

## Notranja revizija financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda

**Tatjana Horvat**

*Šola za ravnatelje*

Osredotočili smo se na študijo enega primera notranje revizije financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda, v našem primeru vrtca. Študija primera bo potekala v skladu z revizijskimi metodami po korakih notranje revizije, in sicer: načrtovanje revizije, izvedba revizije, priprava priporočil poslovodstvu in spremljanje izvedbe priporočil notranje revizije pri poslovodstvu. Predmet notranje revizije je financiranje dejavnosti javnega vrtca v tistem delu, ki se nanaša na usklajenost financiranja dejavnosti z zunanjimi pravnimi in notranjimi poslovno-organizacijskimi predpisi v določenem proračunskem letu. Ugotovitve študije primera bodo ravnatelju javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda in notranjemu revizorju v pomoč pri spoznavanju in razumevanju delovanja celotnega javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda v kontekstu dejavnosti, ki potekajo v posameznih fazah financiranja.

*Ključne besede:* notranja revizija, proces financiranja, denarna sredstva

### Teoretična izhodišča

Medtem ko se podjetja ukvarjajo s proizvodi in storitvami, ki jih ob pričakovanju dobička na trgu v skladu s tržnimi zakonitostmi prodajajo uporabnikom, se javni zavodi načeloma ukvarjajo predvsem s storitvami, ki sodijo med javne dobrine in do uporabnikov ne prehajajo na enak način (Turk 2010, 107). Kot še dodaja Turk (2010, 112), s financiranjem zavodov zadovoljujemo neposredne potrebe njihovih uporabnikov, poslovni prihodki zavoda pa so prodajna vrednost opravljenih storitev (str. 117), ki jo odmerja občinski proračun. Finančni prihodki so pri zavodu praviloma omejeni na primer le na prejete obresti, ki lahko izhajajo iz terjatev zaradi nepravočasno plačane prodajne vrednosti njihovih storitev. Ker zavodi praviloma nimajo nedokončane proizvodnje in zalog izdelkov, je pri njih stroške načeloma že mogoče istovetiti z odhodki. Če poslovne odhodke zavoda običajno pojasnjujemo s skupinami različnih vrst stroškov in ne le z njihovo namembnostjo, pridemo do naslednje razčlenbe stroškov: stroški materiala, stroški tujih storitev, stroški amortizacije, stroški dela, stroški dajatev

(str. 117–118). Pri financiranju dejavnosti je treba upoštevati eno glavnih proračunskih načel, to je načelo namembnosti uporabe prihodkov in odhodkov.

Kako lahko teoretično opredelimo proces financiranja? Obstaja precej definicij, osredotočili smo se na eno izmed njih, ki se v literaturi najpogosteje pojavlja. Financiranje v podjetju obsega naslednje faze (Rebernik in Repovž 2000, 67–68):

- *priskrba* sredstev (financiranje) pomeni vsak denarni pritok sredstev, ki ni posledica preoblikovanja materialnih ali drugih oblik sredstev; tu gre lahko za denar iz zunanjih virov ali za denar iz poslovanja podjetja;
- *uporaba* (investiranje) pridobljenih denarnih sredstev je preoblikovanje denarnih sredstev v nedelarne oblike;
- *gospodarjenje* s sredstvi pomeni smotrno oziroma premišljeno uporabo pridobljenih sredstev, da bi dosegli čim boljši učinek, bodisi kot dobiček ali denarni tok, ter da bi podjetje poslovalo čim bolj neovirano – gre za zagotavljanje njegove likvidnosti in plačilne sposobnosti;
- *vračanje* prejetih sredstev (pri kreditu – glavnic z obrestmi), kar je zaključek krožnega gibanja sredstev in ena temeljnih nalog finančne funkcije;
- *razporejanje* finančnih izidov: gre za razporejanje izida poslovanja, izraženega v denarju, na posamezne udeležence (lastniki, zaposleni, država ...).

Iz omenjene definicije izhaja temeljni pomen financiranja, ki se kaže v tem, da je treba pravočasno zagotoviti potrebna denarna sredstva in da jih je treba kar najustrezneje namensko uporabiti.

Pri notranji reviziji financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda moramo upoštevati kar nekaj zakonov, podzakonskih aktov, navodil, notranjih pravilnikov in podobno. Financiranje dejavnosti javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda urejajo najmanj naslednji zakoni in povezani podzakonski predpisi in drugi akti:

- Odlok o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda – vrtca;
- Pravila vrtca (sprejme jih svet zavoda);
- Pravilnik o računovodstvu vrtca (sprejme ga ravnatelj, če je tako določeno v odloku);
- Navodila o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev (sprejme jih ravnatelj, če je tako določeno v odloku);

- Pravilnik o sistematizaciji delovnih mest;
- Pravilnik o gibanju knjigovodskih listin (sprejme ga ravnatelj, če je tako določeno v odloku);
- Zakon o računovodstvu (ZR);<sup>1</sup>
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;<sup>2</sup>
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava;<sup>3</sup>
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;<sup>4</sup>
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev;<sup>5</sup>
- Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu ter kapitalskih naložbah;<sup>6</sup>
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna;<sup>7</sup>
- Slovenski računovodski standardi;<sup>8</sup>
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb;<sup>9</sup>
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti;<sup>10</sup>
- Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOVFI);<sup>11</sup>

<sup>1</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 23/2009, 30/2002 – ZJF-C in 114/2006 – ZUE.

<sup>2</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 112/2009, 58/2010, 104/2010, 104/2011, 97/2012.

<sup>3</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006-ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010, 97/2012.

<sup>4</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010, 60/2010 – popr., 104/2010 in 104/2011.

<sup>5</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010, 108/2013 in 100/2015.

<sup>6</sup> Uradni list Republike Slovenije, 117/2002, 134/2003 in 108/2013.

<sup>7</sup> Uradni list Republike Slovenije, 12/2001, 10/2006, 8/2007 in 102/2010.

<sup>8</sup> Uradni list Republike Slovenije, 118/2005, 10/2006 – popr., 58/2006, 112/2006 – popr., 112/2006 – popr., 3/2007, 12/2008, 119/2008, 1/2010, 90/2010 – popr., 80/2011, 2/2012, 64/2012, 94/2014, 2/2015 – popr., 95/2015 in 98/2015.

<sup>9</sup> Uradni list Republike Slovenije, 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009 – ZDAVP-2B, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015, 82/2015 in 68/2016.

<sup>10</sup> Uradni list Republike Slovenije, 109/2007 in 68/2009.

<sup>11</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 16/2007 – uradno prečiščeno besedilo, 36/2008,

- Pravilnik o zbiranju in varstvu osebnih podatkov na področju osnovnošolskega izobraževanja;<sup>12</sup>
- Zakon o vrtcih.<sup>15</sup>

Podlaga za notranje kontrole in notranjo revizijo pa so najmanj naslednji zakoni in povezani akti:

- Zakon o javnih financah;<sup>14</sup>
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ;<sup>15</sup>
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna;
- Usmeritve za notranje kontrole (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna 2004);
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna 2017);
- Standardi notranjega revidiranja (The Institute of Internal Auditors 2012).

V nadaljevanju bomo predstavili raziskovalni vprašnji in metodo dela ter naloge notranjega revizorja pri revidiranju javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda, to je vrtca.

## Raziskovalno vprašanje in metoda dela

Osredotočili se bomo na študijo posameznega primera notranje revizije financiranja družbene enote, to je javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda, vrtca. Študija primera je potekala v skladu z revizijskimi metodami po korakih notranje revizije, in sicer: načrtovanje revizije, izvedba revizije, priprava priporočil poslovodstvu in spremljanje izvedbe priporočil notranje revizije pri poslovodstvu. Glede na metodologijo raziskave rezultatov študije primera ni mogoče posploševati, lahko pa so ravnatelju javnega

58/2009, 64/2009 – popr., 65/2009 – popr., 20/2011, 40/2012 – ZUJF, 57/2012 – ZPCP-2D, 47/2015, 46/2016, 49/2016 – popr., 25/2017 – ZVaj.

<sup>12</sup> Uradni list Republike Slovenije, 80/2004 in 76/2008.

<sup>13</sup> Uradni list Republike Slovenije, 100/2005 – uradno prečiščeno besedilo, 25/2008, 98/2009 – ZIUZGK, 36/2010, 62/2010 – ZUPJS, 94/2010 – ZIU, 40/2012 – ZUJF, 14/2015 – ZUUJFO in 55/2017.

<sup>14</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 11/2011 in 14/2015 – popr.

<sup>15</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 72/2002.

vzgojno-izobraževalnega zavoda in notranjemu revizorju v pomoč pri spoznavanju in razumevanju delovanja celote, to je družbene enote v kontekstu njenega financiranja. Kot kaže ena izmed raziskav, poslovodstvo organizacije najraje deluje tako, da zagotavlja predvidljive vires financiranja (Graham, Harvey in Rajgopal 2005, 3), zato bi radi natančno prikazali proces financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda.

Postavili smo si naslednji raziskovalni vprašanja:

1. Katere so faze financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda – vrtca?
2. Katere dejavnosti potekajo v posameznih fazah financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda – vrtca?

Raziskava je bila kvalitativne narave. Študija primera je glede na vrsto empiričnega gradiva kombinirana. Na podlagi analize sekundarnih pisnih dokumentov in na podlagi opazovanja in spraševanja se bomo poglobili v faze financiranja vrtca ter tako pridobili primarno gradivo. Radi bi namreč dobili širši vpogled v proučevani pojav, saj kombinacija več metod, virov podatkov, teoretičnih predpostavk v eni raziskavi zagotavlja boljše razumevanje proučevanega problema; gre torej za strategijo, ki poveča širino, globino, kompleksnost spoznanj vsake raziskave (Flick 1998 ter Denzin in Lincoln 2005 v Vogrinc 2008, 114). Vrtec je sestavljena struktura, ki je diferencirana horizontalno in vertikalno, tako je bila v ospredju naše študije sestavljena enota. Glede na naše poznavanje teorije in prakse takšne študije primera v Sloveniji še ni bilo.

### **Študija primera notranjega revidiranja na področju financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda**

Študija primera bo potekala z vidika notranjega revizorja in v skladu z revizijskimi metodami po korakih notranje revizije; začeli bomo z načrtovanjem revizije, nadaljevali z njeno izvedbo ter zaključili s pripravo priporočil poslovodstvu in spremljanjem, kako poslovodstvo priporočila notranje revizije izvaja. Kot primer smo izbrali javni vrtec v Sloveniji.

#### ***Načrtovanje notranje revizije***

Pri načrtovanju notranje revizije zbiramo informacije o financiranju vzgojno-izobraževalnega zavoda – vrtca, zato da prepoznamo, na kaj se moramo – poleg spoštovanja zakonskih in povezanih predpisov – pri revidiranju financiranja še osredotočiti.

Pri notranjem revidiranju finančne dejavnosti sledimo naslednjim ciljem: presojamo ustreznost in uspešnost notranjih kontrol v procesih priskrbe (financiranja in dezinvestiranja) in uporabe (investiranja in definanciranja) denarnih sredstev. Pridobiti skušamo neodvisno in nepristransko revizorjevo mnenje o tem, ali so vsi oziroma delni procesi financiranja v skladu s strokovnimi in zakonskimi pravili ter notranjimi poslovno-organizacijskimi predpisi in cilji zavoda (Koletnik 2007, 256). Kot kažejo raziskave, notranji revizorji počasi izgubljajo neodvisnost (Roussy 2015, 237), vendar kredibilnost neodvisnega in nepristranskega revizorjevega mnenja zagotavlja prav njegova neodvisnost (Habib 2012, 214). V ta namen bi notranji revizor moral preveriti, ali so politike financiranja in druge finančne dejavnosti (Dobija 2013, 124) primerne, ter podrobno poznati dejavnosti, ki se nanašajo na zakonito financiranje. Proces financiranja obravnavamo ločeno od procesa nabave, prodaje na trgu in drugih poslovnih procesov.

Kot notranji revizor informacije pridobimo in prepoznamo s preverjanjem obstoja, pridobivanjem in proučevanjem dokumentacije, povezane s financiranjem dejavnosti vrtca. Gre za naslednjo dokumentacijo, ki obstaja v standardizirani obliki in sodi med notranje informacije:

- kodeks etičnega ravnanja v vrtcu,
- pogodbe o zaposlitvi,
- akt o sistematizaciji delovnih mest,
- finančni načrt,
- letni delovni načrt,
- letno poročilo,
- dokumenti o nadomeščanju zaposlenih in bolniški odsotnosti,
- poročila o delu v šolskem letu,
- razvojni načrt,
- vzgojni načrt,
- zapisniki,
- register tveganj,
- medletna poročila,
- opomini,
- pravilnik o računovodstvu,
- pravilnik o kroženju knjigovodskih listin,
- računovodske evidence
- in drugo.

Da bi pridobili informacije, ki iz dokumentacije niso razvidne, revizorji uporabljamo naslednje revizijske postopke za prepoznavanje notranjih informacij o financiranju vrtca:

- vprašalnik;
- nestrukturiran ustni intervju z ravnateljem, pomočnikom ravnatelja, računovodjo, knjigovodjo in poslovnim sekretarjem; ti intervjuji so namenjeni spoznavanju poslovanja vrtca in potrjevanju že zbranih informacij;
- pogovor z vodjo revidirane enote (ravnatelj);
- izračunavanje, katerega namen je preverjanje računске točnosti različnih števil;
- nestatistično vzorčenje;
- opazovanje kontrolnih postopkov;
- lasten naris poteka procesa, ki daje jasnejši vpogled v financiranje in v delovne naloge ter odgovornosti posameznikov, ki sodelujejo v njem.

S pomočjo izjav zaposlenih preverimo, kako dobro poznajo proces financiranja dejavnosti vrtca, ali obstajajo notranje kontrole, kakšna je njihova vloga v tem procesu in kakšen njihov odnos do revidiranega področja. Pri tem uporabimo metode intervjuja, pogovora in vprašalnika.

Vse faze financiranja vzgojno-izobraževalnega zavoda iz teoretične definicije tega procesa bomo na primeru financiranja poslovanja javnega zavoda ustrezno preverili. Po predhodno pripravljenem načrtu potrebnih virov financiranja (finančni načrt javnega zavoda) je treba vire, kot izhaja iz teoretičnih izhodišč, najprej prikskrbeti. Pri *priskrbi* denarnih sredstev se omejimo na zunanje vire financiranja vrtca; to so občinski proračun, državni proračun in plačila staršev. Priskrbljena sredstva je treba uporabiti v skladu s finančnim načrtom. *Uporaba* denarnih sredstev pomeni namensko uporabo sredstev oziroma namensko preoblikovanje pridobljenih denarnih sredstev v nedendarne oblike. Pri *gospodarjenju* s sredstvi se bomo osredotočili na gospodarjenje z denarnimi sredstvi, pri *razporejanju* finančnih izidov oziroma razporejanju izida poslovanja pa na presežek prihodkov nad odhodki.

V nadaljevanju bomo več pozornosti namenili definiranju prikskrbe in gospodarjenja z denarnimi sredstvi vrtca.

Pri *priskrbi* denarnih sredstev izhajamo iz tega, da se dejavnosti vzgoje in izobraževanja financirajo iz naslednjih virov (78. člen ZOFVI):

- javna sredstva,
- sredstva ustanovitelja,
- prispevki gospodarskih združenj in zbornic,
- prispevki učencev,
- plačilo staršev za storitve v predšolski vzgoji,
- sredstva od prodaje storitev in izdelkov,
- donacije, prispevki sponzorjev in
- drugi viri.

Kot izhaja iz 25. člena Zakona o vrtcih, se programi predšolske vzgoje financirajo iz:

- javnih sredstev,
- sredstev ustanovitelja,
- plačil staršev ter
- donacij in drugih virov.

Kolikšni so zneski za financiranje programov predšolske vzgoje, določata vsakoletni letni delovni načrt in finančni načrt vrtca. Vrtec z letnim delovnim načrtom določi organizacijo in podrobno vsebino življenja in dela v zavodu; sprejme ga svet vrtca. Kot določa 21. člen Zakona o vrtcih, z letnim delovnim načrtom določijo organizacijo in obratovalni čas vrtca, programe vrtca, vzgojo in varstvo otrok v vzgojno-varstvenih družinah, razporeditev otrok v oddelke, delo strokovnih in drugih delavcev v vrtcu, sodelovanje s starši, sodelovanje z vzgojno-izobraževalnimi, zdravstvenimi in drugimi organizacijami, mentorstvo pripravnikom, dejavnosti za vključevanje vrtca v okolje, sodelovanje s šolami, ki izobražujejo delavce za potrebe vzgoje predšolskih otrok, program strokovnega izpopolnjevanja delavcev vrtca, program dela strokovnih organov vrtca ter kadrovske, materialne in druge pogoje, potrebne za ureničitve vzgojnega procesa.

Zakon o vrtcih v 21. členu še dodaja, da mora vrtec pred sprejemom letnega delovnega načrta z občinsko upravo občine ustanoviteljice uskladiti vse tiste elemente, ki imajo finančne posledice za zagotavljanje sredstev občine ustanoviteljice.

Programi predšolske vzgoje imajo določeno ceno, ki jo financirajo občinski in državni proračun, starši otrok ter drugi deležniki. Cene programov na predlog vrtca določi ustanoviteljica (občina). Metodologijo za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki opravljajo javno službo, določi minister, pristojen za predšolsko vzgojo (31. člen Zakona o vrtcih).



Vrtec z občino podpiše pogodbo o financiranju dejavnosti predšolskih otrok. Občina mu na podlagi letnega finančnega načrta med drugim zagotavlja denarna sredstva za:

- plače in prejemke ter davke za zaposlene v vrtcu in za materialne stroške v skladu z normativi in standardi, vendar le za razliko med ceno programov in plačilom staršev, ki imajo stalno ali začasno prebivališče v občini;
- investicijsko vzdrževanje in sredstva za investicije v nepremičnine in opremo vrtca;
- obnovo obrabljene opreme, pohištva in delovnih priprav oziroma amortizacijo opreme ali nakup opreme in vzgojnih pripomočkov;
- pokrivanje stroškov iz naslova dejavnosti in nalog, potrebnih za izvajanje programa za predšolske otroke, ki niso všteti v ceno programa;
- sredstva za nadomeščanje vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev v primeru nezmožnosti dela delavca zaradi bolezni ali poškodbe do 30 dni;
- sredstva v višini programa brez živil za število otrok, ki predstavlja razliko med dejanskim številom otrok v oddelku in normativnim številom;
- dodatne stroške za otroka s posebnimi potrebami, vključnega v redni oddelek vrtca, ki so določeni na podlagi odločbe o usmeritvi.

Za izračun pripadajočih sredstev iz občinskega in državnega proračuna je treba izpostaviti tudi uporabo normativov in standardov, metodologija za izračunavanje namenskih sredstev pa je odvisna od dejavnosti, ki jih zavod opravlja. Za vrtec in vse druge javne vzgojno-izobraževalne zavode ureja te pogoje Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja, ki natančno določa sredstva, ki jih zavodu namenijo iz državnega proračuna in proračuna lokalne skupnosti. Financiranje iz državnega proračuna poteka preko resornega ministrstva, to je ministrstva, pristojnega za šolstvo.

Za dobro *gospodarjenje* z denarnimi sredstvi je treba obvezno pripraviti načrt denarnih tokov, ki daje organizaciji vpogled v končno stanje denarja. Pri tem bi radi izpostavili, da je velikost terjatev izredno pomembna tako za obvladovanje denarnih tokov kot posledično likvidnosti in plačilne sposobnosti. Velikost terjatev ocenjujemo glede na njihov delež v sredstvih in kot delež v

PREGLEDNICA 1 Dejavnosti v začetni fazi financiranja vrtca: načrtovanje in priprava podlag

| Dejavnost   |
|---|
| Priprava razvojnega načrta.   |
| Priprava letnega delovnega načrta.  |
| Obravnava in sprejem letnega delovnega načrta (LDN).  |
| Priprava finančnega načrta za leto.   |
| Priprava in sprejem sistematizacije delovnih mest.  |
| Soglasje ustanovitelja in ministrstva k finančnemu načrtu za leto.  |
| Obravnava in sprejem finančnega načrta.   |
| Podpis pogodbe o financiranju dejavnosti predšolske vzgoje in varstva otrok (večletna) med vrtcem in občino.                              |
| Podpis pogodbe o zagotavljanju sredstev za investicijsko vzdrževanje, opremo in vzgojne pripomočke za določeno leto med vrtcem in občino. |
| Izdelava izračuna cene programa vrtca.  |
| Pošiljanje odločb o višini subvencioniranja oskrbnin staršem (občina, ministrstvo).   |
| Priprava in sprejem pravilnika o računovodstvu vrtca in drugih notranjih pravilnikov.   |

prodaji (prihodkih). Zapadle in neplačane terjatve je treba skrbno spremljati, saj se lahko hitro spremenijo v nikoli plačane. Terjatve denimo skrbno razvrščamo in v našem primeru ugotavljamo vzroke za neplačila; razvrščamo jih lahko v naslednje skupine: kupec (starši) lahko izkorišča svoj položaj na trgu in ne plača v dogovorjenem roku, kupec je trenutno plačilno nesposoben, vendar bo obveznost poravnal kasneje, kupec je plačilno nesposoben in obveznosti ne bo poravnal. Za obvladovanje terjatev uporabljamo navodila o ravnanju s terjatvami.

Prihodki in odhodki vrtca se priznavajo po načelu nastanka poslovnega dogodka, to je fakturirane realizacije. Vodijo se po analitičnih kontih glavne knjige v skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

### *Izvedba notranje revizije*

Na podlagi proučitve literature o financiranju, zakonskih in drugih podlag o financiranju vrtca, različnih dokumentov vrtca ter informacij, ki smo jih pridobili od revidiranja, bomo v nadaljevanju podrobneje predstavili informacije, ki jih preverjamo z notranjo revizijo procesa financiranja. Zanimalo nas bo, ali vrtec ustrezno izvaja vse dejavnosti in kje obstajajo tveganja. Te informa-

PREGLEDNICA 2 Dejavnosti v fazi priskrbe denarnih sredstev

| Podproces  | Dejavnost   |
|--|---|
| Občina kot vir financiranja dejavnosti             | Upoštevanje finančnega načrta vrtca.  |
|  | Obračun zahtevkov za občino.  |
|  | Posredovanje mesečnih zahtevkov za plačilo občini za varstvo in vzgojo otrok.                         |
|  | Posredovanje zahtevkov občini za investicijsko vzdrževanje, opremo in vzgojne pripomočke.             |
|  | Spremljanje nakazil iz naslova zahtevkov.   |
|  | Evidentiranje zahtevkov na konte terjatev in prihodkov.   |
| Ministrstvo kot vir financiranja dejavnosti        | Upoštevanje finančnega načrta vrtca.  |
|  | Obračun zahtevkov za ministrstvo, pristojno za šolstvo.   |
|  | Posredovanje zahtevka za sofinanciranje plačil staršev ministrstvu, pristojnemu za šolstvo, za vrtec. |
|  | Spremljanje nakazil iz naslova zahtevkov.   |
|  | Evidentiranje zahtevkov na konte terjatev in prihodkov.   |
| Starši kot vir financiranja dejavnosti (oskrbnine) | Upoštevanje finančnega načrta vrtca.  |
|  | Obračun oskrbnin.   |
|  | Izpis in pošiljanje položnic za plačilo oskrbnin staršem.   |
|  | Spremljanje nakazil iz naslova plačil staršev.  |
|  | Evidentiranje oskrbnin.   |
|  | Izterjava zapadlih neplačanih terjatev iz naslova oskrbnin.   |
|  | Evidentiranje zapadlih terjatev iz naslova oskrbnin.  |

cije bomo predstavili v nadaljevanju. Proces financiranja dejavnosti vrtca smo proučili ob preverjanju petih faz, ki smo jih določili na podlagi teoretičnih izhodišč in izkustveno, in sicer:

- začetna faza (načrtovanje in priprava podlag),
- faza priskrbe denarnih sredstev,
- faza gospodarjenja z denarnimi sredstvi,
- faza uporabe denarnih sredstev,
- zaključna faza (poročanje).

Ključne dejavnosti, ki so potrebne v *začetni fazi* procesa financiranja, prikazujemo v preglednici 1. Z izvedbo notranje revizije preverimo, ali vrtec v tej fazi izvaja vse prikazane dejavnosti financiranja in kje obstajajo tveganja.

Fazo *priskrbe* denarnih sredstev razdelimo na več podprocesov, in sicer glede na vire financiranja dejavnosti (to so občina, ministrstvo, starši). Dejavnosti v omenjenih podprocesih prikazujemo v preglednici 2. Z notranjo revizijo preverimo, ali vrtec izvaja vse prikazane dejavnosti in kje obstajajo tveganja.

K fazi *gospodarjenja* z denarnimi sredstvi sodi dejavnost, na-

---

 PREGLEDNICA 5 Dejavnosti v fazi gospodarjenja z denarnimi sredstvi
 

---

## Dejavnost

---

 Spremljanje plačilne sposobnosti in potreb dejavnosti.
 

---

vedena v preglednici 3. V tej fazi se zbirajo denarna sredstva iz vseh virov financiranja (prihodki), v fazi uporabe denarnih sredstev pa jih porabijo v treh podprocesih (odhodki oziroma stroški). Pri tem mora vrtec slediti namenski porabi priskrbljenih sredstev, tako prihodki kot odhodki/stroški morajo biti poslovno upravičeni, kar pomeni, da morajo letne postavke prihodkov in odhodkov/stroškov v bruto bilanci ustrezati tem letnim postavkam v finančnem načrtu (namesto letnih postavk lahko primerjamo dvanajstine teh postavk). Za namensko porabo denarnih sredstev je odgovoren ravnatelj. Z notranjo revizijo preverimo, ali vrtec izvaja vse v preglednici 3 prikazane dejavnosti in kje obstajajo tveganja.

Fazo *uporabe* denarnih sredstev razdelimo na tri glavne podprocese, in sicer:

- uporaba denarnih sredstev, namenjenih za plače;
- uporaba denarnih sredstev, namenjenih za material, drobni inventar in storitve;
- uporaba denarnih sredstev, namenjenih za investicije in investicijsko vzdrževanje.

Za vse tri podprocese je značilna namenska uporaba denarnih sredstev. Dejavnosti v tej fazi in vseh treh podprocesih prikazujemo v preglednici 4. Z notranjo revizijo preverimo, ali vrtec izvaja vse prikazane dejavnosti in kje obstajajo tveganja.

Proces financiranja dejavnosti se konča z *zaključno fazo*, za katero je značilno poročanje in spremljanje poslovnih rezultatov. Dejavnosti v tej fazi predstavljamo v preglednici 5. Z notranjo revizijo preverimo, ali vrtec izvaja vse prikazane dejavnosti v zadnji fazi financiranja in kje obstajajo tveganja.

### ***Poročanje o izsledkih notranje revizije***

O ugotovitvah notranje revizije notranji revizor ravnatelju in računovodji poroča sproti in ob koncu revizije. Namen sprotnega poročanja je seznaniti revidiranca o problematičnih ugotovitvah notranje revizije, tako da lahko ta napake sproti odpravi. Ob zaključku notranje revizije pripravimo osnutek revizijskega poročila in ga damo na vpogled ravnatelju vrtca. K osnutku poročila priložimo dopis, v katerem revidiranca povabimo na usklajevalni sestanek,

PREGLEDNICA 4 Dejavnosti v fazi uporabe denarnih sredstev

| Podproces   | Dejavnost  |
|---|--|
| Uporaba denarnih sredstev, namenjenih za plače  | Priprava in potrditev popolne evidence o zaposlenih.   |
|   | Priprava mesečnega obračuna plač ter drugih prejemkov: vnos podatkov v program za obračun plač.          |
|   | Izplačilo in prenos plač za evidentiranje v glavno knjigo.   |
| Uporaba denarnih sredstev, namenjenih za material, drobn inventar in storitve               | Zbiranje potreb in naročanje materiala, drobnega inventarja in storitev za opravljanje javne službe.     |
|   | Prejem računov dobaviteljev za plačilo materialnih stroškov, drobnega inventarja in storitev ter dobavo. |
|   | Plačilo računov dobaviteljev za plačilo materialnih stroškov in storitev.                                |
|   | Evidentiranje prejetih računov dobaviteljev.   |
|   | Evidentiranje plačanih računov.  |
| Vodenje evidence o razdeljevanju materiala in drobnega inventarja ter opravljenih storitev. |  |
| Uporaba denarnih sredstev, namenjenih za investicije in inv. vzdrževanje                    | Zbiranje potreb, postopek izbire izvajalca, sklenitev pogodb in naročanje.                               |
|   | Prejem računov izvajalcev investicij in investicijskega vzdrževanja.                                     |
|   | Plačilo računov izvajalcem investicij in investicijskega vzdrževanja.                                    |
|   | Evidentiranje prejetih računov.  |
|   | Evidentiranje plačanih računov.  |

PREGLEDNICA 5 Dejavnosti v zaključni fazi financiranja dejavnosti vrtca: poročanje

| Dejavnost   |
|---|
| Priprava letnega poročila, izdelava analiz, medletno spremljanje poslovanja |
| Obravnava in sprejem letnega poročila na svetu zavoda                       |
| Razporejanje presežka prihodkov nad odhodki                                 |

na katerem obravnavamo njegove morebitne pripombe in pripravili dopolnitve k osnutku poročila.

Na usklajevalnem sestanku so prisotni ravnatelj, računovodja, pomočnik ravnatelja in notranji revizor, katerega namen je poročati o cilju revidiranja, o opažanjih, ugotovitvah, o možnostih za izboljšave, o priporočilih in načrtih za ukrepe. Revidiranec lahko na sestanku predloži še dodatna dokazila o financiranju vrtca.

Po prejemu potrjenega zapisnika pripravimo končno revizijsko poročilo, pri čemer pri poročanju o ugotovitvah notranje revizije spoštujemo pravila iz Standarda notranjega revidiranja (2400 – Poročanje o izsledkih). V njem zapišemo priporočila in ugotovitve ter jih ovrednotimo, kot je prikazano v preglednici 6. Ugotovitve notranje revizije iz študije primera vrtca so naslednje:

- v vrtcu ni vzpostavljeno redno poročanje o stanju na področju upravljanja s tveganji;

## PREGLEDNICA 6 Opis ovrednotenja ugotovitev

| Razvrstitev/rang              | Opis razvrstitve   |
|-------------------------------|--|
| Huda pomanjkljivost           | Kršitev zakonskih in/ali strokovnih pravil je povzročena naklepno ali iz malomarnosti.<br>Kršitev notranjih poslovno-organizacijskih predpisov je povzročena naklepno ali iz malomarnosti.<br>Sistemska napaka s pričakovanimi velikimi posledicami.<br>Posamezne ugotovitve s pričakovanimi težkimi posledicami.                  |
| Manjša pomanjkljivost, napaka | Kršitev zakonskih in/ali strokovnih pravil je povzročena nenaklepno ali z zadostno skrbnostjo.<br>Kršitev notranjih poslovno-organizacijskih predpisov je povzročena nenaklepno ali z zadostno skrbnostjo.<br>Sistemska napaka s pričakovanimi neznatnimi posledicami.<br>Posamezne ugotovitve s pričakovanimi hudimi posledicami. |
| Priporočilo                   | Notranja revizija je prepoznala možnosti za izboljšavo.  |

OPOMBE Prirejeno po Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2004).

- v vrtcu ni vzpostavljeno redno spremljanje doseganja ciljev iz finančnega načrta in
- v vrtcu ni vzpostavljeno sistematično upravljanje s terjatvami.

Vse tri ugotovitve lahko kot notranji revizor ovrednotimo z rangom C, kar pomeni, da smo prepoznali možnosti za izboljšave pri nekaterih dejavnostih v procesu financiranja vrtca.

### ***Spremljanje ukrepov posloводства***

Namen notranjega revizorja pri spremljanju priporočil je zagotoviti, da v zavodu na podlagi priporočil iz revizijskega poročila uresničijo popravljalne ukrepe. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ v 17. členu proračunske uporabnike, med katerimi je tudi vrtec, zavezuje, da so na podlagi pisnih poročil, predlogov in priporočil notranje revizijske službe v roku, ki ni daljši od 90 dni, dolžni sprejeti načrt ukrepov za odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju oziroma pomanjkljivosti in slabosti pri delovanju notranjih kontrol ter o tem z odzivnim poročilom obvestiti notranjega revizorja. Za izvedbo priporočil je odgovoren ravnatelj.

Če kot notranji revizor ugotovimo, da določeni ukrepi in priporočila zaradi različnih vzrokov niso bili izvedeni in tako pomanjkljivosti niso bile odpravljene, sklepamo, da vrtec oziroma ravnatelj sprejema tveganje, ki ga ne obvladuje. V tem primeru lahko

notranji revizor o tem obvesti nadzorni organ vrtca, to je svet zavoda.

## Sklep

Želeli smo ugotoviti, katere so faze financiranja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda – vrtca in katere dejavnosti potekajo v fazah financiranja tega javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda. S pomočjo teoretičnih izhodišč in študije enega primera ter revizijskih metod od načrtovanja notranje revizije, njene izvedbe ter priprave priporočil ravnatelju vzgojno-izobraževalnega zavoda smo v procesu financiranja definirali pet faz in dejavnosti znotraj njih. Ugotovitve notranje revizije iz študije primera vrtca so bile, da niso vzpostavljena redno poročanje o stanju na področju upravljanja s tveganji, redno spremljanje doseganja ciljev iz finančnega načrta in sistematično upravljanje s terjatvami. Vse tri ugotovitve smo ovrednotili kot možnosti za izboljšave v dejavnostih znotraj procesa financiranja vrtca.

Natančen prikaz procesa financiranja je lasten prikaz avtorice prispevka in je lahko ravnatelju javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda in notranjemu revizorju v pomoč pri spoznavanju in razumevanju delovanja javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda kot celote, v kontekstu dejavnosti, ki potekajo v posameznih fazah financiranja.

## Literatura

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2004. *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*. Jersey City, NJ: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dobija, D. »Exploring Audit Committee Practices: Oversight of Financial Reporting and External Auditors in Poland.« *Journal of Management & Governance* 19:113–43.
- Denzin, N. K., in Y. S. Lincoln. 2005. *The Sage Handbook of Qualitative Research*. London: Sage.
- Flick, U. 1998. *An Introduction to Qualitative Research*. London: Sage.
- Graham, J. R., C. R. Harvey in S. Rajgopal. 2005. »The Economic Implications of Corporate Financial Reporting.« *Journal of Accounting and Economics* 40 (1–3): 3–73.
- Habib, A. 2012. »Non-Audit Service Fees and Financial Reporting Quality: A Meta-Analysis.« *Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 48 (2): 214–248.
- Koletnik, F. 2007. *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

- Rebernik, M., in L. Repovž. 2000. *Od ideje do denarja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Roussy M. 2015. »Welcome to the Day-to-Day of Internal Auditors: How Do They Cope with Conflicts?« *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34 (2): 237–64.
- The Institute of Internal Auditors. 2012. »International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).« <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>
- Turk, I. 2010. *Ekonomske in finančne kategorije na mikro in makro ravni*. Ljubljana: Zveza ekonomistov in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. 2017. »Usmeritve za državno notranje revidiranje.« [http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji\\_nadzor/USMERITVE\\_ZA\\_DNR\\_POSODOBITEV\\_september\\_2017\\_27092017.pdf](http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/USMERITVE_ZA_DNR_POSODOBITEV_september_2017_27092017.pdf)
- Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. 2004. »Usmeritve za notranje kontrole.« [http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji\\_nadzor/usmeritve\\_notr\\_kontr.pdf](http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/usmeritve_notr_kontr.pdf)
- Vogrinc, K. 2008. »Pomen triangulacije za zagotavljanje kakovosti znanstvenih spoznanj kvalitativnega raziskovanja.« *Sodobna pedagogika* 2008 (5): 108–122.
- Dr. Tatjana Horvat je državna notranja revizorka in višja predavateljica na Šoli za ravnatelje.  
[tatjana.horvat@solazaravnatelje.si](mailto:tatjana.horvat@solazaravnatelje.si)