrševanja proračuna in razširitev uporabe najmanj na vse mestne občine in merila ter aktivnosti,
- 1.8 Izgradnja sistema spremljanja in obvladovanja javnofinančnih tveganj in merila ter aktivnosti.

Ugotovili smo, da je ministrstvo v strategiji ministrstva 2016–2020 v okviru izvedbenih ciljev določilo merila in aktivnosti za doseganje teh ciljev, odgovorne osebe, roke za izvedbo aktivnosti ter tveganja pri uresnitvi ciljev in ukrepov. Ugotovili smo, da je ministrstvo v okviru posebnega cilja 1.2 Nadaljnja uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa določilo merila za doseganje tega cilja, ki večinoma predstavljajo zahteve iz revizijskega poročila 2015. Poleg tega smo ugotovili, da je ministrstvo v strategiji ministrstva 2016–2020 v okviru nekaterih ciljev zamaknilo roke za izvedbo aktivnosti (na primer rok za pripravo predloga sprememb ZJF je podaljšalo za eno leto) glede na

rok, ki ga je navedlo v okviru popravljalnega ukrepa, izkazanega v porevizijskem poročilu⁸⁹. Tako je ministrstvo za pol leta zamaknilo tudi rok za vzpostavitev formalnega dokumentiranja glavnih poslovnih procesov ministrstva.

Ministrstvo je izkazalo, da je vzpostavilo sistem poročanja o izvrševanju strategije ministrstva 2016–2020 in s tem izpolnilo zahtevo iz revizijskega poročila 2015. Med revizijo nam je namreč predložilo Poročilo o izvajanju Strategije Ministrstva za finance (v nadaljevanju: poročilo o izvajanju strategije ministrstva 2016–2020). Vendar pa smo ugotovili, da je ministrstvo v poročilu o izvajanju strategije ministrstva 2016–2020 poročalo zgolj o izvedenih aktivnostih, ni pa poročalo o doseganju izvedbenih ciljev in ni izkazalo izpolnjevanja posameznih meril, s katerimi naj bi se ugotavljalo doseganje izvedbenih ciljev. V reviziji zato ni bilo mogoče ugotoviti, ali in v kolikšni meri je ministrstvo dosegalo izvedbene cilje na letni ravni (na primer v letih 2016 in 2017) ter ali in v kolikšni meri so doseženi izvedbeni cilji prispevali k uresničevanju cilja v zvezi s pripravo zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna, določenega v strategiji razvoja javne uprave.

Ukrep ministrstva

Ministrstvo je junija 2018 pripravilo poročilo o izvajanju strategije ministrstva za obdobje 2016–2020.

V uvodnem delu strategij ministrstva 2014–2015 in 2016–2020 je zapisano, da so aktivnosti ministrstva med drugim usmerjene v skrb za učinkovito izvrševanje proračunov sektorja država s pomočjo sodobnega javnega računovodstva. Tega pojma pa ministrstvo ni opredelilo v nobeni od strategij niti v drugih dokumentih. V strategiji ministrstva 2016–2020 so razvoj in spremembe javnega računovodstva načrtovani v okviru posebnega cilja 1.3 Uvedba računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka za vse blagajne javnega financiranja in za vse PU. Ministrstvo je izpolnilo načrtovano aktivnost iz strategije ministrstva 2016–2020, saj je konec januarja 2016 pripravilo predlog Zakona o računovodstvu⁹⁰, v katerem je predvidelo uvedbo računovodenja po nastanku poslovnega dogodka.

Ločeno od strategije ministrstva 2016–2020 je bil v strategiji razvoja javne uprave v okviru nadgradnje IS priprave proračuna načrtovan razvoj javnega računovodstva po stroškovnih mestih. Ministrstvo uvedbe stroškovnih mest ni vključilo v svojo strategijo. Po naši oceni bi bilo primerno, da bi ministrstvo proučilo smotrnost uvedbe računovodenja po stroškovnih mestih in na podlagi ocen zavzelo stališče, ali in kako bi bilo v tem delu mogoče slediti strategiji razvoja javne uprave ali pa poiskati druge rešitve.

Po naši oceni bi bilo tudi potrebno, da bi ministrstvo NPU usmerjalo, spodbujalo in izobraževalo o pomembnosti vsebinskega evidentiranja stroškov. Uporaba in analiziranje informacij na podlagi vsebinskih podatkov je po naši oceni pogoj za učinkovito in uspešno odločanje in s tem za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. Ministrstvo bi po naši oceni lahko prispevalo k vsebinsko bolj ustreznemu evidentiranju in prenosu računovodskih podatkov tako, da bi v sodelovanju z NPU določilo način preglednega vsebinskega evidentiranja stroškov po namenih (kot na primer: vsebinsko po stroškovnih mestih in nosilcih glede na programsko klasifikacijo).

⁸⁹ *Popravljalni ukrepi Ministrstva za finance* (v nadaljevanju: porevizijsko poročilo 2015), [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K4674986607558E12C1257F1D00386504/\\$file/IS_SAPPrA_porev.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K4674986607558E12C1257F1D00386504/$file/IS_SAPPrA_porev.pdf)], 25. 10. 2018.

⁹⁰ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/zakonodaja/ZR_-_JO_29_1_2016.pdf], 25. 10. 2018.

Ministrstvo je izkazalo, da je v obdobju, na katero se nanaša revizija, organiziralo več srečanj z vodji finančnih služb in s koordinatorji NRP na temo pomena ustreznega programskega načrtovanja, priprave ustreznih proračunskih dokumentov, priprave in izvrševanja projektov v NRP ter vsaj 24 internih sestankov in sestankov s predstavniki državnih PU na temo programskega proračuna.

Ukrepi ministrstva

Ministrstvo je vzpostavilo sistem priprave odgovorov na pogosta vprašanja pri izvrševanju NRP in na vprašanja pri pripravi predloga proračuna, vključno z odgovori glede določanja ciljev po programski strukturi proračuna.

Po naši oceni bi bilo primerno usmeriti napore predvsem v ozaveščanje o pomembnosti evidentiranja odhodkov po vsebinskem namenu v povezavi z ugotavljanjem uspešnosti izvajanja ukrepov in doseganja ciljev. Zato bi bilo po naši oceni treba, da bi ministrstvo v sodelovanju s PU proučilo možnosti, na kakšen način v okviru IS MFERAC zagotoviti podatke za poslovanje in izdelavo analiz, ki jih PU nimajo ali pa jih zbirajo v ločenih evidencah.

2.1.2 Strategija razvoja IT

V Izhodiščih za prenovu državne informatike, ki jih je v novembru 2013 sprejelo Ministrstvo za notranje zadeve z namenom racionalizacije in centralizacije državne informatike, je bil med drugim načrtovan prehod zaposlenih na MJU ter storitev in aplikacij v državni računalniški oblak (v nadaljevanju: DRO). Na tej podlagi je bilo z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o državni upravi⁹¹ določeno, da v obdobju do 1. 1. 2018 MJU prevzame v upravljanje informacijsko-komunikacijske sisteme državne uprave, zaposlene in finančna sredstva po časovnem zaporedju, ki ga določi vlada. Na podlagi spremembe zakona je vlada ustanovila strateški svet, katerega članica je tudi državna sekretarka ministrstva.

Ministrstvo je med revizijo predložilo osnutek Strategije SITS in storitve Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015⁹² (v nadaljevanju: osnutek strategije IT 2014–2015). Ministrstvo je v osnutku strategije IT 2014–2015 načrtovalo posamezne cilje, med drugim tudi lastni razvoj IS, izgradnjo podatkovnih skladišč in druge splošne cilje (podpora uporabnikom aplikativnih sistemov, podpora zaposlenim, vodstvu in podobno). V zvezi z IS MFERAC pa je načrtovalo zgolj vključevanje mestnih občin v ta sistem. Ministrstvo v tem dokumentu ni načrtovalo prenosa upravljanja informacijsko-komunikacijskih sistemov ministrstva na MJU in prehoda v DRO.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo aktivno izvaja aktivnosti v skladu s sklepom vlade št. 38200-2/2015/33 z dne 18. 3. 2015 (Predlog načrta prenove in programa ukrepov za prenovu informatike v javni upravi) ter Akcijskim načrtom za izvedbo. Po zaključeni transformaciji bo ministrstvo v skladu s strategijo MJU na področju informacijsko-komunikacijske tehnologije izdalo tudi interno strategijo na področju informacijsko-komunikacijske tehnologije.

Ministrstvo ni izkazalo, da je navedeni dokument sprejet in usklajen z drugimi strateškimi dokumenti. Čeprav smo v revizijskem poročilu 2015 od ministrstva že zahtevali pripravo nove strategije razvoja IT, ministrstvo med revizijo ni izkazalo, da je izpolnilo navedeno zahtevo v skladu z rokom iz načrta aktivnosti ministrstva, ki ga je ministrstvo izkazalo v odzivnem poročilu, torej do 30. 8. 2016. Ministrstvo

⁹¹ Uradni list RS, št. 90/14.

⁹² Verzija 7.0 z dne 11. 8. 2014.

tudi do konca obdobja, na katero se nanaša revizija, ni izkazalo, da je izvedlo navedeno zahtevo. To je še posebej pomembno zato, ker ministrstvo ni izdelalo strategije glede načrtovanega prehoda zaposlenih na MJU ter storitev in aplikacij v DRO. Ministrstvo je šele dve leti po pripravi osnutka strategije IT 2014–2015 v strategiji ministrstva 2016–2020 v okviru posebnega cilja 6.4 Zagotovitev ustrezne informacijske podpore zgolj omenilo prehod zaposlenih na MJU ter storitev in aplikacij v DRO. Pri tem je v strategiji 2016–2020 kot stalno letno nalogo načrtovalo nadgradnjo IS, nakup nove informacijske opreme in razvoj novih aplikativnih sistemov. Pri tem aktivnosti v zvezi s stalno letno nalogo ni natančno določilo.

Pojasnilo ministrstva

Prehod v DRO ministrstvo načrtuje z novimi razvojnimi cikli posameznih IS in to zapiše v investicijske dokumente, zato tudi ni izdelalo posebne strategije.

Osnutek strategije IT 2014–2015 še ni upošteval vseh kasnejših zahtev. Ministrstvo se z MJU še vedno usklajuje glede izvajanja nekaterih aktivnosti. Ministrstvo meni, da je zaradi prenosa ključnih aktivnosti in upravljanja infrastrukturne in komunikacijske opreme na MJU zelo odvisno od MJU. V tem obdobju MJU z generičnimi tehnološkimi zahtevami in ostalimi smernicami narekuje izbiro tehnologije in tempo prenove. Ministrstvo meni, da mora MJU najprej izdati strategijo, ki bo vključevala razvoj infrastrukture in storitev, saj brez tega ministrstvo ne more izdelati strategije razvoja in vzdrževanja IS, ker je odvisnost prevelika. MJU še vedno ni izvedlo migracije sistema, da bi ministrstvo lahko uporabljalo vsaj tista orodja in tehnologije, ki jih ima MJU. Ministrstvo nima zagotovljenega niti razvojnega okolja, ki bi bilo v pomoč pri načrtovanju in prenovi IS in prehodu v DRO, kar je zahteva MJU.

MJU prav tako zahteva, da se po podpisu pogodbe izdela Projekt za izvedbo (v nadaljevanju: PZI), v katerem se opiše in določi infrastruktura in prehod v DRO. Pri izdelavi PZI so sodelovali ministrstvo, MJU in izvajalec pogodbe. Po potrditvi PZI s strani MJU 14. 6. 2018 se lahko začne izvajati tudi razvoj samega sistema.

V letih 2015 in 2016 je vzdrževanje in razvoj IS MFERAC potekalo na podlagi srednjeročnega Načrta projekta MFERAC04, letnega Načrta projekta MFERAC04 za leto 2015 ter Načrta projekta MFERAC04 za leto 2016.

V Investicijskem programu je bilo predvideno⁹³, da se v letu 2017 zaključi projekt razvoja in vzdrževanja MFERAC04 in prične izvajati projekt MFERAC05⁹⁴, pri tem pa ni natančno določilo datuma zaključka projekta MFERAC04 in začetka izvajanja projekta MFERAC05.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo ni določilo, da se projekt MFERAC04 v letu 2017 zaključuje in pričinja projekt MFERAC05, temveč je konec leta 2016 pričelo s postopki za izvedbo javnega naročila, saj se je pogodba za razvoj in vzdrževanje IS MFERAC v začetku leta 2017 iztekla. Ministrstvo razvoj in vzdrževanje IS MFERAC vodi projektno, zato pogodbe sklepa za štiri leta z možnostjo podaljšanja z aneksi do sklenitve nove pogodbe. Ministrstvo v fazi izvajanja postopka javnega naročila ni moglo zapisati datumov zaključka in začetka, saj ni vedelo, kako dolgo bo javno naročilo trajalo.

⁹³ Investicijski program št. 411-5/2016/14 z dne 28. 11. 2016.

⁹⁴ Časovni načrt izvedbe projekta MFERAC05 ni natančno določen, Investicijski program št. 411-5/2016/14 z dne 28. 11. 2016.

Ukrep ministrstva

V letu 2018 se je javno naročilo zaključilo, podpisana je bila pogodba za novo štiriletno obdobje. Projekt MFERAC05 se je tako pričel izvajati 7. 3. 2018⁹⁵.

Ministrstvo letnega Načrta projekta MFERAC05 za leto 2017 ni pripravilo. Je pa za nadaljnji razvoj IS MFERAC do leta 2020 pripravilo investicijske dokumente za projekt MFERAC05, in sicer: Dokument identifikacije investicijskega projekta, Predinvesticijsko zasnovo in Investicijski program. V Investicijskem programu je določeno, da je ministrstvo nosilec vsebinskih rešitev in lastnik projekta MFERAC05. V investicijskih dokumentih so za projekt MFERAC05 določeni splošni, posebni in specifični cilji. Po naši oceni se lahko šteje, da bo uresničevanje teh ciljev posredno prispevalo k uresničevanju cilja 1.7. in cilja 6.4 iz strategije ministrstva 2016–2020.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo je v investicijskih dokumentih za projekt MFERAC05 izpostavilo tveganja in ukrepe za njihovo preprečevanje.

Ministrstvo za notranje zadeve je v Izhodiščih za prenovu državne informatike ugotovilo, da tehnološki razvoj narekuje prehod na storitve v DRO. Preverili smo, katere aktivnosti v zvezi z načrtovanjem prehoda zaposlenih, storitev in aplikacij ministrstva v DRO je ministrstvo dejansko načrtovalo oziroma izvedlo. Ugotovili smo, da ministrstvo ni natančno načrtovalo prehoda v DRO, saj:

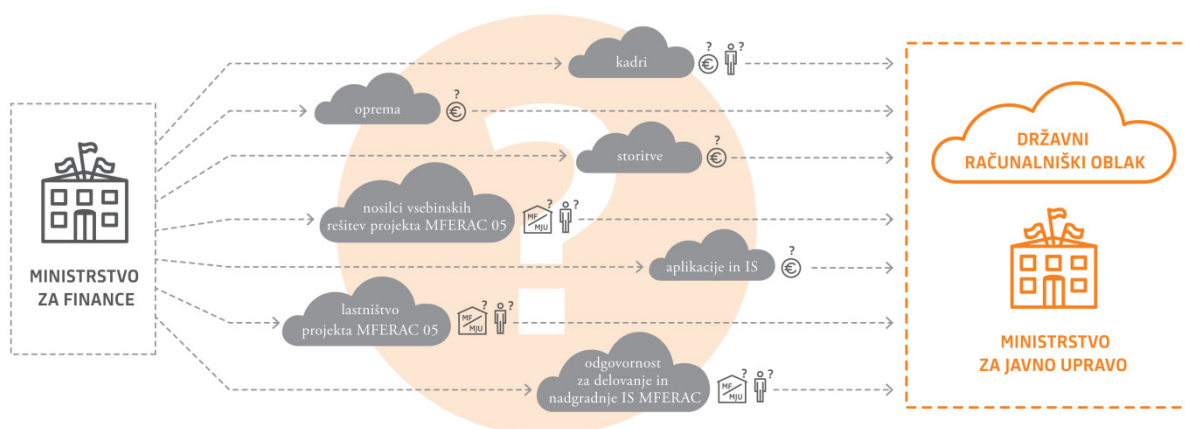
- je v strategiji razvoja javne uprave predvidena zgolj vzpostavitev DRO kot enotne državne platforme informacijsko-komunikacijske tehnologije, ni pa niti omenjeno, ali in katere elemente naj bi ministrstvo preneslo v DRO;
- je v strategiji ministrstva 2016–2020 navedeno, da je treba zagotoviti skrbno načrtovan prehod zaposlenih, storitev in aplikacij ministrstva v DRO;
- je v Investicijskem programu za projekt MFERAC05 v zvezi z DRO zgolj navedeno, da je predvidena selitev v DRO, kjer bodo izdelane rešitve konkurirale za skupne sistemske vire z drugimi aplikacijami, zato se bodo pojavila dodatna tveganja na tehničnem, infrastrukturnem in organizacijskem področju, saj se bo treba glede izpeljave projekta in implementacije rešitev dogovarjati z MJU;
- ministrstvo strategije IT za obdobje, na katero se nanaša revizija, ni sprejelo, kakor tudi do 30. 6. 2016 ni prenovilo strategije IT ministrstva z upoštevanjem vključevanja v DRO, kot je izkazalo v načrtu aktivnosti v okviru zahtevanega popravljalnega ukrepa v revizijskem poročilu 2015; prav tako ministrstvo ni pripravilo posebne strategije za vključitev IS MFERAC v DRO.

Ministrstvo je z MJU, ne da bi pripravilo ustrezne strategije, januarja 2017 sklenilo Sporazum o zagotavljanju storitev in razmejitvi odgovornosti pri upravljanju IS ministrstva (v nadaljevanju: sporazum). Iz sporazuma in njegovih prilog⁹⁶, ki so nam bile predložene med revizijo, ni mogoče ugotoviti, kaj ta prenos pomeni za delovanje in nadgradnje IS MFERAC. V sporazumu tudi niso opredeljene odgovornosti v zvezi z delovanjem in načrtovano nadgradnjo IS MFERAC (slika 6).

⁹⁵ Ministrstvo je predložilo dokument PZI, verzija 0.10 z dne 14. 6. 2018 s 13 prilogami, iz katerega izhaja, da je bila prva verzija dokumenta pripravljena 5. 3. 2018.

⁹⁶ Predloženi sta bili Priloga 1: Seznam opreme, storitev in licenc in njihov skrbnik ter Priloga 3: Podatki o lokacijah s seznamami opreme, aplikacijah, ki tečejo na opremi, ki je predmet sporazuma, in številu ter naravi uporabnikov; seznam opreme, ki je predmet primopredaje; podatki o tem, kje se hranijo gesla, načinu primopredaje gesel, digitalnih potrdil in drugih sredstev overjanja, in o njihovem skrbniku.

Slika 6: Načrtovanje prehoda v DRO



Vir: sporazum.

Pojasnilo ministrstva

Sporazum vključuje priloge Operativni sporazum (v nadaljevanju: OLA) za posamezen IS, tako tudi za IS MFERAC, kjer so razvidne odgovornosti. S prenosom upravljanja informacijsko-komunikacijske tehnologije na MJU se lastništvo/ skrbništvo nad sistemom ne spreminja, prav tako nosilci vsebinskih rešitev projekta ostajajo na ministrstvu.

Pri preveritvi OLA z dne 24. 2. 2017 (različica št. 1.0) smo ugotovili, da v dokumentu niso določene odgovorne osebe, so pa določeni avtorji dokumenta. Pri navedbi skrbnika storitve so naslednje označbe: DJR⁹⁷, DP⁹⁸, MJU-CKE⁹⁹, SITS Pri navedbi vodje storitve je zapisan elektronski naslov: mf.erac@mf-rs.si.

Pojasnilo ministrstva

V OLA so zapisani samo postopki, ki se spreminjajo s centralizacijo, ostali postopki in naloge posameznih vlog, ki jih imajo člani projektne skupine MFERAC, so opredeljeni v sklepu o imenovanju delovne skupine in v postopkovniku.

Ukrep ministrstva

Ministrica za finance je 20. 3. 2018 s sklepom vzpostavila projekt MFERAC05, imenovala člane projektne skupine in določila njihove odgovornosti.

Ocenjujemo, da je določitev odgovornosti ustrezen ukrep, ki lahko pripomore k učinkoviti in uspešni izvedbi projekta MFERAC05.

Investicija prenove IS MFERAC naj bi do konca leta 2020 predstavljala odhodke v ocenjeni vrednosti 8,7 milijona evrov¹⁰⁰, do konca leta 2024 pa odhodke v načrtovani vrednosti več kot 12 milijonov evrov¹⁰¹.

⁹⁷ Direktorat za javno računovodstvo na ministrstvu.

⁹⁸ Direktorat za proračun na ministrstvu.

⁹⁹ Ministrstvo za javno upravo – enotna kadrovska evidenca.

¹⁰⁰ Projekt se financira 33,22 odstotka iz sredstev Evropske unije, 8,3 odstotka iz slovenske soudeležbe in 58,48 odstotka iz sredstev integralnega proračuna (Investicijski program št. 411-5/2016/14 z dne 28. 11. 2016).

¹⁰¹ Podatek iz kalkulacije stroškov in koristi za obdobje od leta 2017 do vključno leta 2024 (kalkulacija stroškov in koristi).

Ministrstvo je v kalkulaciji stroškov in koristi predstavilo vsebine investicije v povezavi s stroški, ki se na posamezno vsebino nanašajo, samo vrednost investicije pa je ocenilo na podlagi zgodovinskih podatkov za sistem MFERAC in primerljivih projektov, ki se trenutno vodijo v javni upravi¹⁰².

2.1.3 Ocena medsebojne skladnosti strateških dokumentov ministrstva z modelom k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja

V zvezi s cilji in aktivnostmi, določenimi v strateških dokumentih, smo ugotovili, da:

- ministrstvu v sodelovanju z NPU ni uspelo opredeliti, kakšni podatki iz javnega računovodstva bi morali biti zagotovljeni, da bi NPU lahko izvajali učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje;
- ministrstvo pred pripravo strategije ministrstva 2014–2015 ni izvedlo potrebne analize stanja na področju programskega proračuna, zato ni bilo mogoče potrditi, da je pri določitvi posebnih ciljev upoštevalo zaznane slabosti proračunskega upravljanja;
- posebni cilji 1.1, 1.2 in 1.4 v strategiji ministrstva 2014–2015 niso bili natančno določeni, zato v reviziji ni bilo mogoče ugotoviti, v kolikšni meri so se dejansko nanašali na pripravo zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna;
- je ministrstvo pred pripravo strategije ministrstva 2016–2020 preverjalo realizacijo zastavljenih ciljev iz strategije ministrstva 2014–2015, vendar ni poročalo, ali in v kolikšni meri so bili cilji doseženi;
- ministrstvo ni izkazalo, da je uresničilo napoved iz porevizijskega poročila 2015, in sicer, da je vzpostavilo spremljanje uresničevanja ciljev iz strategije ministrstva 2016–2020 v smislu izkazovanja in poročanja o dejansko doseženih izvedbenih ciljih na letni ravni; ministrstvo namreč v poročilu o izvajanju strategije ministrstva 2016–2020 ni izkazalo, na podlagi katerih meril je ocenjevalo napredek pri doseganju ciljev, saj je poročalo zgolj o izvedenih aktivnostih, ni pa pojasnilo, kakšen je bil prispevek izvedenih aktivnosti k doseganju ciljev; v reviziji zato ni bilo mogoče ugotoviti, ali in v kolikšni meri ministrstvo dosega izvedbene cilje na letni ravni (na primer v letu 2016) ter ali in v kolikšni meri izvedbeni cilji prispevajo k uresničevanju cilja v zvezi s pripravo zakonskih podlag za uvedbo programskega proračuna, določenega v strategiji razvoja javne uprave;
- ministrstvo ni pripravilo strategije prenove IT, ter s tem ni uresničilo napovedi iz porevizijskega poročila 2015, da bo do 30. 6. 2016 prenovilo, do 30. 8. 2016 pa potrdilo prenovljeno strategijo;
- je ministrstvo v strategiji ministrstva 2016–2020 v skladu s strategijo razvoja javne uprave načrtovalo nadgradnjo IS ministrstva, ki podpira k ciljem in rezultatom usmerjeni proračun, ter prehod storitev in aplikacij v DRO, vendar ni natančno opredelilo vsebine nadgradnje IS in ni natančno načrtovalo prehoda v DRO.

Pojasnilo ministrstva

Strategija prenove IT ministrstva bi morala slediti strategiji razvoja MJU, da bi izražala pravilno stanje in realno doseganje ciljev, saj je pri razvoju in vzdrževanju IS ministrstvo odvisno od MJU. Strategije o razvoju informacijsko-komunikacijske tehnologije, centraliziranih storitev in dovoljeni programski in sistemski podpori MJU še ni predložilo.

Ministrstvo brez strategije MJU v svojo strategijo ni moglo vključiti natančne opredelitve nadgradnje IS MFERAC in natančnega prehoda v DRO. Ministrstvo je zahtevalo, da je priloga sporazuma z MJU tudi OLA, saj s strani MJU ni bilo jasnih izhodišč, kako se bo izvajal prehod. Za vsak nov projekt oziroma za nove razvojne cikle IS pa se pripravi še

¹⁰² Investicijski program št. 411-5/2016/14 z dne 28. 11. 2016.

dokument PZI, kjer se poleg projekta popišejo tudi potrebna infrastruktura, arhitektura in medsebojna razmerja in odgovornosti.

Ministrstvo je v strategiji ministrstva 2014–2015 in strategiji ministrstva 2016–2020 načrtovalo skrb za učinkovito pripravo in izvrševanje proračuna ter nadaljnjo uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna. V strategiji ministrstva 2016–2020 je ministrstvo glede razvoja k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna sledilo našim zahtevam in priporočilom. Po naši oceni so cilji, ukrepi in aktivnosti v poslovni strategiji ministrstva 2014–2015, strategiji ministrstva 2016–2020, investicijskih dokumentih v zvezi s projektom IS MFERAC05 in strategiji razvoja javne uprave večinoma primerno povezani. Ocenjujemo tudi, da je neusklajenost le v ciljnem stanju, določenem v strategiji razvoja javne uprave, ki se nanaša na opredelitev stroškovnih mest v smislu izpeljave programskega proračuna.

Ministrstvo strategije razvoja IT ni sprejelo, je pa v strategiji ministrstva 2014–2015 in strategiji ministrstva 2016–2020 načrtovalo nadgradnjo IS MFERAC.

2.2 Ustreznost računovodskih podatkov in informacij v IS MFERAC

Da bi odgovorili na vprašanje, *ali so računovodski podatki in informacije v IS MFERAC ustrezna podlaga za k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje*, smo preverili:

- ali računovodstvo zagotavlja ustrezne in zadostne¹⁰³ informacije o odhodkih/stroških;
- ali so računovodski podatki in informacije v proračunskih dokumentih ustrezno vsebinsko razčlenjeni po aktivnostih (projekti in ukrepi) in so prikazani neposredni ter posredni stroški¹⁰⁴ podprogramov ustrezni;
- ali podprogrami predstavljajo stroškovna mesta in mesta odgovornosti;
- ali PU razpolagajo s podatki (analitične evidence, ključi za delitev stroškov), s katerimi lahko objektivno utemeljijo potrebe po kadrovskih in finančnih virih za podprograme;
- ali se računovodski podatki in informacije uporabljajo za načrtovanje in nadzor nad delovanjem (upravljanje podprogramov).

Javno računovodstvo zagotavlja podatke in informacije za pripravo proračuna (finančnih načrtov NPU in obrazložitev finančnih načrtov NPU, ki predstavljajo programe dela NPU¹⁰⁵) in zaključnega računa proračuna (poročilo o realizaciji finančnih načrtov z obrazložitvami, ki vključujejo tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih). Računovodstvo je pomembno zaradi dokumentiranja, vrednostnega ter količinskega načrtovanja ter spremljanja sprememb v delovanju, kontroliranja pravilnosti poslovanja, analiziranja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja ter oblikovanja informacij, ki so potrebne za vodenje poslovnih procesov.

¹⁰³ Računovodstvo zagotavlja ustrezne in zadostne podatke in informacije, če ti zagotavljajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ kot to določa 9. člen ZR, hkrati pa omogočajo spremljanje in ocenjevanje programskega delovanja v smislu doseganja ciljev na podlagi vnaprej opredeljenih kazalnikov (več v točki 2.4 tega poročila).

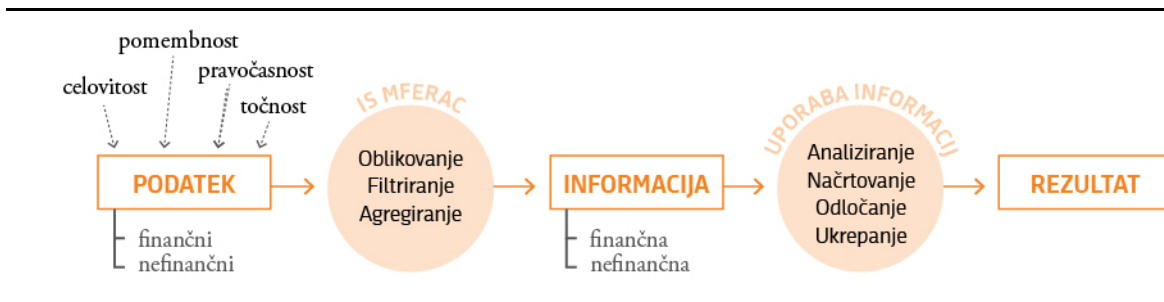
¹⁰⁴ Neposredni ali posredni stroški so opredeljeni v Slovenskih računovodskih standardih (poglavje Pravila skrbnega računovodenja 3 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih), Slovenski inštitut za revizijo, 2016, [URL: <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/psr-2016.pdf>], 25. 10. 2018.

¹⁰⁵ Finančno ovrednotenje vsebin po proračunskih (pod)programih, ki prispevajo k določenim ciljem.

Naloga javnega računovodstva v okviru programskega pristopa k proračunskemu upravljanju je vrednostno spremljati, proučevati in prikazovati rezultate delovanja PU v povezavi z vložki. K ciljem in rezultatom usmerjeni proračun zahteva od računovodstva za vsak prihodek ali odhodek celovite, točne in pravočasne podatke o vsebinskem namenu, torej informacijo o tem, zakaj je ali bo nastal (informacija o vsebini). Pogoji za učinkovito izvajanje modela k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja je torej zagotovitev ustreznega računovodstva. Šteje se, da je računovodstvo ustrezno, če v skladu z 9. členom ZR zagotavlja takšne podatke, na podlagi katerih je mogoče ocenjevati namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe javnih sredstev, in če ob podpori IS in na podlagi vnaprej opredeljenih pokazateljev delovanja omogoča spremljanje, analiziranje in ocenjevanje programskega delovanja PU in države (več v točki 2.4 tega poročila).

Za učinkovito upravljanje virov bi moralo računovodstvo zagotavljati najvišjim upravljavskim ravnam kakovostne¹⁰⁶ informacije o delovanju. Le tako je zagotovljeno okolje, v okviru katerega lahko odločevalci sprejemajo ustrezne odločitve (slika 7), na podlagi katerih je omogočeno učinkovito izvajanje nalog in ukrepanje.

Slika 7: Načrtovanje delovanja, odločanje in ukrepanje na podlagi računovodskih informacij



Osnovno orodje za spremljanje in ocenjevanje delovanja javnega sektorja je vsebinsko in vrednostno poročanje, in sicer poročanje po programski strukturi proračuna in oblikovan sistem spremljanja uresničevanja ciljev.

2.2.1 Izkazovanje in opredelitev proračunskih kategorij

2.2.1.1 Izkazovanje proračunskih kategorij

Način izkazovanja prihodkov in odhodkov PU je določen v 15. členu ZR v povezavi s 1. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava¹⁰⁷. V skladu z navedenima predpisoma državni NPU izkazujejo prihodke in odhodke v skladu z načelom denarnega toka.

Predpisi določajo, da se državni proračun izkazuje po institucionalni, ekonomski in programski klasifikaciji.

¹⁰⁶ Pravočasne, pomembne, celovite in točne informacije.

¹⁰⁷ Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15.

Ekonomska klasifikacija je opredeljena v Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava in je podlaga za izvrševanje proračuna, računovodsko spremljanje porabe javnih sredstev ter evidentiranje. Ekonomska klasifikacija se med drugim nanaša na izkazovanje prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah (razvrstitev odhodkov na tekoče odhodke, odhodke tekočih transferov, investicijske odhodke, odhodke investicijskih transferov in plačila sredstev v proračun Evropske unije).

Pomen izraza programska klasifikacija je določen v uredbi o dokumentih razvojnega načrtovanja, razvrščanje izdatkov po programski klasifikaciji pa je določeno v pravilniku o programski klasifikaciji in v programskih klasifikacijah vlade 2010 ter 2012 (povezava s tabelo 2). V skladu s pravilnikom o programski klasifikaciji se izdatki državnega proračuna in finančnih načrtov NPU razvrščajo v področja proračunske porabe, glavne programe in podprograme, kar pomeni, da so izdatki razvrščeni po vsebini/namenu. Programska klasifikacija pove, za kaj oziroma za kateri vsebinski namen so bila sredstva načrtovana ali porabljena.

V skladu s 3. členom pravilnika o programski klasifikaciji v povezavi s petim odstavkom 11. člena oziroma 96. členom ZJF se posebni del državnega proračuna kot tudi posebni del zaključnega računa pripravljata na podlagi programske klasifikacije.

Po naši oceni je namen preglednega načrtovanja in s tem izvajanja modela k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja ta, da se sredstva za izvajanje politik načrtujejo od najnižje ravni programske klasifikacije in se agregirajo v okviru programske klasifikacije po ravneh navzgor. Tak način zagotavlja utemeljitev finančnega ovrednotenja ravni programske klasifikacije in ustvarja pogoje, da je mogoče odgovoriti na vprašanje, ali NPU izvaja prave stvari in koliko nas stanejo. Tak način je učinkovit in dosega pričakovane učinke le v primeru, da NPU pri načrtovanju posameznih vsebin ustrezno upošteva prioritete in omejena sredstva (pristop od zgoraj navzdol).

Iz dokumentov načrtovanja izhaja, da NPU v posebnem delu proračuna in NRP izkazuje načrtovane izdatke po programski klasifikaciji v okviru podprograma, programa in politike. Tudi v posebnem delu zaključnega računa NPU so izdatki izkazani po programski klasifikaciji.

2.2.1.2 Programska klasifikacija

V tabeli 2 predstavljamo predpisano programsko klasifikacijo in njeno izkazovanje.

Tabela 2: Predpisana in uporabljena programska klasifikacija v letih 2015 in 2016

Raven	Predpisana programska klasifikacija v pravilniku o programski klasifikaciji	Predpisana programska klasifikacija v sklepu vlade iz leta 2012	Uporabljena programska klasifikacija		
	Finančni načrt, obrazložitev finančnega načrta in NRP	Finančni načrt, obrazložitev finančnega načrta in NRP	Finančni načrt	Obrazložitev finančnega načrta	NRP
1.	<i>Področja proračunske porabe</i>	<i>Politika</i>	<i>Politika</i>	<i>Politika</i>	<i>(Nosilna) politika</i>
2.	<i>Glavni programi</i>	<i>Program</i>	<i>Program</i>	<i>Program</i>	<i>(Nosilni) program</i>
3.	Podprogrami	Podprogram	Podprogram	Podprogram	Nosilni podprogram
4.	/	Ukrep, projekt, skupina projektov, veliki projekt	/	Ukrep, skupina projektov	Ukrep, skupina projektov Projekt

Viri: pravilnik o programski klasifikaciji, programska klasifikacija vlade 2012 in IS SAPPRA.

Pravilnik o programski klasifikaciji določa tri ravni programske klasifikacije, v praksi pa se v skladu s sklepom vlade uporablja programska klasifikacija, ki je razčlenjena še na četrto raven. Na ravni podprograma, ki ga predpisuje pravilnik o programski klasifikaciji, se v praksi v okviru NRP izkazuje nosilni podprogram.

Pojasnilo ministrstva

V primeru uporabe pojmov podprogram in nosilni podprogram je treba poudariti, da ne gre za neusklajenost med enim in drugim, temveč se pojma po vsebinski opredelitvi nekoliko razlikujeta.

Podprogram iz programske klasifikacije je opredeljen v zakonu o izvrševanju proračuna: podprogrami so podrobneje razdelani glavni programi in predstavljajo zaokroženo celoto vsebinsko komplementarnih dejavnosti, ki prispevajo k doseganju skupnih pričakovanih rezultatov.

Nosilni podprogram določa uvrstitev ukrepov in projektov kot celote v programsko klasifikacijo. Ker se ukrepi in projekti lahko financirajo iz različnih proračunskih postavk (ki so lahko uvrščene v različne podprograme), to pomeni, da se ukrepi in projekti financirajo tudi iz različnih podprogramov. Ker so ukrepi in projekti obravnavani kot celota, se jim določi nosilni podprogram (praviloma eden izmed podprogramov, iz katerega se ukrep oziroma projekt financira).

Ministrstvo meni, da je treba zakonske podlage spreminjati hierarhično, najprej osnovni oziroma temeljni zakon za neko področje in šele nato podrejene akte, kot so navodila in pravilniki.

2.2.1.3 Razmerja med ukrepom, projektom in proračunsko postavko

Ministrstvo in NPU so v letih 2015 in 2016 v finančnih načrtih posebnega dela proračuna uporabljali proračunsko postavko kot posebno kategorijo programske klasifikacije. Proračunska postavka ni

predpisana v okviru klasifikacije, vendar pa je v ZIPRS1415, ZIPRS1617 in pravilniku o postopkih za izvrševanje proračuna opredeljena kot poseben pojem in na njej temeljijo posamezna pravila izvrševanja proračuna. V 12. točki drugega odstavka 2. člena ZIPRS1415 in ZIPRS1617 je proračunska postavka opredeljena kot del enega podprograma enega NPU, ki izkazuje obseg pravic porabe¹⁰⁸. V 12. točki 2. člena pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna pa je proračunska postavka opredeljena kot del podprograma, ki prikazuje celoto ali del aktivnosti, projekta ali ekonomski namen porabe sredstev iz delovnega področja enega PU. Navedena opredelitev v pravilniku po naši oceni omogoča, da PU v proračunske postavke vključujejo različne programske vsebine, prav tako pa tudi vsebine po ekonomskem namenu (ekonomska klasifikacija), zato so lahko vsebine v okviru podprograma nehomogene (povezava s točkami 2.2.1.4, 2.2.1.5 in 2.2.1.6 tega poročila).

Poleg tega so NPU v obrazložitvah finančnih načrtov v okviru programske klasifikacije uporabili še ukrep, projekt ali skupino projektov. Projekt in ukrep sta bila opredeljena v ZIPRS1415 ter ZIPRS1617 in podrobneje v uredbi o dokumentih razvojnega načrtovanja, in sicer:

- *projekt* je ekonomsko nedeljiva celota aktivnosti, ki izpolnjujejo natančno določeno (tehnično-tehnološko) funkcijo in imajo jasno opredeljene cilje, na podlagi katerih je mogoče presoјati, ali projekt izpolnjuje vnaprej določena merila; projekt ima vnaprej določeno trajanje, ki je omejeno z datumom začetka in konca, in je sklop dejavnosti z določenim namenom, v katerem se porabljajo različna sredstva (finančni, materialni, človeški, časovni in drugi viri) za doseg določenih ciljev oziroma koristi;
- *ukrep* je skupek več različnih, vendar medsebojno usklajenih dejanj, pri katerih so cilji opredeljeni v okviru skupnega namena (politike), ki ga je mogoče ovrednotiti in časovno razmejiti ter povezati s ciljno skupino; dejanja, zajeta v ukrepu, predstavljajo določeno programsko zaključeno celoto, kot so priprava sistemske zakonodaje, izvedbenih predpisov in podobno, priprava in izvedba projektov, izvajanje (zagotavljanje izvajanja) zakonskih nalog oziroma redno delovanje organov ter s tem povezani stroški;
- *skupino projektov* sestavlja več istovrstnih projektov, kjer so cilji opredeljeni v okviru skupnega namena (politike) in se bodo izvajali v določenem časovnem obdobju;
- *velik projekt* je lahko projekt, ki ga sestavlja vrsta del ali storitev, katerih namen je samostojno izvajanje nedeljive naloge točno določene gospodarske ali tehnične narave, ki ima jasno opredeljene cilje, katerega ocenjena vrednost presega 25 milijonov evrov.

Po naši oceni bi bilo potrebno, da bi dokumenti načrtovanja in dokumenti poročanja o porabi proračunskih sredstev na pregleden način natančno izkazovali porabo javnega denarja po posameznih vsebinskih namenih. Primerno bi bilo, da bi ministrstvo proučilo, ali in kako naj se vsebinski namen oziroma vsebina odhodkov v okviru programske klasifikacije izkazuje tudi v okviru nižjih ravni od podprograma.

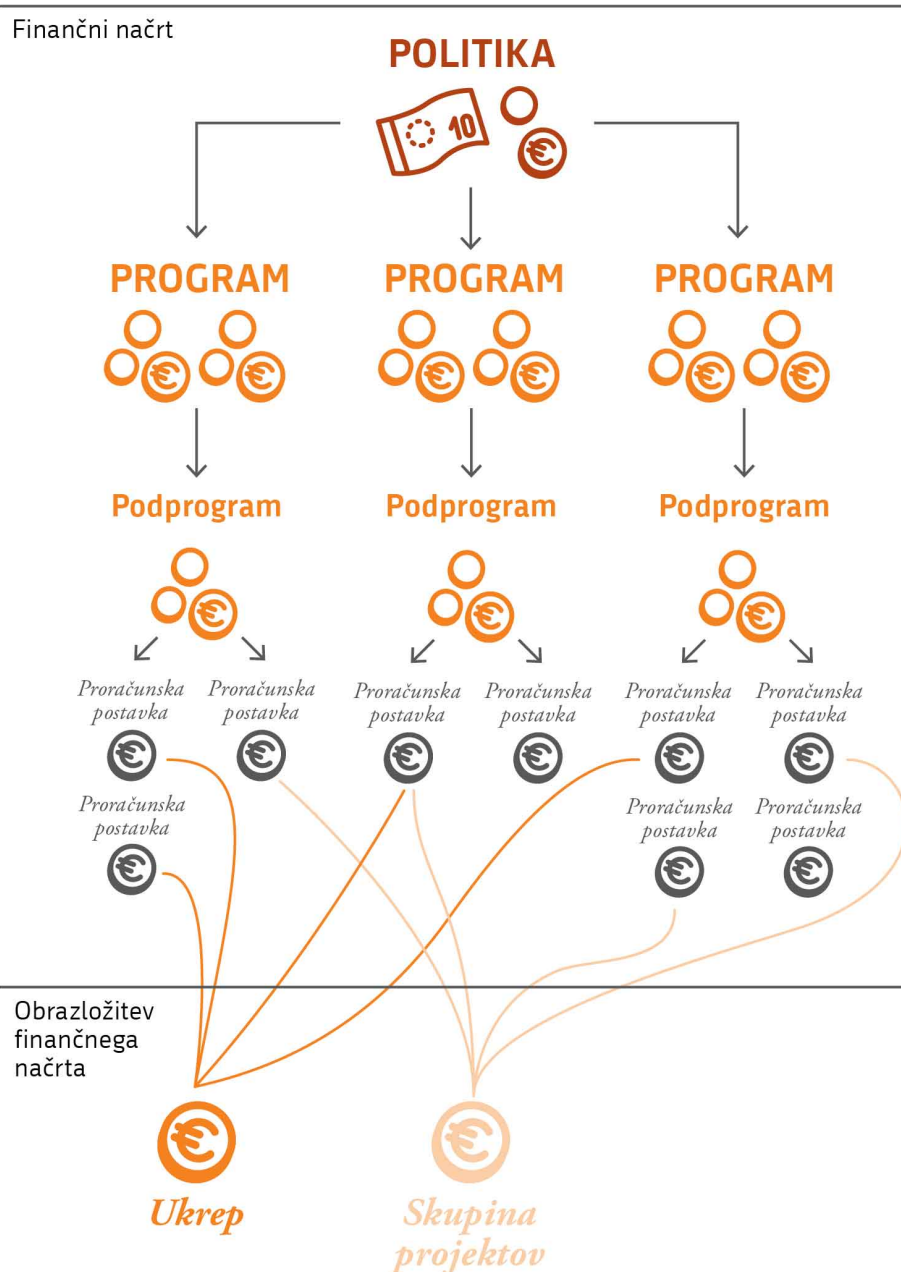
2.2.1.4 Razvrščanje in agregiranje proračunskih kategorij

Ureditev izkazovanja proračunskih kategorij in njihovih razmerij, opisana v točkah 2.2.1.2 in 2.2.1.3 tega poročila, ne omogoča v vseh primerih nedvoumno ugotoviti, kaj predstavlja vsebino proračunskih postavk in podprogramov v finančnih načrtih.

¹⁰⁸ Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna v 2. členu opredeljuje pravico porabe kot pravico NPU, da prevzema in pokriva obveznosti v breme sredstev na določeni proračunski vrstici.

Na sliki 8 predstavljamo razvrščanje in agregiranje proračunskih kategorij iz nižjih v višje ravni programske klasifikacije v praksi.

Slika 8: Razvrščanje in agregiranje proračunskih kategorij iz nižjih v višje ravni programske klasifikacije v finančnih načrtih NPU ter obrazložitvah finančnih načrtov NPU



Ugotovili smo, da NPU v okviru finančnega načrta izkazuje proračunske kategorije le do ravni podprograma, medtem ko v obrazložitvah finančnega načrta izkazuje tudi ukrepe, skupine projektov in projekte, torej nižjo raven od podprograma. Proračunske postavke pa niso izkazane v dokumentih o sprejetih proračunih in zaključnih računih proračunov Republike Slovenije.

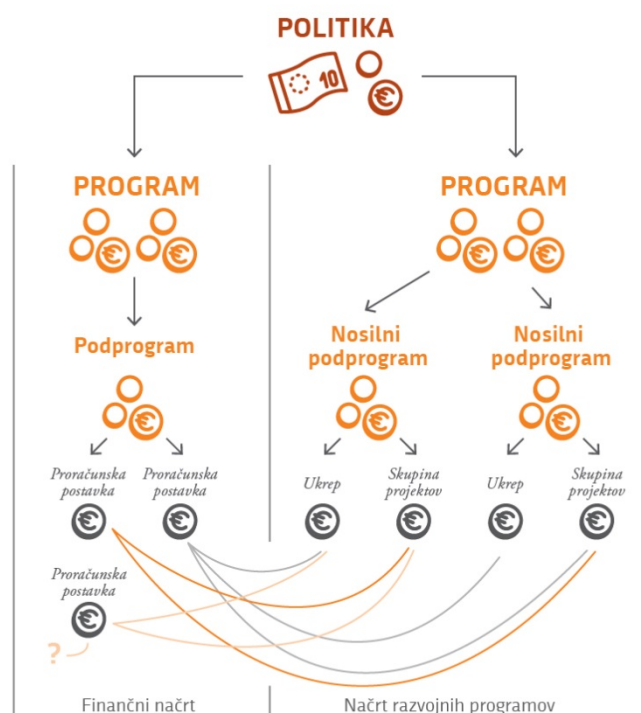
Ne glede na izkazovanje proračunskih kategorij pa NPU načrtujejo proračunske postavke, ki lahko financirajo enega ali več različnih projektov/skupin projektov ali ukrepov, načrtovanih ob pripravi NRP (slika 9). V tem primeru NPU oblikujejo nosilni podprogram, ki se loči od podprograma po tem, da vsebuje ukrepe, skupine projektov in projektov, ki se sicer financirajo iz več podprogramov.

Pojasnilo ministrstva

Ker ministrstvo ukrepe in projekte obravnava kot celoto, jim določi nosilni podprogram (praviloma enega izmed podprogramov, iz katerega se ukrep oziroma projekt financira). Skupine projektov s projekti in ukrepi v tretjem delu (NRP) sprejetega proračuna prikazujejo po nosilnih podprogramih, da se obranjajo celote. Drugi del proračuna pa je prikazan po podprogramih.

Proračunska postavka lahko vsebuje tudi samo odhodke po ekonomskem namenu porabe (konto) sredstev enega NPU (na primer: proračunska postavka 3008 – Plače ministrstva), torej brez programske vsebine.

Slika 9: Načrtovanje v okviru NRP in v okviru finančnih načrtov NPU



Ker so potrebe PU glede na njihova specifična področja delovanja bistveno različne, bi bilo po naši oceni primerno, da bi ministrstvo v sodelovanju s PU proučilo, kako bi že v fazi razvojnega načrtovanja (v okviru priprave strategij in nacionalnih programov za posamezna področja) na transparenten način določilo in finančno ovrednotilo ustrezne kategorije (kot so politika, program, podprogram), ki bi jim sledili v okviru srednjeročnega in kratkoročnega načrtovanja (NRP, finančni načrti) ter v okviru izvrševanja ter poročanja o izvršenem proračunu (zaključni računi). S tem bi prispevalo k učinkovitemu zagotavljanju medsebojne skladnosti med razvojnim in proračunskim načrtovanjem, spremljanjem izvajanja ter poročanjem, kot je sicer predvideno v uredbi o dokumentih razvojnega načrtovanja.

Ukrepi ministrstva

Po predlogu ministrstva je vlada v letu 2017 v zakonodajni postopek posredovala predlog sprememb ZJF, ki ga je državni zbor potrdil, spremembe pa so začele veljati februarja 2018¹⁰⁹. ZJF z uveljavljenimi spremembami sledi Zakonu o fiskalnem pravilu¹¹⁰, hkrati pa se v pravni red Republike Slovenije prenašajo določbe Direktive sveta 2011/85/EU z dne 8. novembra 2011 o zahtevah v zvezi s proračunskimi okviri držav članic¹¹¹. Zakon vsebuje obveznost srednjeročnega načrtovanja fiskalne politike in določa obveznost priprave dveh novih dokumentov:

- Državni program razvojnih politik, ki ga vlada sprejema do konca novembra tekočega leta in v katerem bodo vsebovane prioritete vlade, ki so ključnega pomena za razvoj Slovenije in izhajajo tudi iz strategije razvoja Slovenije (ministrstva na ravni podprograma posredujejo vrstni red prioritet razvojnih politik), in
- Srednjeročna fiskalna strategija, ki jo predstavljata združena okvir za pripravo proračunov sektorja država, kot ga določa Zakon o fiskalnem pravilu, in program stabilnosti.

Zakon določa tudi napoved prejemkov in izdatkov PFN ter javnih agencij in javnih skladov po programski klasifikaciji na ravni podprograma za tekoče in naslednja tri leta.

2.2.1.5 Finančno ovrednotenje proračunskih kategorij

Da bi preverili, ali je na podlagi obstoječe ureditve mogoče ob podpori IS MFERAC pridobiti podatke o višini načrtovanih in porabljenih sredstvih za določen namen, smo ministrstvo zaprosili, da izpolni tabelo z navedbo podatkov o financiranju področja kulture v letu 2016 v povezavi s cilji in ukrepi, določenimi v Resoluciji o Nacionalnem programu za kulturo 2014–2017¹¹² (v nadaljevanju: ReNPK14-17).

Ministrstvo ni predložilo podatkov, zato ni bilo mogoče ugotoviti višine načrtovanih in realiziranih sredstev, namenjenih izvrševanju Nacionalnega programa za kulturo 2014–2017, in sicer za leti 2015 in 2016. Iz IS MFERAC podatkov ni bilo mogoče pridobiti, ker so sredstva večinoma realizirana s proračunskih postavk, v okviru katerih so načrtovane in realizirane tudi druge naloge, ki niso povezane z ReNPK14-17. Za naloge, ki se izvajajo izključno na podlagi Resolucije o Nacionalnem programu za kulturo 2014–2017, se torej lahko namenja le del sredstev posamezne proračunske postavke. Preverjanje višine namenskih sredstev bi bilo tako mogoče le na podlagi podrobnejše analitične razčlenitve proračunskih postavk skrbnikov proračunskih postavk v okviru pristojnih ministrstev. Takšnih analitičnih evidenc, ki bi omogočale tudi načrtovanje in poročanje o izvajanju ukrepov ReNPK14-17, pa ni.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo finančnih podatkov v zvezi z ReNPK14-17 v zahtevani obliki tabel iz obstoječega IS MFERAC ne more pridobiti. Za izpolnitev teh tabel bi bilo treba narediti poizvedbo po posameznih pristojnih ministrstvih. Pri pregledu ReNPK14-17 je ministrstvo ugotovilo, da se ta navezuje na različna programska področja: knjiga, film in avdiovizualna dejavnost, uprizoritvene umetnosti, glasbene umetnosti, intermedijske umetnosti, ljubiteljska kulturna dejavnost, mediji, arhitektura, kulturna dediščina, knjižnična dejavnost, arhivska dejavnost. Poleg tega pa vsebuje tudi poglavja, ki prečijo vsa področja kulture, kot so slovenski jezik, kulturno-umetnostna vzgoja, človekove pravice in varovanje kulturnih raznolikosti, kulturne industrije, oblikovanje – kreativna industrija, digitalizacija, mednarodno sodelovanje, izobraževanja in usposabljanje v kulturi, samozaposleni v kulturi in podobno. Zaradi tako raznolikih programskih in vseobsegajočih

¹⁰⁹ Uradni list RS, št. 13/18.

¹¹⁰ Uradni list RS, št. 55/15.

¹¹¹ UL L, št. 306 z dne 23. 11. 2011.

¹¹² Uradni list RS, št. 99/13.

programskih vsebin, ki jih vključuje resolucija, je logično, da te ne morejo spadati v en in edini podprogram v okviru programske klasifikacije. Če bi se pojavila potreba po spremljanju tovrstnih informacij na ta način, pa bi ministrstvo to lahko spremljalo prek dodatnega atributa (obveznega vnosa) na ravni projektov oziroma ukrepov.

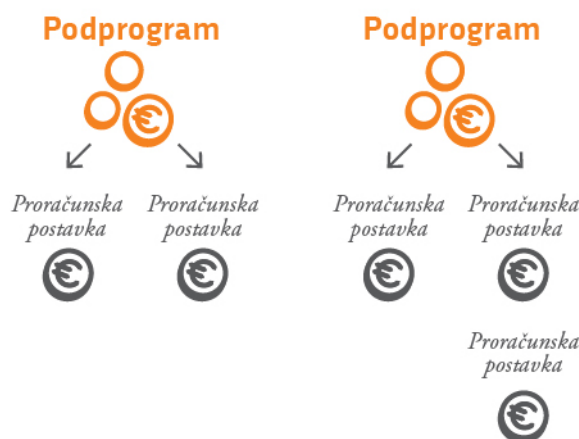
Če se pojavi potreba po spremljanju dodatnih kategorij, ki še niso vključene v obstoječe proračunske klasifikacije, ministrstvo med zahtevane vnose podatkov umesti dodatni atribut, ki omogoča spremljanje (dodatne) želene kategorije. Tako je v preteklosti ministrstvo s pomočjo dodatnih atributov že spremljalo uresničevanje nekaterih dokumentov.

Ministrstvo je v analizi poročanja PFN 2015–2016 navedlo, da informacij, strukturiranih po programski klasifikaciji, ki so del zaključnega računa, v Direktoratu za proračun in širše (vlada, državni zbor, vodstvo NPU in drugi) ne uporabljajo za podrobnejše analize niti kot podporne informacije v procesu odločanja. Ocenjujemo, da bi bilo primerno, da bi ministrstvo v sodelovanju z NPU proučilo, ali in katere vsebinske podatke v okviru programske klasifikacije bi bilo mogoče dodatno spremljati v IS MFERAC, da bi bila njihova uporaba bolj učinkovita pri k ciljem in rezultatom usmerjenem proračunskem upravljanju.

2.2.1.6 Informativna vrednost posameznih kategorij v okviru programske klasifikacije

V finančnih načrtih NPU so podatki izkazani na ravni podprograma, pri čemer je znesek podprograma izračunan tako, da so seštetni zneski proračunskih postavk v okviru tega podprograma (slika 10). V obrazložitvah posebnega dela proračuna pa so vsebinsko predstavljene aktivnosti zgolj na ravni ukrepov in projektov/skupine projektov, zato finančnih načrtov NPU in obrazložitvev finančnih načrtov NPU ni mogoče neposredno primerjati.

Slika 10: Finančno ovrednotenje podprograma v finančnih načrtih NPU

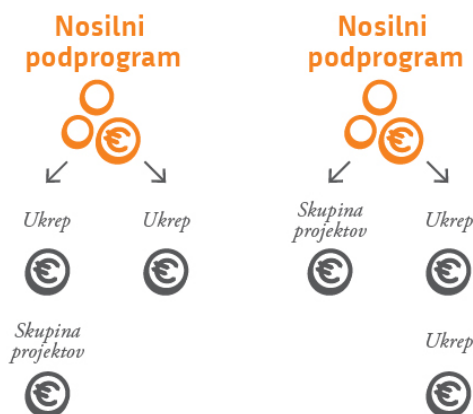


Vira: proračunski priročnik 2014–2015 in proračunski priročnik 2016–2017.

V NRP so finančno ovrednoteni nosilni podprogrami v NRP, kar predstavlja vsoto projektov/skupin projektov in ukrepov, ki so bili uvrščeni v posamezni nosilni podprogram (slika 11). To pomeni, da je bila najnižja raven programske klasifikacije v letih 2015 in 2016 vsebinsko različna v finančnih načrtih NPU

posebnega dela proračuna in NRP. Posledično je bila vsebinsko različna tudi višja raven, torej podprogram oziroma nosilni podprogram (in posledično tudi višji ravni: program in politika).

Slika 11: Način finančnega ovrednotenja nosilnih podprogramov v NRP



Vir: NRP.

2.2.1.7 Izkazovanje stroškov/odhodkov podprogramov

Da bi NPU lahko načrtovali in poročali po programski klasifikaciji, bi bilo po naši oceni potrebno, da bi vse stroške/odhodke (neposredne in posredne) po vsebinskem namenu izkazovali na ravni podprograma (ali nižje enote programske klasifikacije), in sicer tako, da bi bili v okviru posameznih ravni programske klasifikacije vsebinsko izkazani po stroškovnih mestih.

Ministrstvo smo vprašali, ali podprogrami ministrstva predstavljajo stroškovna mesta in mesta odgovornosti¹¹³.

Pojasnilo ministrstva

Podprogrami ne predstavljajo stroškovnih mest. Stroškovna mesta PU v večini uporabljajo glede na svoje notranje-organizacijske enote in je vzpostavljanje stroškovnih mest odvisno le od njih, saj ne moremo posegati v njihovo organiziranost in samostojnost.

Za opredelitev mest odgovornosti je treba najprej opredeliti stroškovna mesta. Tudi ministrstvo je v analizi poročanja PFN 2015–2016 med ključnimi pomanjkljivostmi navedlo, da bi bilo treba jasno določiti odgovornost za izvajanje posameznih podprogramov.

Katere neposredne in posredne stroške je treba pripisati posameznemu stroškovnemu mestu, je odvisno od tega, za kakšen namen/vsebino so stroški nastali. Stroškovna mesta igrajo pomembno vlogo tudi pri

¹¹³ Odgovornost za upravljanje je opredeljena v internih aktih ministrstva, vendar bi se iz programskega pristopa k proračunskemu upravljanju morala opredeliti sočasno z mesti odločanja in stroškovnimi mesti (mesta odgovornosti). Mesta odgovornosti zagotavljajo podlago za proračunsko kontrolo ter kontrolo uspešnosti in učinkovitosti delovanja (točki 3.3.1 in 3.3.2 revizijskega poročila 2015).

ugotavljanju, koliko in katere stroške pripišemo posameznemu rezultatu delovanja NPU in kdo je za to odgovoren.

V IS MFERAC je že razvita funkcionalnost za stroškovna mesta (slika 12), ki so opredeljena glede na institucionalno klasifikacijo in organizacijske enote NPU (OE/STM), in jo NPU tudi uporabljajo.

Slika 12: Primer predvidene uporabe stroškovnega mesta pri dodelitvi pravic porabe v IS MFERAC

Vir: IS MFERAC.

Ugotovili smo, da IS MFERAC v okviru funkcionalnosti Analitika PU omogoča tudi razvrščanje stroškov po podprogramih, vendar bi za to morali NPU prej vsebinsko razčleniti stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na programsko klasifikacijo (glede na svoje potrebe in ob upoštevanju potreb po analizah na ravni celotnega proračuna). Po naši oceni je ministrstvo v vlogi koordinatorja, ki naj bi poskrbel za tvorno sodelovanje vseh NPU pri zagotavljanju enotnega razumevanja in izvajanja evidentiranja stroškov po stroškovnih mestih.

Pri oblikovanju stroškovnih mest poseben problem predstavlja izkazovanje posrednih stroškov (na primer stroški plač¹¹⁴ in materialni stroški). V revizijskem poročilu 2015 smo ugotovili, da je ministrstvo za razvrščanje posrednih stroškov že pripravilo posebne usmeritve PFN leta 2010¹¹⁵ in posebna navodila za

¹¹⁴ Sklepa se, da se stroški plač, materialni stroški in del stroškov za redne investicije (določene proračunske postavke) nanašajo na tako imenovane podporne dejavnosti (posredni stroški). Takšna pavšalna delitev stroškov in odhodkov za programsko proračunsko načrtovanje in poročanje ne zadošča.

¹¹⁵ [URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Proracun/Priprava_proracuna/2011-2012/Navodilo_PFN.pdf], 25. 10. 2018.

pripravo državnega proračuna za leto 2012¹¹⁶, vendar pa jih NPU pri pripravi proračuna za leto 2012¹¹⁷ niso upoštevali, hkrati pa ministrstvo ni vztrajalo pri njihovi uveljavitvi v kasnejših letih.

Tudi v finančnem načrtu ministrstva za leti 2015 in 2016 so načrtovani posredni stroški združeni v en podprogram in se ne delijo med različne podprograme, čeprav pripomorejo k uresničevanju ciljev različnih podprogramov. Ministrstvo je v letih 2015 in 2016 načrtovalo posredne stroške ki so se nanašali na vsebino različnih podprogramov¹¹⁸ ministrstva, le v okviru podprograma *020101 Izvajanje in urejanje javnofinančne politike*. Posredni stroški so bili v obdobju, na katero se nanaša revizija, v podprogram ministrstva vključeni neustrezno. To pomeni, da so bili v podprogramu *020101 Izvajanje in urejanje javnofinančne politike* izkazani previsoki stroški, v vseh ostalih podprogramih pa prenizki stroški.

Ministrstvo je po naši oceni ključni deležnik, ki ima pristojnost vzpostaviti in zagotoviti pregleden in enoten sistem evidentiranja in izkazovanja vsebin v okviru programske klasifikacije. Ministrstvo v letih 2015 in 2016 ni sprejelo odločitve o tem, ali naj bi bilo stroškovno računovodstvo najprimernejši pristop v smislu učinkovitega proračunskega upravljanja, zato tudi ni vlagalo naporov v spodbujanje in ozaveščanje NPU glede pomembnosti tega pristopa.

Ministrstvo smo zaprosili za podatke o stroških dela in materialnih stroških, ki jih je povzročalo izvajanje njegovih podprogramov v letih 2015 in 2016. Ugotovili smo, da ministrstvo s točnim podatkom o tem, koliko stroškov dela in materialnih stroškov povzroči posamezni podprogram, ne razpolaga, čeprav bi IS MFERAC te informacije (stroškovna mesta, vodenje analitike) že lahko podpiral (slika 12 in slika 13).

¹¹⁶ [URL: http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/proracun/priprava_proracuna/arhiv/i_proracunski_prirocni_k_ter_druga_navodila_za_pripravo_financnih_nacrtoev/], 25. 10. 2018.

¹¹⁷ Revizijsko poročilo 2015.

¹¹⁸ Podprogrami ministrstva so bili v letih 2015 in 2016: *020101 Izvajanje in urejanje javnofinančne politike*, *020303 Javnopravne evidence in nadzor revidiranja*, *030302 Članstvo v mednarodnih institucijah*, *030303 Razvojno sodelovanje in mednarodna pomoč*, *030305 Izvajanje Sporazuma o vprašanjih nasledstva*, *060201 Finančna izravnava občinam*, *060401 Regionalni razvoj*, *090601 Poprava krivic in odškodnine*, *140403 Spodbujanje izvoza*, *140602 Poroštva in jamstva*, *140603 Upravljanje s finančnim premoženjem*, *210101 Izplačevanje pravic*, *220102 Servisirane obresti iz naslova domačega dolga*, *220202 Servisirane obresti iz naslova tujega dolga*, *220301 Stroški financiranja in upravljanja z dolgom*, *220401 Upravljanje z denarnimi sredstvi*, *230101 Tekoča proračunska rezerva*, *230201 Rezerva Republike Slovenije in* *240101 Plačila prispevka v proračun Evropske unije*.

Slika 13: Funkcionalnosti IS MFERAC za stroškovna mesta

DPS-06-31 Delitev pravic porabe

Dokument Uredi Postopki Orodja Pomoč

Seznam dokumentov

S	Dokument	Oznaka	PU	Naziv PU	Leto	Datum vloge

PP Konto Šifra NRP Podkonto OE/STM Naziv OE/STM Analitika PU Naziv analitike PU

Dodaj Vrni Kopiraj Briši

Skupaj: 0,00

Iščem podatke ki ustrezajo pogledu ... Urejeno po oznaki dokumenta

Vir: IS MFERAC.

V reviziji smo želeli ugotoviti, ali obstaja NPU, ki v okviru IS MFERAC evidentira odhodke po podprogramih. Ministrstvo nam je pojasnilo, da je v okviru IS MFERAC predvidena funkcionalnost za stroškovna mesta po podprogramih, in sicer Analitika PU (slika 12 in slika 13), vendar je bila funkcionalnost v obdobju, na katero se nanaša revizija, vnaprej določena in uporabljena le v enem primeru vsebinskega spremljanja odhodkov, in sicer v primeru spremljanja odhodkov, nastalih kot posledica migrantskega toka.

V zvezi z vsebinskim spremljanjem odhodkov nas je ministrstvo napotilo še na Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport (v nadaljevanju: MIZŠ), ki naj bi po navedbi ministrstva veljalo za primer dobre prakse pri vodenju analitik. Pri MIZŠ smo preverili, na kakšen način vodi analitične evidence.

Primer:

Ugotovili smo, da MIZŠ vodi analitične evidence v okviru IS MFERAC in ločeno tudi v excelovih preglednicah, ki pa ne vsebujejo podrobnejše razčlenitve stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, ki bi omogočale ustrezno delitev stroškov med podprograme. Analitične evidence tudi ne vsebujejo take razčlenitve stroškov proračunskih postavk, ki bi zagotavljale informacije o vseh stroških posameznih podprogramov oziroma rezultatov MIZŠ in bi lahko bile podlaga za oblikovanje ključev za delitev posrednih stroškov MIZŠ po podprogramih.

Pojasnilo ministrstva

Glavni razlog, zakaj stroški podprogramov v proračunu še niso razporejeni na podprograme, je težko navesti. Dejstvo je, da prehod iz spremljanja kategorij po ekonomskih namenih na programski pristop v različnih državah poteka različno hitro, vsem pa je skupno to, da je dolgotrajen proces. Države se tudi pri tem prehodu odločajo zelo različno, nekatere se bolj usmerijo v spremljanje ciljev po programski klasifikaciji odhodkov, druge stremijo k natančni razmejitvi stroškov po posameznih programih.

Ministrstvo ni vzpostavilo analitike, ki bi omogočala natančno razmejitev stroškov po posameznih podprogramih. Za to trenutno ni pravih potreb. Ministrstvo je opozorilo, da so pristopi k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna lahko različni, od natančne razmejitve stroškov po posameznih podprogramih do izvajanja raznih evalvacij, spremljanja učinkov ali le spremljanja izidov. Nekateri imajo lahko alokativne posledice, drugi samo informacijsko vrednost. Vsaka država se odloči glede na ustrezno situacijo.

Postavlja se vprašanje, če bi striktna delitev posrednih stroškov na posamezne podprograme prinesla tako dodano vrednost, da bi upravičila napor pri ugotavljanju teh stroškov.

Ministrstvo v reviziji ni izkazalo, da je proučilo dobre in slabe prakse drugih držav, niti se ni opredelilo do tega, kaj naj bi bil ustrezen pristop (model) k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja. Ocenjujemo, da bi bilo primerno, da bi ministrstvo proučilo, ali naj pristopi k stroškovnemu računovodenju, ki je bilo predvideno v strategiji razvoja javne uprave, ali pa naj se na podlagi izvedenih analiz prednosti in slabosti obstoječih različnih modelov odloči za drug, ustrežnejši pristop.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo v posebnem dokumentu ni zapisalo, da je proučilo dobre in slabe prakse drugih držav. Vsekakor pa je treba poudariti, da ministrstvo stalno spremlja, kateri pristopi obstajajo v teoriji in praksi, da proučuje, kateri od načinov programskega proračuna bi bili za Slovenijo najbolj primerni, ter redno spremlja aktualne novosti na področju programskega proračuna. Vse to prek:

- udeležbe na sestankih OECD na temo Programskega proračuna in Proračunskega upravljanja;
- proučevanja priporočil, ki so jih za Slovenijo pripravili mednarodni strokovnjaki (na primer *Slovenia: Performance Information to Support Better Budgeting*¹¹⁹);
- proučevanja raziskav mednarodnih organizacij, ki nastanejo na podlagi izpolnjenih vprašalnikov (predvsem) držav članic OECD (na primer *Government at a Glance 2017*¹²⁰, *Budgeting Outlook 2018*);
- proučevanja relevantne literature s tega področja (na primer *Performance Budgeting, Linking funding and results*¹²¹);

¹¹⁹ Brumby, J., van Eden, H. in Joyce, P. (2004) *Slovenia: Performance Information to Support Better Budgeting* (Washington, D.C.: International Monetary Fund).

¹²⁰ Ministrstvo je dne 18. 6. 2018 predložilo nekaj strani iz gradiva OECD: *Government at a Glance 2017* OECD: *Budgeting Outlook 2018*, International Monetary Fund: *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*, International Monetary Fund - Public Financial Management Blog: *Unit Costs and Performance Budgeting*, International Monetary Fund - Public Financial Management Blog: *Simplify Program Budgeting: Is There a Place for 'Activities' in a Program Classification*, International Monetary Fund: *Slovenia: Performance Information to Support Better Budgeting*.

¹²¹ Robinson, M. (2007) *Performance Budgeting, Linking Funding and Results* (Washington, D.C.: International Monetary Fund).

- proučevanja strokovnih člankov in objav s tega področja (na primer *Unit Cost and Performance Budgeting, Simplify Program Budgeting: Is there a Place for Activities in a Program Classification?*¹²²);
- izobraževanja zaposlenih v okviru visoko specializiranih delavnic na temo programskega proračuna;
- podiplomskega izobraževanja zaposlenih na ministrstvu s področja programskega proračuna in ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti.

Po naši oceni je funkcionalnost Analitika PU za stroškovna mesta glede na programsko klasifikacijo v IS MFERAC tehnično že razvita, tako da bi bilo členjenje stroškov po stroškovnih mestih v okviru posameznih ravni programske klasifikacije mogoče, vendar opozarjamo, da je za ustrezno vsebinsko členjenje stroškov odgovoren vsak posamezen NPU, ki pozna vsebino svojega delovanja in s tem osnovo za vsebinsko razvrščanje ter ustrezno pripisovanje stroškov ravnem programske klasifikacije.

2.2.2 Analitične evidence, analiziranje in uporaba informacij

K ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje zahteva uporabo in povezovanje finančnih in nefinančnih podatkov in informacij za finančno in vsebinsko načrtovanje delovanja, spremljanje delovanja, različne (tudi kompleksne) analize, odločanje in ukrepanje. Načrtovanje delovanja NPU in odločanje proračunskih upravljavcev po programskem pristopu mora izhajati tudi iz proračunskih informacij, analitično zaznanih potreb, pravilno ugotovljenega stanja aktivnosti (zaključenih ali v teku) in virov ter biti usmerjeno v reševanje problematike in stalno izboljševanje.

Ugotovili smo, da niti predpisi niti ministrstvo od NPU ne zahtevajo analiz stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih glede na programsko klasifikacijo, NPU pa jih lahko vodijo glede na lastne potrebe. IS MFERAC NPU omogoča razvrščanje in posledično analiziranje stroškov po stroškovnih mestih glede na programsko klasifikacijo, vendar pod pogojem, da posamezni NPU predhodno vsebinsko natančno določi način členjenja stroškov po namenu/vsebini. Kot primer natančne določitve vsebine stroškov navajamo Navodilo ministrstva za povračila stroškov, nastalih kot posledica migrantskega toka¹²³, posredovano osmim NPU.

Ocenjujemo, da je kreiranje dopolnitev ali novih funkcionalnosti IS MFERAC zgolj tehnična rešitev, ki pa se lahko izvede šele po tem, ko so določene vsebine in nameni razvrščanja stroškov.

Ministrstvo se še ni odločilo, ali naj pristopi k izvajanju stroškovnega računovodstva glede na programsko klasifikacijo v okviru vseh NPU. Zato NPU ni podalo navodil ali usmeritev z natančnimi napotki in primeri dobre prakse.

Ocenjujemo, da potrebe po razčlenjevanju stroškov obstajajo. Nenazadnje je v okviru strategije razvoja javne uprave v podpoglavju *Ciljno stanje* v okviru poglavja 6.2.1 *Programski proračun* predvideno, da se do leta 2020 dosledno izpelje programski proračun v smeri stroškovnih mest.

¹²² Robinson, M. (2010) *Unit Cost and Performance Budgeting, Simplify Program Budgeting: Is there a Place for Activities in a Program Classification?* *Public Financial Management Blog: Making Public Money Count – Fiscal Affairs Department* (Washington, D.C.: International Monetary Fund).

¹²³ Št. 4102-114/2015/1 z dne 1. 10. 2015.

Potrebe po ustreznem razčlenjevanju stroškov po podprogramih normativno izhajajo vsaj iz:

- tretjega odstavka 2. člena ZJF, ki določa načelo učinkovitosti in gospodarnosti porabe javnofinančnih sredstev;
- 4. točke drugega odstavka 16. člena ZJF, ki določa, da morajo obrazložitve finančnega načrta obsegati izhodišča in kazalce, na katerih temeljijo izračuni in ocene potrebnih sredstev;
- prvega odstavka 62. člena ZJF, iz katerega izhaja, da so poročila o dosežnih ciljih in rezultatih podlaga za presojo na vladi in v državnem zboru, hkrati pa iz četrtega odstavka 62. člena ZJF izhaja, da minister, pristojen za finance, predpiše enotno metodologijo za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih (minister ima torej pristojnost določiti pripravo takih poročil, iz katerih so dejansko razvidne vsebine ter doseženi cilji in rezultati);
- prvega odstavka 10. člena navodila o pripravi zaključnega računa, ki določa, da mora poročilo o doseženih ciljih in rezultatih vsebovati tudi oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja NPU, navedeno oceno pa je mogoče pripraviti le na podlagi ustreznih informacij o vsebini stroškov;
- 4. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, na podlagi katerega bi bilo potrebno spremljanje in vrednotenje razvojnih politik¹²⁴;
- drugega odstavka 21. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, ki zahteva, da so v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih izkazani podatki o doseganju vhodnih kazalnikov (učinkovitost in gospodarnost delovanja) in neposredni učinki za izvedbo določene dejavnosti (ukrepi in projekti) na ravni podprogramov;
- tretjega odstavka 21. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, ki zahteva tudi pripravo poročil o učinkovitosti razvojnih politik, v katerih se ocenjuje učinkovitost politik, programov in podprogramov s finančnega vidika (učinkovitost in gospodarnost) in z vidika uresničevanja ciljev (uspešnost);
- 20. do 25. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, ki določajo način spremljanja in spreminjanja razvojnih politik vlade ter poročanje; spreminjanje razvojnih politik vlade mora v skladu s 25. členom uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja temeljiti na prioritetah vlade, uspešnosti in učinkovitosti politik;
- 39. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja, ki določa, da je v obrazložitvah predloga finančnega načrta treba navesti izhodišča in kazalnike, na katerih temeljijo izračuni in ocene potrebnih sredstev. Pri tem naj bi po naši oceni izhodišča predstavljala realizacijo preteklih let po posameznih vsebinah stroškov ali kalkulacije in informacije predračunskega razčlenjevanja stroškov po vsebinah.

Ministrstvo in NPU nimajo ustreznih podatkov za predračunsko in obračunsko računovodstvo ter analiziranje.

Za oceno in izračun stroškovne uspešnosti/učinkovitosti ter učinkovitosti in gospodarnosti delovanja potrebujemo podatke o stroških na enoto rezultata (na primer: primerjave stroškov na enoto rezultata v povezavi z doseganjem cilja¹²⁵). Za izračun lastne cene rezultata potrebujemo podatke o neposrednih in posrednih stroških, ki so povezani s tem rezultatom. To pa omogoča samo členitev stroškov po stroškovnih mestih. Takšne realne podatke o stroških na enoto rezultata zagotavlja le vsebinska členitev stroškov. Oceno učinkovitosti in gospodarnosti je mogoče pripraviti bodisi s primerjavo istovrstnih

¹²⁴ Načrtovanje odhodkov se zaradi neustrezne kakovosti podatkov v IS APPrA ne izvaja, kot je predvideno (revizijsko poročilo 2015).

¹²⁵ Na primer: koliko stane izvedba programa za brezposelne, na podlagi katerega je bilo zaposlenih 100 brezposelnih.

storitev pri različnih NPU bodisi s primerjavo storitev javnih in zasebnih izvajalcev (na primer odločanja o javno-zasebnem partnerstvu). Zato je členjenje stroškov po vsebini pogoj za izvedbo realnih primerjav in s tem za oceno o učinkovitosti.

Po naši oceni potreba po analizi stroškov in uporabi podatkov obstaja, saj je to tudi namen računovodskega sistema in k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja. Nenazadnje je tudi računsko sodišče v preteklosti pri izvedbi revizij smotrnosti poslovanja pozivalo NPU za predložitev posameznih podatkov in informacij in pogosto ugotavljalo, da NPU s potrebnimi podatki ne razpolagajo¹²⁶. Da ustreznih podatkov o stroških po vsebini oziroma po posameznih ravneh programske klasifikacije ni, smo ugotovili tudi v okviru te revizije.

V letih 2015 in 2016 je vsak NPU lahko v IS MFERAC odprl stroškovna mesta po svoji potrebi (v okviru funkcionalnosti Analitika PU), vendar pa je bila v praksi uporabljena le funkcionalnost za analitiko po stroškovnih mestih (OE/STM), ki je bila vezana na organizacijske enote. Na podlagi navedenega dejstva ocenjujemo, da v IS MFERAC tudi kreiranje stroškovnih mest po drugih atributih (na primer glede na programsko klasifikacijo) ne bi smelo povzročati težav. Zato bi bilo po naši oceni potrebno proučiti, kakšne so potrebe posameznih NPU glede vsebinskega členjenja in zajemanja stroškov. Na podlagi rezultatov takšne analize pa bi bilo mogoče oblikovati zbirne vsebinske parametre, ki se pojavljajo pri enem ali več NPU (kot na primer: vsi odhodki za šport, vsi odhodki za ceste in podobno). Oceno utemeljujemo z dejstvom, da NPU za lastne potrebe pogosto vodijo ločene evidence izdatkov po namenih, kar pomeni neučinkovitost poslovanja glede na to, da obstaja možnost evidentiranja stroškov po namenih v okviru IS MFERAC. Na ta način evidentirani podatki bi bili po naši oceni lahko neposredno uporabljivi pri načrtovanju in spremljanju porabe sredstev v povezavi z doseganjem ciljev.

Podatke iz IS MFERAC je mogoče izvoziti v različnih oblikah .xls, .txt, .csv in podobno, kar omogoča PU pripravo lastnih poročil.

V nadaljevanju predstavljamo pojasnila ministrstva glede možnosti izvajanja analiz stroškov ter hkrati pristop, ki potrjuje, da je glavna slabost ministrstva neustrezno definiranje vsebinskih potreb ter dejstvo, da ni vzpostavilo mehanizma, na podlagi katerega bi NPU stroške evidentirali po vsebini oziroma glede na programsko klasifikacijo.

¹²⁶ Na primer revizijska poročila *Uspešnost in učinkovitost sistema odločanja o pravicah iz javnih sredstev*, [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K34F3EB4FC86F050AC1257BA5002C1448/\\$file/OPJSnaCSD.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K34F3EB4FC86F050AC1257BA5002C1448/$file/OPJSnaCSD.pdf)], 25. 10. 2018, *Učinkovitost in uspešnost ukrepov za integracijo humanitarnih migrantov*, [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF89D870C8186E4EEC125807D004E10B5/\\$file/Integracija_migrantov.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF89D870C8186E4EEC125807D004E10B5/$file/Integracija_migrantov.pdf)], 25. 10. 2018, *Učinkovitost mladinske politike*, [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K41EB932606AF509EC12580E2005565E3/\\$file/Mladi.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K41EB932606AF509EC12580E2005565E3/$file/Mladi.pdf)], 25. 10. 2018.

Primer:

1. Ali bi Ministrstvo za kulturo lahko izračunalo strošek gledališke dejavnosti na državljana v letu 2015?

Pojasnilo ministrstva

Labko bi, če bi ministrstvo evidentiralo stroške tako, da bi strošek označilo kot gledališka dejavnost.

2. Ali bi MIZŠ lahko izračunalo povprečne stroške celotnega osnovnošolskega izobraževanja državljana?

Pojasnilo ministrstva

Ovisno od tega, kaj predstavlja stroške celotnega osnovnošolskega izobraževanja državljana. Če v nabor podatkov za izvedbo analize sodijo le stroški – transferi ministrstva šolam, potem da.

3. Ali bi Ministrstvo za infrastrukturo lahko izračunalo stroške gradnje in vzdrževanja avtocest v letu 2015 na vozilo, registrirano v Republiki Sloveniji?

Pojasnilo ministrstva

Da, če Ministrstvo za infrastrukturo vodi stroške gradnje in vzdrževanja avtocest.

Na podlagi pojasnil ministrstva ocenjujemo, da bi morali vsebinske potrebe opredeliti načrtovalci politik v sodelovanju s skrbniki proračunskih postavk. Faza strateškega in izvedbenega načrtovanja je po naši oceni najbolj pomembna pri določitvi vsebin načrtovanih stroškov, pri čemer je bistvenega pomena, da se pri vsakem strošku določi nosilni NPU, ki bo izvedel in plačal projekt/skupino projektov ali ukrep. Na ta način bi bilo mogoče tudi natančno spremljati vložke vseh aktivnosti za doseganje konkretnih ciljev. Podrobnejše razčlenitve proračunskih postavk bi tako glede na zaznane potrebe morali voditi skrbniki že pri določanju njihovih ciljev po posameznih pristojnih ministrstvih, ki vodijo analitiko realizacije proračunskih postavk. Posebej takšne vrste analitično vodenje odhodkov/stroškov sistemsko ni opredeljeno in zahtevano.

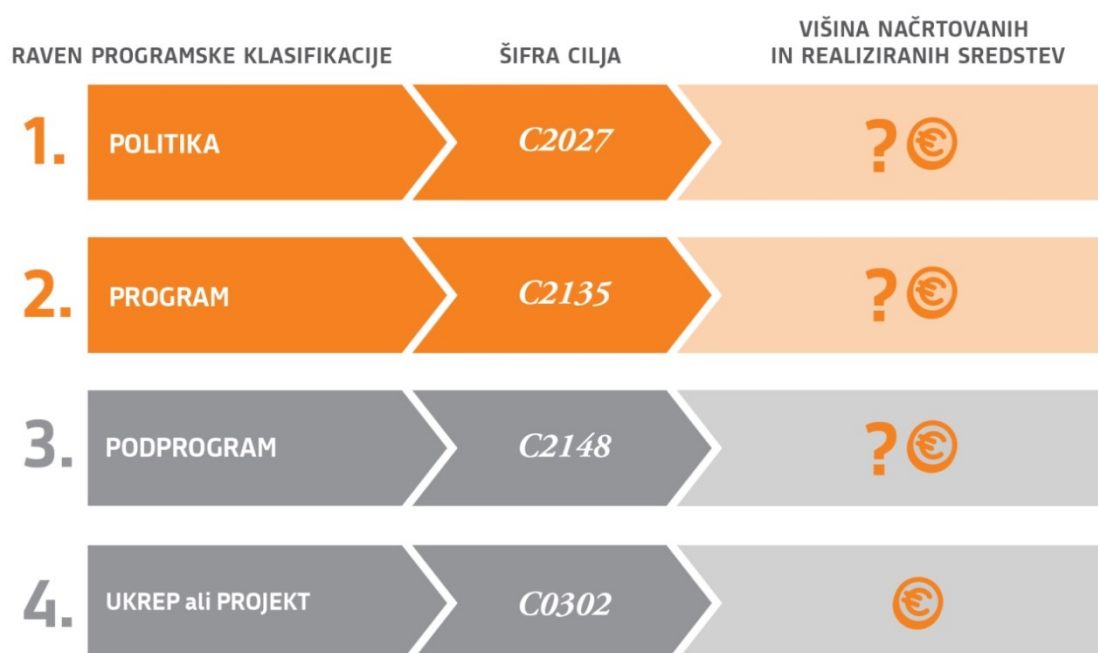
Izmed glavnih koristi k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja bi morale biti ustvarjanje informacij o smotrnosti delovanja NPU za notranje (upravljavce) in zunanje uporabnike (zunanje zainteresirane javnosti). Ustrezni in zadostni podatki ter informacije bi morali NPU tudi omogočati učinkovitejše upravljanje virov, aktivnosti in projektov, torej učinkovitejše upravljanje proračunskih sredstev. Da bi NPU lahko učinkovito uporabili informacije o delovanju, bi morali vnesti ustrezne podatke in jih analizirati. Aplikacija SAPPrA je poleg zagotavljanja informacij za merjenje uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti delovanja NPU na ravni podprogramov namenjena tudi zagotavljanju podatkov in informacij za pripravo poročil¹²⁷ in analiz. Takšno podporo pa lahko aplikacija zagotavlja le z verodostojnimi in kakovostnimi¹²⁸ podatki ter informacijami, integracijo finančnih in nefinančnih podatkov ter možnostjo izdelave analiz za ocenjevanje smotrnosti delovanja NPU za ravni podprograma, programa in politike.

¹²⁷ Poročanje o doseženih ciljih oblikuje podlago za analiziranje dosežkov in oblikovanje prihodnjih ciljev ter usmeritev delovanja. Poročila so tudi podlaga za ugotavljanje odgovornosti.

¹²⁸ Sodila glede lastnosti in kakovosti podatkov ter informacij izhajajo iz predpisov in dobre prakse, ki se nanaša na vsebino procesa priprave in poročanja o proračunu, kakor tudi iz informacijskih kriterijev, na primer COBIT 4.1. V tej reviziji smo se omejili na pravočasnost, pomembnost, celovitost in točnost.

Ministrstvo smo zaprosili za finančne podatke o porabi sredstev v letu 2016 pri doseganju posameznega cilja (slika 14) na različnih ravneh programske klasifikacije. Ministrstvo nam je posredovalo podatke o porabi sredstev za ukrep 1611-11-0008 Plačevanje članarin, s katerim se je uresničeval cilj na najnižji ravni (C0302 Plačevanje članarin). To je bilo v tem primeru mogoče, ker se je za uresničitev tega cilja izvajal zgolj en ukrep. Za cilje na višjih ravneh (C2148 Učinkovitejša finančna in vsebinska udeležba RS v relevantnih mednarodnih institucijah, C2135 Načrtovanje in izvajanje MRS RS in oblikovanje politik ter načrtovanje MRS v okviru mednarodnih organizacij in povezav in C2027 Zastopanje in uveljavljanje političnih, varnostnih, gospodarskih in drugih interesov RS in njenih državljanov v svetu in pri mednarodnih organizacijah) pa nam ministrstvo želenih podatkov ni posredovalo, ker s podatki ne razpolaga.

Slika 14: Načrtovana in realizirana višina sredstev pri doseganju posameznega cilja na različnih ravneh programske klasifikacije v letu 2016



Vir: Posebni del proračuna za leto 2016, Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2016 in podatki ministrstva.

Pojasnilo ministrstva

Neposredna povezava med cilji in finančnimi podatki ni mogoča, saj nikoli ni bil namen ciljev povezovati s finančnimi podatki. Cilji so povezani s programsko strukturo proračuna, vendar ne na način, da bi lahko prek nje posamezne cilje vrednostno izrazili. Cilj je mogoče ovrednotiti le na ravni neposrednega učinka in še to ob pogoju, da je na ta cilj vezan ukrep/skupina projektov, ki ne zasleduje nobenega drugega cilja (neposrednega učinka). Če poenostavimo, ima vsak neposredni učinek svoj ukrep/skupino projektov, s čimer se skuša doseči ta cilj. Na drugi strani pa se lahko s posameznim ukrepom/skupino projektov zasleduje več različnih ciljev na ravni neposrednega učinka. Tako ni mogoče ugotoviti (finančno izraziti), kolikšen del tega ukrepa/skupine projektov prispeva k kateremu izmed ciljev¹²⁹.

¹²⁹ Eden takšnih primerov je tudi ukrep 1811-11-0001 Bilateralno sodelovanje, ki prispeva k uresničevanju kar 17 ciljev (neposrednih učinkov). Ker ti cilji prispevajo k različnim nadrejenim ciljem iz različnih podprogramov in celo različnih programov, je vrednost ukrepa 1811-11-0001 Bilateralno sodelovanje nemogoče razdeliti in ugotoviti, kolikšen delež ukrepa prispeva k uresničevanju posameznega cilja.

Ocenjujemo, da bi bilo potrebno, da bi ministrstvo proučilo, ali bi bilo treba kakorkoli spremeniti ali nadgraditi sistem določanja in spremljanja doseganja ciljev v povezavi z načrtovanimi in porabljenimi sredstvi. Po naši oceni namreč obstoječi sistem ne zagotavlja jasnih odgovorov na vprašanja, kako izvedeni ukrepi oziroma projekti/skupine projektov prispevajo k doseganju ciljev v primerih, kadar se z izvedbo enega ukrepa prispeva k uresničitvi več ciljev. Na ta način bi bilo namreč mogoče izvajati analize rezultatov poslovanja glede na finančne vloške. Vendar pa je pri tem treba proučiti, ali naj bi bil tak sistem sploh primeren in izvedljiv ter bi prinašal želene učinke. Po drugi strani pa ocenjujemo, da obstoječa praksa spremljanja in poročanja o doseganju ciljev ni povsem ustrezna, saj glede na rezultate (poročila o doseženih ciljeh in rezultatih) zahteva prevelike vloške (kadrovske viri, finančni viri, čas, razvoj aplikacij). Iz poročil namreč pogosto ni mogoče razbrati, ali in kako je posamezni ukrep oziroma projekt dejansko prispeval k doseganju več ciljev in koliko denarja je bilo za uresničitev cilja potrebnega in porabljenega.

2.2.3 Ocena ustreznosti računovodskih podatkov in informacij iz IS MFERAC

Ocenjujemo, da so računovodski podatki iz IS MFERAC ustrezno izkazani in uporabljeni v dokumentih načrtovanja in poročanja v okviru ekonomske klasifikacije. Podatki v okviru programske klasifikacije so v teh dokumentih izkazani le do ravni podprograma. Podatki iz nižjih ravni (vsebina in zneski v okviru proračunskih postavk) v dokumentih poročanja niso razkriti. Vsebina v okviru podprogramov tako v dokumentih poročanja ni podrobno izkazana.

IS MFERAC omogoča, da se lahko podatki po vsebinskem namenu posameznih odhodkov pridobijo na podlagi poizvedb, vendar zgolj pod pogojem, da vsebinske namene odhodkov posamezni NPU vnaprej opredelijo. Taka praksa je bila na podlagi navodila ministrstva uporabljena v enem primeru, ko je bila predvidena funkcionalnost IS na podlagi vnaprejšnje vsebinske določitve stroškovnih mest pri več PU učinkovito izkoriščena (spremljanje odhodkov, nastalih kot posledica migrantskega toka, povezava s točko 2.2.1.7 tega poročila).

Ministrstvo ne vzpodbuja NPU k vzpostavitvi takega računovodstva (računovodsko spremljanje po stroškovnih mestih in nosilcih), ki bi v celoti zagotavljalo dovolj kakovostne podatke in informacije za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. Poleg tega predpisi ne zavezujejo NPU, da evidentirajo stroške po stroškovnih mestih in nosilcih. Tako NPU lahko odhodke zbirajo in analizirajo po vsebinskih namenih, vendar v ločenih evidencah, torej izven okvirov IS MFERAC, kar pomeni dodatno delo in posledično zmanjšuje učinkovitost poslovanja NPU.

Vsi odhodki/stroški tudi niso nujno evidentirani po vsebinskem namenu (kot na primer posredni stroški, za katere ni vnaprej določen ključ delitve glede na vsebino). Ministrstvo ne usmerja (s priporočili) NPU pri zbiranju in analiziranju odhodkov po vsebinskih namenih, ne izvaja izobraževanj in ne izvaja aktivnosti za povečanje zavedanja o pomenu vsebinskega evidentiranja odhodkov, ki so pogoj za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje.

Ministrstvo in drugi deležniki (vlada, državni zbor, vodstvo NPU in drugi) podatkov, strukturiranih po programski klasifikaciji iz zaključnega računa, ne uporabljajo za podrobnejše analize niti kot podporne informacije v procesu odločanja.

Ministrstvo je zadolženo za vzpostavitev programskega proračuna, za vzpostavitev sistema enotnega evidentiranja in uporabe računovodskih podatkov v okviru IS MFERAC in pripravo ustreznih navodil. Za

izvajanje navodil in poslovanje ter za razporejanje stroškov po programski klasifikaciji pa so odgovorni NPU. Po naši oceni posebni del proračuna, poročila o realizaciji finančnih načrtov NPU ter obrazložitve realizacije finančnih načrtov NPU v zaključnem računu proračuna vsebujejo podatke o porabljenih finančnih sredstvih, nimajo pa zadostne sporočilne vrednosti glede vsebine in namena odhodkov. Zaradi pomanjkljivih informacij v posebnem delu proračuna in zaključnega računa proračuna upravljavci proračunskih sredstev, vlada, državni zbor, računsko sodišče in javnost ne pridobijo pričakovanih informacij.

2.3 Medsebojna povezanost procesov v proračunskem ciklu

Da bi odgovorili na vprašanje, *ali so procesi načrtovanja, izvrševanja in poročanja o izvršitvi v proračunskem ciklu med seboj ustrezno vsebinsko povezani*, smo preverjali:

- ali ima ministrstvo na ustrezen¹³⁰ način predpisane poslovne procese proračunskega cikla: načrtovanja, izvrševanja in poročanja o državnem proračunu (slika 3), vključno z opredelitvijo informacijskih in dokumentacijskih tokov v teh procesih;
- ali je proces izvrševanja državnega proračuna vsebinsko povezljiv s procesom načrtovanja in poročanja o izvršitvi (jasno je določen način povezovanja med programsko in ekonomsko klasifikacij¹³¹);
- ali sta programska in ekonomska klasifikacija stabilni ter ali je zagotovljeno vsebinsko in tehnično sledenje spremembam;
- ali ima ministrstvo opredeljena tveganja za načrtovanje, izvrševanje in poročanje o izvršitvi državnega proračuna po programskem pristopu in oceno IT tveganj za IS MFERAC.

K ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v reviziji pomeni ciklični proces načrtovanja, izvrševanja, ocenjevanja in poročanja o (pod)programih in je lahko učinkovito le, če so posamezni procesi ter IS (slika 3), ki jih podpirajo, ustrezno opredeljeni v pravnih podlagah. Za učinkovito proračunsko upravljanje bi ministrstvo moralo natančno popisati procese ter informacijske tokove, ki naj bi bili vsebinsko povezani. S tem naj bi ministrstvo zagotovilo podlago za zagotovitev povezav v arhitekturi IS za procese, ki jih podpira.

Ugotovili smo, da proces načrtovanja in poročanja o izvršitvi proračuna nista ustrezno urejena v predpisih (povezava s točko 2 tega poročila). To je leta 2011 ugotovila tudi notranja revizijska služba ministrstva, ki je med drugim izrecno priporočila ministrstvu, glede na spremembe, ki jih je uvedla uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja v postopku priprave državnega proračuna, da v okviru priprave opisov ključnih poslovnih procesov opredeli informacijske in dokumentacijske tokove ter da v predpisih na novo definira potrebne aktivnosti, odgovorne osebe in njihove naloge pri posameznih aktivnostih. Ministrstvo ni izkazalo, da je realiziralo navedena priporočila notranja revizijske službe.

¹³⁰ Proračunski cikel je ustrezno popisan, če obstajajo jasni in ažurni popisi procesov načrtovanja, izvrševanja in poročanja, ki temeljijo na predpisih (ZJF in uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja) ter so opredeljeni informacijski in dokumentacijski tokovi v teh procesih. Na pomanjkljivosti v popisih procesov smo opozorili v revizijskem poročilu 2012 (točki 2.1.1 in 2.1.2).

¹³¹ S predpisi je določena najnižja raven ekonomske in programske klasifikacije.

*Ukrep ministrstva**Ministrstvo je v letu 2017 pristopilo k ažuriranju postopkov.*

Ministrstvo smo zaprosili, naj nam predloži popise procesov načrtovanja, izvrševanja in poročanja o državnem proračunu. Ministrstvo je predložilo zgolj interni delovni dokument Delovne naloge in poslovni procesi v Sektorju za proračun iz leta 2013, ki vsebuje zgolj popis aktivnosti v procesu sprejemanja proračuna in poročanja o izvršitvi, ne pa natančnih opisov procesov za zagotavljanje konkretnih podatkov, vključno z opisom vrste podatkov in načina prenosa med sistemi ter odgovornih oseb za izvedbo teh aktivnosti. Dokument Delovne naloge in poslovni procesi v Sektorju za proračun procesov načrtovanja, izvrševanja in poročanja o izvršitvi proračuna ne predstavi procesno, ne vsebuje procesnih diagramov in iz njega niso razvidni informacijski ter dokumentacijski tokovi med procesi v proračunskem ciklu. Brez opredelitve procesov in storitev IT pa ni mogoče zagotavljati natančnih zadolžitev, odgovornosti, sistema merjenja za vrednotenje IT storitev in povezljivosti procesov ter IS. Zaradi tega obstaja tveganje, da vsebina podatkov in prenosi podatkov med IS niso poenoteni, ponovljivi in preverljivi, vendar tega tveganja v reviziji nismo preverjali.

*Ukrep ministrstva**Ministrstvo je po obdobju, na katero se nanaša revizija, pripravilo opise ključnih poslovnih procesov, ki se izvajajo v Direktoratu za proračun in Direktoratu za javno računovodstvo.*

V letih 2015 in 2016 nista bili spremenjeni strukturi programske in ekonomske klasifikacije, zaradi česar lahko ugotovimo, da sta bili strukturi stabilni.

Ministrstvo smo pozvali napredložitev registra (in ocene) tveganj za področje/procese računovodstva, priprave proračuna, izvrševanja proračuna in poročanja o izvršitvi proračuna. Zahtevanih dokumentov, razen registra tveganj za področje računovodstva, od ministrstva nismo prejeli.

*Pojasnilo ministrstva**Registri tveganj za področje priprave proračuna, izvrševanja proračuna in poročanja o izvršitvi proračuna so v pripravi. V porevizijskem poročilu v zvezi z revizijo Učinkovitost delovanja aplikacije SAPPrA pri zagotavljanju podpore k ciljem in rezultatom usmerjenemu proračunskemu procesu je določen rok za izdelavo 31. 12. 2018.**Register tveganj za področje računovodstva je bil pripravljen na podlagi poslovnih procesov leta 2008 in se je po potrebi dopolnjeval tako, da se v celoti do letošnjega leta ni posodobil. Direktorat ima v letošnjem letu v načrtu ponoven popis vseh delovnih procesov, kar bo tudi podlaga za posodobitev registra tveganj.*

V reviziji smo ugotovili, da ministrstvo registra tveganj za IS MFERAC04 v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni imelo.

*Ukrep ministrstva**Ministrstvo je po obdobju, na katero se nanaša revizija, popisalo tveganja, povezana s procesi v okviru Direktorata za proračun¹³².*

¹³² Register tveganj SUSEU/EC, februar 2018; Register tveganj – MF, Direktorat za proračun, Sektor za javnofinančne analize in koordinacijo ekonomske politike, verzija 1, maj 2018; Delovne naloge in poslovni procesi v sektorju za razvoj sistema proračuna, maj 2018; Register tveganj – MF, Direktorat za proračun, Sektor za sistem financiranja lokalnih skupnosti, verzija 1, december 2017.

Ministrstvo ocene tveganj IT za obstoječi IS MFERAC ni imelo izdelane.

Ukrep ministrstva

Ministrstvo je pripravilo oceno tveganj za projekt MFERAC05 v Investicijskem programu.

2.4 Ustreznost in zadostnost podatkov IS MFERAC za poročanje o smotrnosti delovanja NPU

Da bi odgovorili na vprašanje, *ali je ministrstvo ustrezno zasnovalo poslovne zahteve za IS MFERAC, da ta zagotavlja ustrezne in zadostne podatke ter informacije za poročanje o smotrnosti delovanja NPU*, smo preverjali:

- ali predpisi in pokazatelji delovanja, ki sta jih opredelila ministrstvo ter NPU, jasno določajo, katere podatke in informacije morata zagotavljati računovodstvo in IS MFERAC za poročanje o smotrnosti delovanja NPU;
- ali IS MFERAC zagotavlja s predpisi zahtevane podatke in informacije za poročanje o smotrnosti delovanja PU;
- ali IS MFERAC zagotavlja vse potrebne računovodske podatke in informacije za spremljanje smotrnosti delovanja NPU na ravni politike, programov in podprogramov;
- ali je mogoča integracija med finančnimi in nefinančnimi podatki (na primer: finančni načrt NPU in program dela NPU).

V revizijskem poročilu 2015 smo razkrili vrsto pomanjkljivosti poročil o doseženih ciljih in rezultatih ter glede ustreznosti in kakovosti podatkov v procesu k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja. Kot začetek aktivnosti za izboljšanje kakovosti podatkov in informacij smo zahtevali, da tudi ministrstvo analizira pomanjkljivosti pri načrtovanju in poročanju PFN. Direktor za proračun ministrstva je v letu 2015 izdelal analizo poročanja PFN 2015–2016, iz katere izhajajo nekatere ključne pomanjkljivosti poročil o doseženih ciljih in rezultatih, in sicer:

- poročila so na splošno nepregledna;
- ravni programske klasifikacije so vsebinsko neustrezno strukturirane;
- podatki in informacije o ciljih in kazalnikih so neakovostni;
- niso zagotovljene večletne časovne vrste podatkov o ciljih in kazalnikih, zato ni mogoče meriti doseganja zastavljenih ciljev;
- pri poročanju o ciljih na višjih ravneh ni jasno opredeljeno, kdo je za posamezne cilje odgovoren;
- manjkajo grafični prikazi strukture ciljev;
- dostopnost do poročil je omejena.

Ugotovili smo, da analiza poročanja PFN 2015–2016 ne vključuje pomanjkljivosti računovodskega sistema, čeprav so računovodski podatki in informacije ključni pri zagotavljanju podpore k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja. V točki 2.2 tega poročila smo ocenili ustreznost in zadostnost računovodskih podatkov v IS MFERAC pri zagotavljanju podpore programskemu upravljanju.

Pojasnilo ministrstva

Ministrstvo ni pripravilo analize računovodskega sistema v povezavi s k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa. Ministrstvo v smislu učinkovitejšega k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega upravljanja tudi ne načrtuje stroškovnega računovodstva.

Zahteve glede vsebine poročanja o smotrnosti delovanja PU so vključene v predpise, ki se nanašajo na pripravo proračuna, in predpise, ki se nanašajo na poročanje o izvršitvi proračuna (slika 3). Tako predpisi zahtevajo, da NPU izkazujejo načrtovane odhodke po programski klasifikaciji v okviru proračuna (torej v okviru finančnega načrta, obrazložitve finančnega načrta in NRP). Predpisi določajo tudi, da NPU o realiziranih odhodkih poročajo v okviru zaključnega računa proračuna ter posebej o rezultatih poslovanja v okviru poročila o doseganju ciljev in rezultatov.

Ministrstvo je v navodilu o pripravi zaključnega računa določilo, da mora PU v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih ocenjevati svojo gospodarnost, učinkovitost ter uspešnost. V pravilniku o sestavljanju letnih poročil pa je ministrstvo zgolj določilo, da mora poslovno poročilo vsebovati tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki naj ga PU pripravi v skladu s predpisom ministrstva glede enotne metodologije za pripravo tega poročila (zahteva v ZJF). Ministrstvo je v navodilu o pripravi zaključnega računa določilo, da poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, upošteva metodologijo za pripravo poročila (čeprav ministrstvo metodologije ni predpisalo), med drugim vsebuje:

- dolgoročne in letne cilje PU;
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi predloga finančnega načrta PU (programa dela);
- nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela;
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let;
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja PU glede na predpisane standarde in merila, kot so jih določila pristojna ministrstva ali drugi državni organi oziroma župan, in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kakovosti poslovanja PU;
- pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi (pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev in predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi), in
- oceno učinkov poslovanja PU na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

Vlada je v uredbi o dokumentih razvojnega načrtovanja določila, da morajo NPU meriti uspešnost in učinkovitost politike, programov in podprogramov z različnimi vrstami kazalnikov (s kazalniki vhodov se meri uspešnost na ravni ukrepov in projektov, s kazalniki rezultatov se merijo predvideni rezultati na podlagi predvidenih ukrepov in projektov, s kazalniki učinkov se merijo specifični in splošni cilji na ravni podprograma, programa in politike). Merjenje gospodarnosti je v tej uredbi predvideno le v povezavi z investicijami¹³³. Ministrstvo je za državni proračun za leto 2012 od PFN na podlagi 23. člena uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja zahtevalo uporabo vhodnih kazalnikov za merjenje učinkovitosti in gospodarnosti delovanja.

¹³³ Uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja v 42. členu določa, da se za uvrstitev projektov in ukrepov v NRP upoštevajo merila učinkovitosti in gospodarnosti investicij, ki so določena v uredbi, ki določa enotno metodologijo za pripravo in obravnavo investicijske dokumentacije na področju javnih financ (to je Uredba o enotni metodologiji za pripravo in obravnavo investicijske dokumentacije na področju javnih financ; Uradni list RS, št. 60/06, 54/10).

Primer:

V letu 2012 je ministrstvo v IS APPrA oblikovalo kazalnike vhodov (višina nadomestila pri C4327 Financiranje in uradna podpora (zavarovanje v imenu in za račun RS) internacionalizaciji (SID), število upravičencev pri C0300 Izplačevanje pravic, število zaposlenih pri posrednem PU, število izvajalcev javne službe, delež plač v transferu pri C0305 Financiranja javnih agencij) za merjenje učinkovitosti na ravni ukrepov in projektov.

Merjenje učinkovitosti in gospodarnosti delovanja PFN za leto 2012 ni bilo mogoče, saj kazalniki vhoda v letu 2012 še niso bili vsebinsko popolnoma ustrezni in individualizirani glede na posebnosti proračunskih uporabnikov in podprogramov. PFN pa tudi še niso oblikovali stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev in sodil za ustrezno delitev posrednih stroškov med podprograme. Ministrstvo vhodnih kazalnikov po letu 2012 kljub zahtevi uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja ni več zahtevalo. V revizijskem poročilu 2015 smo priporočili, naj ministrstvo v okviru možnosti in izkušenj izboljšuje kakovost vhodnih kazalnikov.

Ministrstvo smo v reviziji vprašali, ali je za leti 2015 in 2016 določilo način vrednotenja kazalnikov vhoda.

Ugotovili smo, da ministrstvo ni pristopilo k določitvi oziroma k izpopolnjevanju že predvidenih vhodnih kazalnikov iz leta 2012. Po naši oceni bi bila opredelitev vhodnih kazalnikov potrebna za zagotovitev učinkovitega modela k ciljem in rezultatom usmerjenega proračunskega procesa.

Ugotovili smo, da določbe uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja (23. in 42. člen) in navodila o pripravi zaključnega računa (10. in 16. člen) glede ocenjevanja uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja PU niso popolnoma usklajene.

V zvezi z določbo navodila o pripravi zaključnega računa glede standardov smo ministrstvo v reviziji vprašali, ali je predpisalo standarde in merila za oceno gospodarnosti in učinkovitosti svojega poslovanja. Poleg tega smo ministrstvo tudi vprašali, ali morebiti sodeluje pri pripravi standardov in meril za oceno gospodarnosti in učinkovitosti drugih NPU. Ugotovili smo, da ministrstvo standardov in meril učinkovitosti in gospodarnosti še ni sprejelo, niti pri njihovi pripravi ne sodeluje.

Ocenjujemo, da brez vnaprej določenih meril ni mogoče objektivno ocenjevati gospodarnosti in učinkovitosti. Po naši oceni bi bilo potrebno, da bi minister, pristojen za finance, v metodologiji predpisal vsaj okvirne napotke NPU za pripravo podlag za ustrezno ocenjevanje gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja NPU. Ministrstvo je namreč organ, pristojen za usmerjanje NPU pri ocenjevanju uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti njihovega poslovanja. Po naši oceni Direktorat za proračun in Direktorat za javno računovodstvo (Sektor za razvoj sistema javnega računovodstva in Sektor za računovodstvo proračuna in proračunskih uporabnikov) nista zadovoljivo izvajala nalog v zvezi s pripravo sistemskih rešitev na področju državnega proračuna, saj nista pripravila pravil ali vsaj usmeritev za zagotavljanje enotnega načrtovanja in poročanja o izvrševanju finančnih načrtov NPU. Vzrokov za nezadovoljivo izvajanje nalog ministrstva nismo ugotavljali.

Ker ministrstvo ni pripravilo in sprejelo ustreznih in potrebnih pravnih podlag, ki bi ustrezno urejale poročanje, ni bilo zagotovljeno pregledno poročanje in zbiranje za to potrebnih podatkov (IS MFERAC). Poleg tega pa ministrstvo tudi ni posredovalo ustreznih napotkov NPU, kar bi jim olajšalo pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih in s tem tudi poročanje o učinkovitosti in gospodarnosti poslovanja.

Zaradi odsotnosti ustreznih pravnih podlag ministrstvo tudi ni moglo oblikovati ustreznih zahtev glede finančnih in nefinančnih računovodskih podatkov in informacij, ki naj bi jih zagotavljal IS MFERAC (povezava s točko 2.2 tega poročila).

Posledično IS MFERAC v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni zagotavljal vseh potrebnih računovodskih podatkov in informacij za merjenje uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti delovanja. Razlogov za tako stanje je po naši oceni več. Najpomembnejši med njimi so odsotnost, nejasnost, neusklajenost in pomanjkljivost predpisov, zaradi česar ni razvidno:

- kateri cilji naj bi se določili in spremljali ter na katerih ravneh programske klasifikacije;
- s katerimi kazalniki naj bi spremljali doseganje posameznih ciljev;
- s katerimi podatki naj bi analizirali učinkovitost poslovanja (finančni podatki na katerih ravneh programske klasifikacije).

Ukrep ministrstva

Ministrstvo je aplikacijo SAPPrA v letih 2017 in 2018 nadgrajevalo z modulom Cilji in kazalci, ki omogoča pregled ciljev in pripadajočih kazalnikov po programski strukturi proračuna, načrtovane ciljne vrednosti in dosežene vrednosti kazalnikov ter finančna sredstva za posamezne programske sklope iz strukture proračuna. Ministrstvo je na spletni strani objavilo tudi uporabniški priročnik¹³⁴.

¹³⁴ Spletna aplikacija za pripravo proračuna in analize SAPPrA, Cilji in kazalci: Uporabniški priročnik z dne 22. 1. 2018; Uporabniški priročnik za aplikacijo SAPPrA – modul Konsolidacija z dne 7. 2. 2017; Uporabniški priročnik za aplikacijo SAPPrA – modul ESA prevodi z dne 5. 1. 2018.

3. MNENJE

Revidirali smo učinkovitost *Ministrstva za finance* pri zagotavljanju, da informacijski sistem MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje v obdobju od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2017. Revizijo smo izvedli pri Ministrstvu za finance.

Menimo, da je bilo Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, *delno učinkovito* pri zagotavljanju, da IS MFERAC vsebinsko podpira k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. Mnenje temelji na presoji medsebojne usklajenosti strateških dokumentov, ustreznosti povezanosti procesov v okviru proračunskega cikla in ustreznosti računovodskih podatkov za proračunsko upravljanje, posebej v smislu njihove ustreznosti ob podpori IS MFERAC za potrebe poročanja o smotrnosti delovanja.

Ministrstvo za finance je zagotovilo, da IS MFERAC informacijsko podpira izvrševanje proračuna Republike Slovenije in računovodenje. Vendar pa menimo, da bi bile funkcionalnosti IS MFERAC v povezavi z IS APPrA lahko bolje izkoriščene v smislu ustreznjše vsebinskega evidentiranja odhodkov po namenu in bi bilo zato lahko k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje učinkovitejše. Za takšne izboljšave je pristojno Ministrstvo za finance, vendar ob ustreznem sodelovanju proračunskih uporabnikov glede na njihove potrebe pri oblikovanju in spremljanju ciljev. Po našem mnenju bi k izboljšavam prispevala tudi enotna metodologija za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih, ki jo predvideva Zakon o javnih financah in ki v obdobju, na katero se naša revizija, še ni bila predpisana.

Menimo, da Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni v celoti zagotovilo ustreznega sistema načrtovanja, spremljanja in poročanja o doseganju ciljev. Ministrstvo za finance je v Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015 in Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020 načrtovalo skrb za učinkovito pripravo in izvrševanje proračuna ter nadaljnjo uveljavitev koncepta k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna. V Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020 pa je glede razvoja k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna sledilo zahtevam in priporočilom naših revizijskih poročil. Cilji in aktivnosti v Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015, Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020, investicijskih dokumentih v zvezi s projektom MFERAC05 in Strategiji razvoja javne uprave 2015–2020 so večinoma primerno povezani. Neusklajenost je razvidna le glede zahteve po stroškovnem računovodstvu, to je izpeljave programskega proračuna. Razvoja javnega računovodstva v smeri stroškovnih mest, ki je predvideno v Strategiji razvoja javne uprave 2015–2020, Ministrstvo za finance ni vključilo v svoje strategije. Poleg tega ukrepi Ministrstva za finance za povečanje zavedanja in znanja o programskem proračunu niso bili izvedeni v skladu s podciljem 1.2 Programski proračun, določenim v Strategiji razvoja javne uprave 2015–2020. Ministrstvo za finance je na podlagi cilja iz Strategije Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020 pripravilo predlog Zakona o računovodstvu, v katerem je predvidelo uvedbo računovodenja po nastanku poslovnega dogodka.

Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, strategije razvoja informacijske tehnologije ni sprejelo. V Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2014–2015, Strategiji Ministrstva za finance za obdobje 2016–2020 ter investicijskih dokumentih za projekt MFERAC05 je načrtovalo nadgradnjo IS MFERAC, vendar v obdobju, na katero se nanaša revizija, še ni ustrezno določilo odgovornosti za izvedbo.

Menimo, da obstoječi računovodski podatki in informacije, ki jih je mogoče pridobiti s pomočjo IS MFERAC, še niso povsem ustrezna podlaga za učinkovito k ciljem in rezultatom usmerjeno proračunsko upravljanje. Ministrstvo za finance še ni zavzelo stališča o tem, ali naj bi bilo stroškovno računovodenje primeren in učinkovit pristop pri vsebinskem členjenju odhodkov. Po drugi strani pa tudi še ni določilo, kateri model evidentiranja in spremljanja finančnih podatkov naj bi bil za proračunsko upravljanje najbolj primeren in učinkovit. Poleg tega programska klasifikacija ni enotno opredeljena in uporabljena v finančnih načrtih neposrednih proračunskih uporabnikov, obrazložitvah finančnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov, poročilih o realizaciji finančnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov, obrazložitvah realizacije finančnih načrtov neposrednih proračunskih uporabnikov (poročila o doseženih ciljih in rezultatih) ter načrtih razvojnih programov. Za pripravo navedenih dokumentov so odgovorni neposredni proračunski uporabniki, ki pa jih pripravijo na podlagi navodil in usmeritev Ministrstva za finance.

Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni posebej spodbujalo in usmerjalo ter napotovalo neposrednih proračunskih uporabnikov k členjenju stroškov po vsebinskem namenu. Zaradi tega evidentirani podatki v IS MFERAC večinoma niso bili neposredno uporabljivi pri načrtovanju in spremljanju porabe sredstev v povezavi z določanjem in doseganjem ciljev. Tako so neposredni proračunski uporabniki za lastne potrebe pogosto vodili ločene evidence, v katerih so odhodke evidentirali po vsebinskih namenih. To pomeni neučinkovitost poslovanja, saj je tehnično že obstajala možnost evidentiranja stroškov po vsebinskih namenih v okviru IS MFERAC.

Zaradi pomanjkljivih informacij v posebnem delu proračuna, zaključnega računa proračuna in načrtih razvojnih programov upravljavci proračunskih sredstev, Vlada Republike Slovenije, Državni zbor Republike Slovenije in javnosti niso pridobili vseh pričakovanih informacij.

Menimo, da Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, še ni ustrezno popisalo procesov načrtovanja, izvrševanja in poročanja o proračunu Republike Slovenije in ni ustrezno opredelilo informacijskih in dokumentacijskih tokov v teh procesih. Poleg tega Ministrstvo za finance v obdobju, na katero se nanaša revizija, ni opredelilo tveganj za načrtovanje, izvrševanje in poročanje o izvršitvi proračuna Republike Slovenije po programskem pristopu in ni imelo izdelane ocene tveganj za IS MFERAC. Zato menimo, da procesi načrtovanja, izvrševanja in poročanja o izvršitvi proračuna v proračunskem ciklu med seboj niso bili dovolj ustrezno vsebinsko povezani.

Ministrstvo za finance v pravnih podlagah in dokumentih načrtovanja ni določilo, katere podatke in informacije za poročanje o smotnosti delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov naj bi računovodstvo in posledično IS MFERAC zagotavljala. Zato ni ustrezno zasnovo poslovnih zahtev za IS MFERAC. Po našem mnenju IS MFERAC še ni v celoti zagotavljal ustreznih podatkov za poročanje o uspešnosti doseganja ciljev pri poslovanju državnih neposrednih proračunskih uporabnikov.

4. PRIPOROČILA

Ministrstvu za finance priporočamo, naj:

- ponovno prouči ugotovljene slabosti v Analizi pomanjkljivosti pri načrtovanju in poročanju PFN 2015–2016 ter ukrepa, da jih bo odpravilo;
- pri določanju ciljev, ukrepov in aktivnosti zagotovi usklajenost v vseh dokumentih načrtovanja ter usklajenost z vladnimi dokumenti;
- na podlagi analiz izboljša poročanje o doseženih ciljih in rezultatih.

Pravni pouk

Tega poročila na podlagi tretjega odstavka 1. člena Zakona o računskem sodišču ni dopustno izpodbijati pred sodišči in drugimi državnimi organi.

Tomaž Vesel,
generalni državni revizor

Poslano:

1. Ministrstvu za finance, priporočeno;
2. dr. Dušanu Mramorju, priporočeno;
3. Alenki Smerkolj, priporočeno;
4. mag. Mateji Vraničar Erman, priporočeno;
5. Državnemu zboru Republike Slovenije, priporočeno;
6. arhivu.

*Bdimo 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 58 00
fax: +386 (0) 1 478 58 91
sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si