

Višja strokovna šola ACADEMIA Maribor

DIPLOMSKO DELO

PREDLOG MODELA NOTRANJE REVIZIJE JAVNEGA ZAVODA NA PRIMERU LEKARNE

Študijski program: računovodja
Mentor v šoli: mag. Sonja Kuhar
Študentka: Nevenka Polič, 2. letnik
Naslov: Hardek 45, Ormož
Št. indeksa: 11190122477

Ormož, oktober 2007

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Študentka Nevenka Polič izjavljam, da sem (v skladu z 10. členom Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah UL št. 16/2007) avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Sonje Kuhar.

Ormož, 15.10.2007

Podpis: _____

ZAHVALA

Zahvaljujem se predvsem svoji družini, možu Franciju ter hčerkama Tini in Niki za izkazano podporo, spodbude in potrpežljivost med mojim študijem.

Prav tako se zahvaljujem vsem sodelavcem, še posebno Jadvigi Kolarič in Renati Petek za spodbudo med študijem.

Posebna zahvala velja ge. Majdi Lukner in Mitji Luknerju, lastnikoma podjetja Fiposor, d.o.o., iz Ormoža za izdatno finančno in moralno podporo pri študiju.

Prav tako se zahvaljujem mentorici mag. Sonji Kuhar in ravnateljici mag. Mirjani Ivanuša Bezjak za pomoč in nasvete pri pisanju diplomske naloge.

Gospe Nadici Granduč se zahvaljujem za lektoriranje diplomske naloge.

POVZETEK

Notranje revidiranje je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja; namenjena je povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja.

Notranjerevizijsko delovanje se izvaja v različnih pravnih in kulturnih okoljih ter v organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in ustroju; izvajajo jih ljudje v organizacijah ali zunaj njih. Medtem ko lahko te razlike vplivajo na ravnanje pri notranjem revidiranju v vsakem okolju, je skladnost z mednarodnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju bistvena za izpolnjevanje nalog notranjih revizorjev. Če zakoni ali drugi predpisi preprečujejo notranjim revizorjem, da bi delovali usklajeno s kakimi deli standardov, mora biti njihovo delovanje usklajeno z drugimi deli standardov, kar ustrezno razkrijejo. (vir: Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju)

Ključne besede: pomembnost notranje revizije, usklajenost računovodskih informacij, javni zavod lekarne, postopek notranje revizije, revizijski dokazi, revizijsko poročilo.

SUMMARY

Internal revision is independent and impartial activity for giving assurance and advices. It is designed to increase the benefit and to improve the functioning of organization. It helps an organization to realize their goals with encouraging the thoughtful and regulated way of estimation and improvement of manipulation procedure efficiency, with risks and their mastering and managing.

Internal revision is performed in various legal and cultural environments and in organizations which are distinguished by purpose, extent and structure. Internal revision are performed by people from organization or from outside. While these differences can make influence on conducting the internal revision in every environment, is the symmetry with international standards of professional conduction by internal revision essential for internal revisers to complete their work. If The Law or other regulations obstruct internal revisers to work in accordance to certain parts of standards, then their work must be in accordance with other parts of standards, which they corresponding reveal. (Source: International standards of professional conduction by internal revision)

Key words: the importance of internal revision, the alignment of accounting report, public institute of pharmacy, the internal revision procedure, revision evidence, revision report.

KAZALO VSEBINE

1. UVOD	8
1.1. OPREDELITEV OBRAVNAVANE ZADEVE	8
1.2. NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE DIPLOMSKEGA DELA:	8
1.3. PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE	8
1.4. PREDVIDENE METODE RAZISKOVANJA	9
2. LEKARNA KOT JAVNI ZAVOD	10
3. REVIZIJA NA SPLOŠNO	12
3.1. ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIZIJE	12
3.2. RAZLOGI ZA REVIDIRANJE	12
3.3. NAMENI IN TEMELJNA NAČELA REVIZIJE	13
3.4. ZAKONSKA UREDITEV REVIDIRANJA	14
3.5. NAČRTOVANJE REVIZIJE	15
3.6. REVIDIRANJE KOT NADZIRANJE	15
3.7. POJEM REVIDIRANJA	16
3.8. REVIDIRANJE GLEDE NA PREDMET	16
4. NOTRANJA REVIZIJA	18
4.1. OPREDELITEV NOTRANJE REVIZIJE	18
4.1.1. NAMEN NOTRANJE REVIZIJE	19
4.1.2. CILJ NOTRANJE REVIZIJE	19
4.2. ZAKONSKA UREDITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA	22
4.3. RAZLOGI ZA ORGANIZIRANJE NOTRANJE REVIZIJE	23
4.4. NOTRANJA REVIZIJA IN MEDNARODNI REVIZIJSKI STANDARDI	24
5. NOTRANJA REVIZIJA V JAVNIH ZAVODIH (LEKARNAH) – POSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH	25
5.1. NAMEN NOTRANJE REVIZIJE V JAVNIH ZAVODIH - LEKARNAH	25
5.2. OPREDELITEV JAVNE SLUŽBE IN STORITEV NA TRGU	26
5.3. SREDSTVA IN OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	27
5.4. ZALOGE IN JAVNA NAROČILA	28
5.5. PLAČE ZAPOSLENIH IN DIREKTORJEV	29
6. MODEL REVIZIJE	31
6.1. PREDMET, CILJI, POSTOPKI IN OMEJITVE NOTRANJE REVIZIJE	31
6.2. RAČUNOVODSKA IZKAZA S POJASNILI	32
6.3. POJASNILA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV Z UGOTOVITVAMI IN S PRIPOROČILI NOTRANJE REVIZIJE	39
6.3.1. POJASNILA BILANCE STANJA	39
6.3.1.1. Nepremičnine	39
6.3.1.2. Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	39

6.3.1.3. Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah	40
6.3.1.4. Kratkoročne terjatve do kupcev	40
6.3.1.5. Kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta	41
6.3.1.6. Kratkoročne finančne naložbe	41
6.3.1.7. Zaloge blaga	41
6.3.1.8. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	42
6.3.1.9. Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva	42
6.3.1.10 Presežek prihodkov nad odhodki	43
6.3.2. POJASNILA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV	43
6.3.2.1. Prihodki od poslovanja	43
6.3.2.2. Finančni prihodki	43
6.3.2.3. Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga	44
6.3.2.4. Stroški storitev	44
6.3.2.5. Stroški dela	44
6.3.2.6. Amortizacija	45
6.3.2.7. Davek od dohodka pravnih oseb	45
6.3.3. POJASNILA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI	46
6.3.3.1. Prihodki po vrstah dejavnosti	46
6.3.3.2. Finančni prihodki	48
6.3.3.3. Odhodki po vrstah dejavnosti	48
6.3.4. POJASNILA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO NAČELU DENARNEGA TOKA	49
6.3.5. POJASNILA IZKAZA RAČUNA FINANČNIH TERJATEV IN NALOŽB DOLOČENIH UPORABNIKOV	50
6.3.6. POJASNILA IZKAZA RAČUNA FINANCIRANJA DOLOČENIH UPORABNIKOV	50
6.4. POVZETEK POMEMBNEJŠIH UGOTOVITEV IN PRIPOROČIL NOTRANJE REVIZIJE	50
 7. SKLEPNE UGOTOVITVE	 53
 8. LITERATURA IN VIRI	 56

KAZALO SLIK

Slika 1 - Delitev javnega in zasebnega prava	11
Slika 2 - Razvrstitev revidiranja	17
Slika 3 – Notranje revidiranje	21
Slika 4 – Faze notranje revizije	23

KAZALO TABEL

Tabela 1 – Bilanca stanja na dan 31.12.2006	33
Tabela 2 – Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov za leto 2006	34
Tabela 3 – Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leto 2006	35
Tabela 4 – Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev za leto 2006	36
Tabela 5 – Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil za leto 2006	36
Tabela 6 – Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka za leto 2006	37
Tabela 7 – Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov za leto 2006	38
Tabela 8 – Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov za leto 2006	38

1. UVOD

1.1. Opredelitev obravnavane zadeve

Javni zavodi so pravne osebe, katerih temeljna dejavnost je opravljanje družbenih dejavnosti. Od komercialnih podjetij se ločijo predvsem po tem, da temeljni cilj njihovega poslovanja ni pridobivanje dobička, temveč zadovoljevanje potreb javnega značaja. To pomeni, da javni zavodi opravljajo nepridobitno dejavnost. Bistvo njihove dejavnosti je izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog, kar pa ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu.

Raziskovalni del moje diplomske naloge je pomen notranje revizije v manjših javnih zavodih, v mojem primeru lekarni. Ker sem zaposlena v računovodskem servisu in opravljam računovodstvo za javne zavode, se mi je porodila ideja, da bi podrobneje raziskala, kako pomembna je notranja revizija v javnih zavodih, kar me osebno tudi zelo zanima. Najprej bi opisala revizijo na splošno, se dotaknila zgodovine revizije in se nato osredotočila na izdelavo revizijskega poročila s pomočjo revizijskega poročila Lekarne Maribor iz leta 2004, upoštevajoč vse novosti. Revizijsko poročilo bi izdelala za manjši javni zavod lekarno, ki pa jo zaradi tajnosti podatkov ne smem imenovati. Pomembne so tudi rešitve, ki jih pridobimo s pomočjo notranje revizije in izboljšave v poslovanju, ter predvsem izogibanje zlorabam pri porabi javnega denarja ter ugotovitve, do katerih bom v diplomski nalogi prišla skozi izdelavo revizijskega poročila.

1.2. Namen, cilji in osnovne trditve diplomskega dela:

Namen in cilj izbrane teme diplomskega dela je predstaviti izdelavo poročila o notranji reviziji za majhen zavod – lekarno. Namen naloge je prikazati prednosti in nujnost notranjega revidiranja v majhnih zavodih.

Osnovna trditev diplomskega dela bo temeljila na dokazovanju, da je revizija v majhnih zavodih smiselna in ne samo potrata javnega denarja.

1.3. Predpostavke in omejitve

Predvidevam, da je sistem notranje revizije tako dobro razvit kot drugod v Evropski uniji in da se notranje revidiranje v praksi ne razlikuje veliko od teorije.

Pri pisanju diplomskega dela se bom zaradi obsežnosti, v praktičnem prikazu notranje revizije, omejila samo na revizijo letnega poročila.

Omejitev pri pisanju diplomskega dela je poslovna skrivnost javnega zavoda, zato ga tudi ne bom poimenovala s pravim imenom, ampak bom naredila predstavitev preprosto samo na javnem zavodu.

1.4. Predvidene metode raziskovanja

Pri pripravi diplomske naloge bom uporabila vso literaturo, ki mi bo na voljo in se držala vseh zakonskih omejitev.

V teoretičnem delu diplomskega dela so zbrani podatki iz avtorske in neavtorske literature, ki na podlagi teorije temelji na praktični izvedbi notranje revizije.

Praktični del diplomskega dela pa temelji na proučevanju že opravljenih poročil o notranjem revidiranju javnega zavoda lekarne in z njihovo pomočjo tudi izvedba in izdelava poročila o notranji reviziji. Moj namen je potrditi ali ovreči trditev, da je notranja revizija v majhnem zavodu še kako pomembna.

Pri pisanju diplomske naloge bom poleg pisnih virov uporabila tudi internetne vire v zvezi z notranjo revizijo, svoje praktično znanje in teoretično znanje, ki sem ga pridobila v času študija na VŠ Academia. Uporabila bom namizno raziskovanje, opisno metodo in analitično metodo raziskovanja.

2. LEKARNA KOT JAVNI ZAVOD

Javni zavodi so pravne osebe, katerih temeljna dejavnost je opravljanje družbenih dejavnosti. Od komercialnih podjetij se ločijo predvsem po tem, da temeljni cilj njihovega poslovanja ni pridobivanje dobička, temveč zadovoljevanje potreb javnega značaja, kar pomeni, da javni zavodi opravljajo nepridobitno dejavnost. Bistvo njihove dejavnosti je izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog. To pa ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu.

Lekarne, ki so pravno organizacijsko organizirane kot javni zavodi, sodijo med pravne osebe javnega prava in so določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. To pomeni, da so posredni uporabniki proračuna in imajo svojega ustanovitelja.

Značilnost, ki javni sektor ločuje od zasebnega, je »javnost«. Pri tem ne gre le za javnost poslovanja, temveč tudi za javnost vodilnih funkcij in ne nazadnje za javni nadzor nad porabo sredstev davkoplačevalcev (Jones, Bates, 1994, 1).

Osebe zasebnega prava so organizacije, ki jih na podlagi proste volje ustanovijo fizične in pravne osebe zaradi lažjega uresničevanja zasebnih ciljev ali interesov. Osebe javnega prava pa so tiste osebe, ki so ustanovljene zaradi zasledovanja javnih ciljev oziroma uresničevanja javnih interesov, zadovoljevanja javnih potreb.

Javni sektor v naši pravni ureditvi (po Zakonu o javnih financah) sestavljajo neposredni in posredni uporabniki proračuna.

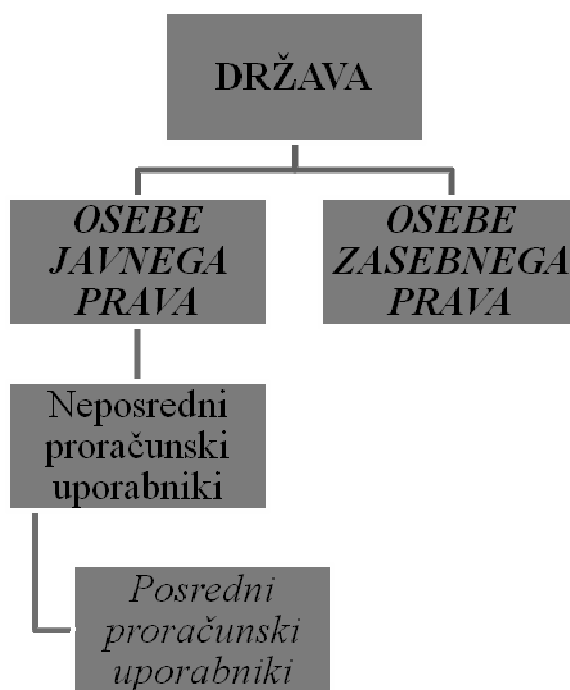
Glavni neposredni uporabniki so: ministrstva, predsednik Republike Slovenije, državni zbor, državni svet, republiška volilna komisija, varuh človekovih pravic, ustavno sodišče, vladne službe, vrhovno sodišče, višja in okrožna sodišča, tožilstva, pravobranilstva, upravne enote, Slovenska akademija znanosti in umetnosti, republiški senat za prekrške, delovna in socialna sodišča, sodniki za prekrške in upravne enote.

Posredni uporabniki pa so naslednji: javni gospodarski zavodi, javna podjetja, javni zavodi, skladi (ustanovitelj – Republika Slovenija), agencije, gospodarske družbe, vse osebe civilnega prava, ki prejemajo proračunska sredstva, ter vse druge pravne osebe, ki so povezane z državo.

Glavna razlika med posrednimi in neposrednimi proračunskimi uporabniki je ta, da se posredni uporabniki financirajo neposredno iz državnega proračuna, neposredni proračunski uporabniki pa imajo ustanovitelja, ki ga financira, če se ne financira sam bodisi iz pridobitne dejavnosti bodisi s prodajo izdelkov na trgu, kot so zdravila.

Osebe zasebnega prava pa so obrtne zbornice, zasebni zavodi in društva.

Slika 1 – Delitev javnega in zasebnega prava



3. REVIZIJA NA SPLOŠNO

3.1. Zgodovinski razvoj revizije

Pri pregledovanju zgodovinskega razvoja revizije ne moremo mimo ugotovitev nekaterih avtorjev, da so se njeni prvi zametki pojavili že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji, in sicer v pojavnih oblikah notranje revizije. Po nekaterih avtorjih naj bi bila prva revizija opravljena okoli leta 4000 pred našim štetjem v Babilonu.

V Evropi so okoli leta 1130 opravili prvo revizijo državne blagajne Anglije in Škotske. Pisni viri omenjajo, da se je razvoj zunanje revizije nadaljeval v Angliji, ko je bilo okoli leta 1200 revidirano mesto London, bliže nam pa se je revizija pojavila v začetku 13. stoletja v Italiji; njen razvoj se povezuje z imenoma Benko Kotruljević in Luca Pacioli. Prva strokovna organizacija revizorjev je bila ustanovljena leta 1581 v Benetkah.

Revizija in z njo tudi strokovna združenja so se začeli hitreje razvijati leta 1854, ko je bilo v Angliji ustanovljeno prvo strokovno združenje revizorjev (Scottish Institute), ki mu je bilo s kraljevsko listino dano pooblastilo za revidiranje (Chartered Accountants). Poklic revizorja (chartered accountant) je bil v Angliji uveden leta 1892. V Združenih državah Amerike je bil leta 1887 ustanovljen American Institute of Accountants (sedaj se imenuje American Institute of Certified Public Accountants), kasneje pa so uvedli naziv revizor (Certified Public Accountant). Za razvoj revizije v Evropi je bila pomembna tudi ustanovitev Zveze berlinskih knjigovodskih revizorjev v Nemčiji leta 1896. Istega leta je bil v Združenih državah Amerike sprejet prvi zakon, ki je urejal to področje (v državi New York). V Nemčiji je bil leta 1931 uveden naziv gospodarskega preglednika - revizorja (Wirtschaftsprüfer), ki se uporablja še danes. V 20. stoletju se skokovit razvoj revizije in poklicnih združenj nadaljuje tudi v preostalih državah sveta. (vir: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>)

3.2. Razlogi za revidiranje

S tehničnem razvojem in z razvojem delitve dela se je v razvitem svetu upravljanje ločilo od vodenja. Kljub temu pa ne smemo pozabiti na njuno medsebojno povezanost, saj sta v jedru upravljanja in vodenja, s tem pa tudi načrtovanja celotnega poslovanja, povezovanje in usklajevanje. Lastniki so se nehali neposredno ukvarjati z izvajanjem in vodenjem in so to funkcijo postopno prepustili novemu sloju - poslovodstvu.

Za svoje potrebe in za potrebe zunanjih uporabnikov, med katere lahko štejemo tudi državo, morajo podjetja izdelovati računovodske izkaze, v katerih razkrivajo stanje svojih sredstev, obveznosti in kapitala obračune poslovanja. Med uporabnike računovodskih izkazov se štejejo sedanji in možni vlagatelji, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njihovi organi ter javnost.

Z razvojem gospodarstva se je postopno usposobila skupina strokovnjakov, ki je strokovno in neodvisno nadzorovala delo in delovanje posloводства predvsem z nadziranjem oziroma, lahko rečemo, revidiranjem računovodskih izkazov.

O svojih opažanjih in mnenjih so morali revizorji poročati lastnikom. Lahko bi rekli, da se je na tej stopnji začela razvijati revizija. Revizor je postal tisti, ki je s svojim visokim strokovnim znanjem pregledoval oziroma revidiral računovodske izkaze in izražal mnenje, ali so računovodske informacije resnična in poštena slika (ali pošten prikaz) v skladu z naznačenimi temelji računovodstva. Kljub temu da popolnega zagotovila pri revidiranju ni moč dati zaradi vrste dejavnikov, kot so na primer potreba po presoji, uporaba preizkusov, omejitve, značilne za notranje kontroliranje, in to, da je večina dokazov, ki so na voljo revizorju, bolj prepričevalne kot prepričljive narave, pa je revizorjevo mnenje izredno pomembno tako za zunanje uporabnike računovodskih izkazov kakor tudi za samega lastnika. Vsi ti namreč zaupajo revizorjevi strokovnosti in neodvisnosti. Njegova odgovornost je izredno velika. Neupoštevanje revizorskega mnenja ali pa njegovo spreminjanje in drugačno tolmačenje je nepremišljeno dejanje, ki ni dovoljeno nikomur. (vir: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>)

3.3. Nameni in temeljna načela revizije

Notranjerevizijska dejavnost ima v svetu že dolgoletno tradicijo, pri nas pa je ta dejavnost sorazmerno mlada. Za področje proračunske porabe na lokalni ravni jo je uvedel Zakon o javnih financah, in sicer komaj leta 2000. (vir: www.maribor.si/dokument.aspx?id=702)

Revizija je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je namen takšnega preiskovanja podati sodbo o njih.

Revizor je sicer odgovoren za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za pripravljanje računovodskih izkazov pa odgovarja poslovodstvo podjetja. To odgovarja tudi za vodenje ustreznih poslovnih knjig in delovanje notranjih kontrol, izbiranje in uporabljanje računovodskih usmeritev ter varovanje premoženja podjetja. Revidiranje računovodskih izkazov ne razbremenjuje poslovodstva njegovih dolžnosti.

Revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah. Pri preiskovanju in ocenjevanju mora oblikovati splošne sklepe,

- ali so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se tudi dosledno uporabljajo;
- ali so računovodske informacije usklajene z zakoni in drugimi predpisi, ki se nanašajo na izdelovanje računovodskih izkazov;
- ali je videnje, predstavljeno v računovodskih informacijah, v celoti usklajeno z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidiranega podjetja;
- ali so ustrezno razkrite vse pomembne zadeve, potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij.

Revizijsko poročilo mora vsebovati jasno pisno izraženo mnenje o računovodskih informacijah. Mnenje brez pridržkov pomeni, da je revizor v vseh bistvenih pogledih zadovoljen z zadevami iz drugega odstavka te točke.

(vir:<http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>)

Kadar revizor poda mnenje s pridržkom ali odklonilno (negativno) mnenje ali pa mnenje zavrne, mora revizijsko poročilo jasno in utemeljeno pojasniti razloge za to.

3.4. Zakonska ureditev revidiranja

Revidiranje mora potekati na način, določen z Zakonom o revidiranju, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju.

V nadaljevanju so navedeni dokumenti, katerih vsebino morajo pri opravljanju svojega dela upoštevati notranji revizorji:

- Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01)
- Statut Slovenskega inštituta za revizijo (Uradni list RS, št. 70/01; 31.08.2001)
- Kodeks notranjerevizijskih načel (sprejeto 21.10.2004)
- Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (sprejeto 21.10.2004)

3.5. Načrtovanje revizije

Revizor mora svoje delo načrtovati. Njegovi načrti morajo biti zasnovani na poznavanju naročnikovega poslovanja. Svoje delo mora načrtovati nepretrgoma, to načrtovanje pa obsega

- pripravljanje celovitega načrta, ki se nanaša na pričakovani obseg in način izvajanja revizije, ter
- pripravljanje revizijskega programa, v katerem so določeni vrsta, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.

3.6. Revidiranje kot nadziranje

Revidiranje je posebna zvrst nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Nadziranje je upravljavska funkcija, in sicer presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja s stališč tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje je tudi informacijska funkcija, ki zagotavlja pravilnost podatkov in informacij; v tem smislu govorimo o računovodskem nadziranju. V okviru izvajalnega sestava pa je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije.

Razlikujemo tri vrste nadziranja:

Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje organizacijsko vključeni organi, delujoči po načelu stalnosti.

Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje, opravljajo ga organi, ki niso vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.

Revidiranje je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, opravljajo ga organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s

predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali.

3.7. Pojem revidiranja

Beseda revidiranje je latinskega izvora (lat. Revidere) in pomeni naknadno pregledovanje procesov in stanj zaradi presojanja njihove pravilnosti z vidika resničnosti in poštenosti. Gre za strokovno zelo zahtevno obliko nadziranja, saj ne gre samo za ugotavljanje formalne pravilnosti, ampak za miselno obnovo nastanka dejanja ali stanja, k temu pa je treba dodati še strokovno mnenje (Koletnik, 1997, 10).

Revizija je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe glede na to, ali je usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni revizijski standardi 2004)

Revidiranje je proces sistematičnega naknadnega spoznavanja strokovne in poklicnomoralne neoporečnosti poslovnih procesov in stanj. Omogoča ga zbirka logično zaporednih postopkov in metod, rezultat proučevanja so za posameznega uporabnika izpopolnjene ali nove informacije o revidiranem procesu ali stanju. Revizija pa je dejavnost oz. opravilo strokovnih oseb pri preizkušanju pravilnosti in resničnosti postopkov, stanj ali drugih dejstev (Koletnik, 1997, 10).

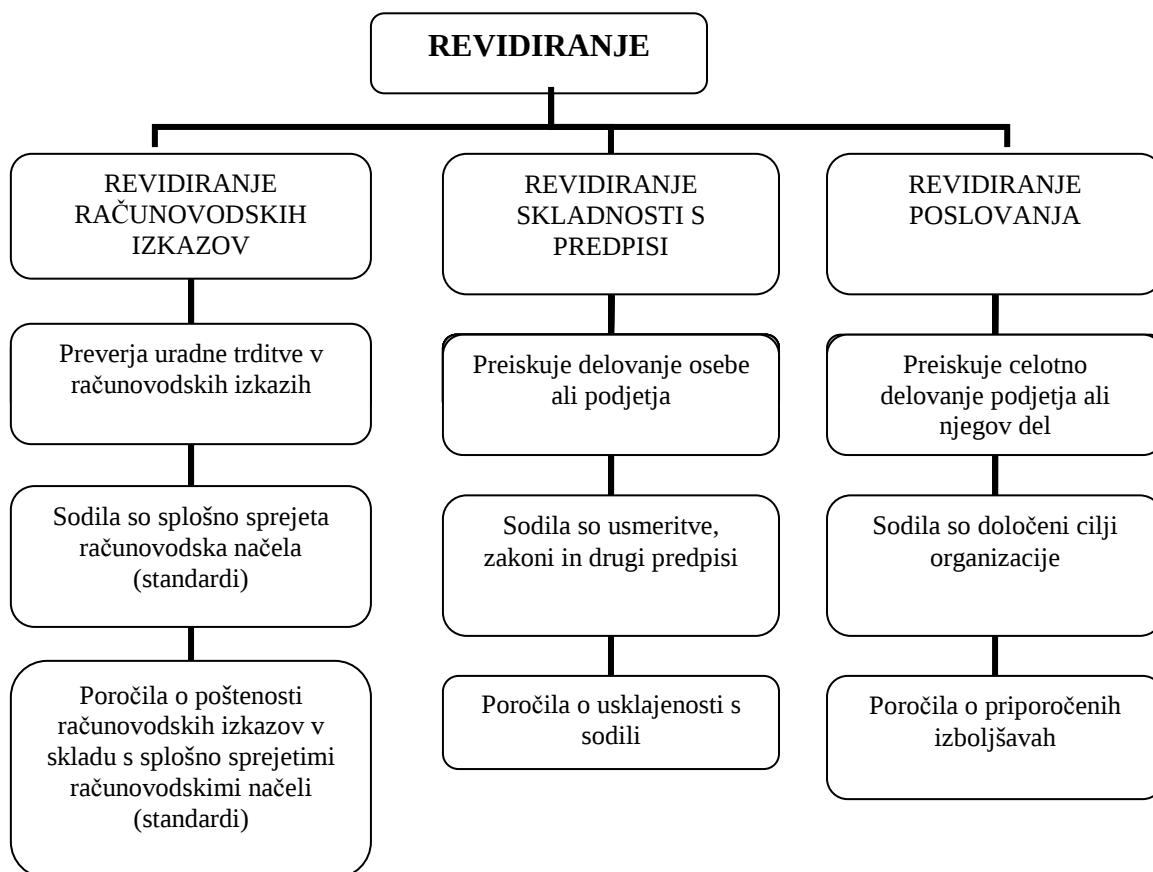
3.8. Revidiranje glede na predmet

Revidiranje lahko delimo po področjih, z vidika izvajalcev revizije, glede na kompleksnost revizije, način izpeljave, časovno opredelitev, obdobje revidiranja, področje revidiranja, glede na namen in predmet revidiranja ter glede na cilj revidiranja.

Najpogostejše pa se revidiranje razvršča glede na cilje njegovega delovanja. V nadaljevanju Taylor, Glezen, 1996, 34:

- Revidiranje računovodskih izkazov (angl. Financial statements auditing), kjer gre za zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in standardi,
- revidiranje skladnosti s predpisi (angl. Compliance auditing), ukvarja se z ugotavljanjem, ali so bili posli in dogodki v skladu z zakoni, usmeritvami in drugimi predpisi,
- revidiranje poslovanja (angl. Performance, operational, program auditing), ki ga lahko opišemo kot sistematično pregledovanje delovanja organizacije, glede na določene cilje. Revizorjev namen je oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave ter razviti priporočila za izboljšave in nadaljnje delovanje.

Slika 2: Razvrstitev revidiranja



vir: Taylor, Glezen, 1996, 35

4. NOTRANJA REVIZIJA

4.1. Opredelitev notranje revizije

Klasična opredelitev pravi, da je notranje revidiranje neodvisna ocenjevalna funkcija znotraj organizacije, ki proučuje in vrednoti njene dejavnosti, njegov namen pa je pomagati članom organizacije, da uspešno opravljajo svoje naloge. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh kontrol, njeni izsledki pa so namenjeni predvsem poslovodstvu (Primožič, 2001, 5)

Ta revizija je v pomoč tudi zunanjim revizorjem, toda le, če notranji revizor zagotovi primerne dokaze o neodvisnosti, primernosti in strokovno opravljenem revidiranju.

Po Turku so temeljni nameni notranjega revidiranja presojanje ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk, 1994, 27)

Po zakonski definiciji izvaja notranja revizija stalen in celovit nadzor nad poslovanjem, z namenom preverjanja, ali zavod:

- opravlja posle pravilno in v skladu z zakonom ter na njegovi podlagi izdelanimi predpisi,
- vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednoti knjigovodske postavke in sestavlja računovodska in druga poročila.

Poudarek pri notranjem revidiranju je na presojanju ureditve notranjega kontroliranja in njegovega delovanja, proučevanju notranje računovodske kontrole in zagotavljanju usklajenosti organizacije z zakonskimi in drugimi predpisi. Notranja revizijska služba svetuje predstojniku uporabnika na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako ga obvladovati, da bi uporabnik lahko:

- učinkovito uporabljal sredstva iz proračuna,
- ustrezno varoval sredstva,
- se odločal na temelju zanesljivih in sprotnih informacij ter
- ustrezno usklajeval usmeritve in postopke v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi.

V podjetju se za delovanje notranje revizije sprejme pravilnik o namenu, pooblastilih in odgovornosti notranje revizijske službe, kjer je tudi zapisano, da je notranji revizor odgovoren tako revizijskemu odboru kot tudi poslovodstvu.

V nasprotju z zunanjo revizijo, ki uporablja predvsem računovodske standarde, se pri notranji reviziji poleg računovodskih uporabljajo tudi drugi standardi kot so standardi stroškov, standardi kakovosti pa vse do standardov obnašanja. Postopki preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija (standardi, kodeks poklicne etike in pravila), so specifični in se razlikujejo od postopkov zunanje revizije (Spremič, 1997, 8).

Ameriški Inštitut notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors – IIA) opredeljuje notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, katere namen je povečati dodatno vrednost zavoda in izboljšati njegove poslovne aktivnosti. Notranje revidiranje z uvajanjem sistematičnega in doslednega pristopa k ocenjevanju in izboljšanju uspešnosti procesov obvladovanja tveganj, nadziranja in upravljanja prispeva k doseganju ciljev organizacije. Definicija je vodilo k večji in vplivnejši vlogi notranjih revizorjev v prihodnosti.

4.1.1. Namen notranje revizije

Le tega dr. Ivan Turk s soavtorji navaja kot strokovno presojo ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo v delu, sredstvih in poslovnem izidu ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk., 1994, 27).

4.1.2. Cilj notranje revizije

Z njim pomagamo poslovodstvu organizacije, da bi učinkovito opravljalo vodstvene naloge. Pri notranjem revidiranju se presoja učinkovitost vseh neposrednih in posrednih notranjih kontrol v organizaciji pod pogojem, da koristi od njega presegajo stroške, ki jih povzroča (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2004).

Med cilji notranjega revidiranja se najpogosteje pojavlja sedem ciljev:

- presoja primernosti, učinkovitosti in zanesljivosti notranjega kontrolnega sestava,
- skladnost postopkov z opredeljenimi cilji, načrti, postopki, zakoni in drugimi pravili,
- preverjanje ekonomičnosti in učinkovite porabe sredstev,

- preverjanje, če postopki in programi ustrezajo zastavljenim ciljem in nalogam,
- varovanje in potrditev premoženja-zavarovanje sredstev,
- ugotavljanje napak, prevar in zlorab,
- zanesljivost in popolnost računovodskih in poslovnih informacij.

(Vidovič, 1998, 17)

Med cilji notranjega revidiranja pa se vse bolj poudarja njegova svetovalna vloga, ki so jo posebej opredelili ameriški standardi notranjega revidiranja (Suhadolnik, 1998, 21).

Naloge notranje revizije

Z notranjo revizijo se odpravljajo napake pri poslovanju zavoda. Pomaga pri organiziranju, oblikovanju in prilagajanju računovodstva zavoda.

Mednarodni standardi revidiranja določajo, da je delovanje notranjega revidiranja sestavljeno iz ene ali več naslednjih dejavnosti (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2005):

- pregledovanje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja,
- preverjanje računovodskih in poslovnih informacij,
- preiskovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja, tudi neračunovodsko kontroliranje v podjetju,
- preiskovanje spoštovanja zakonov, drugih predpisov in drugih zunanjih zahtev ter usmeritev

Notranjemu revizorju v javnem sektorju pa lahko pripišemo še nekatere nove naloge, in sicer (Vidovič, 1998, 22):

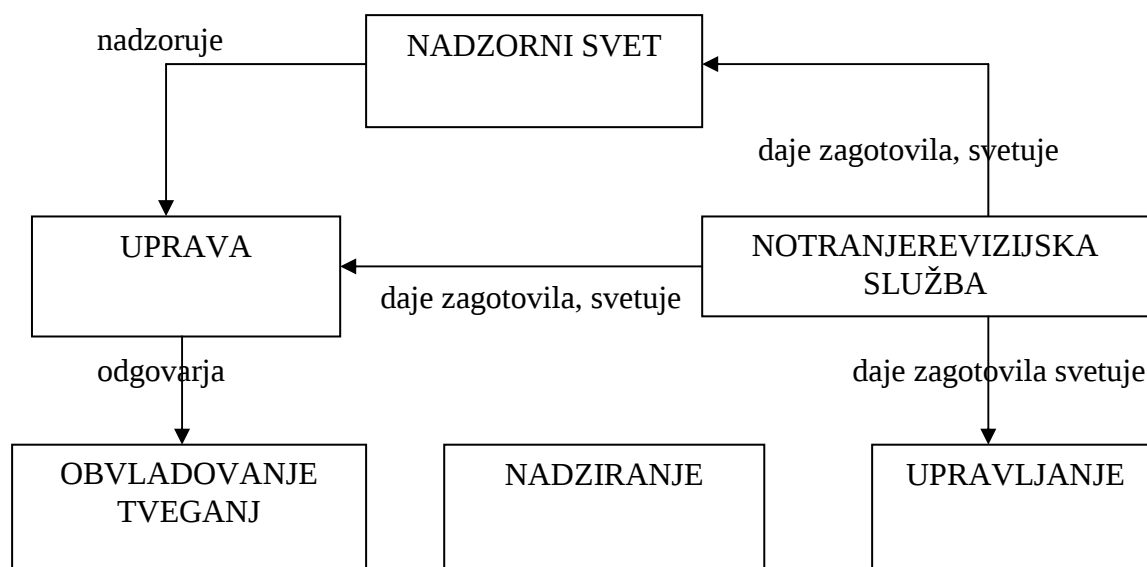
- razvijanje predlogov za racionalizacijo poslovanja,
- splošno spremljanje poročil, ki jih je izdala vrhovna revizijska institucija,
- sodelovanje pri izdajanju organizacijskih predpisov in pri pomembnih ukrepih,
- sodelovanje pri dodeljevanju večjih pogodbenih nalog,
- uvajanje preprečevalnih ukrepov in novega vodstvenega sistema, usmerjenega k ciljem,
- pomoč vodstvu z navodili in priporočili ter z opozarjanjem na napake, ki jih razkriva revizija, ter na sume zlorab, pogub in prevar,
- povečanje javne odgovornosti (obveznost predložitve obračunov javnosti),
- postavljanje jasnih ciljev in spremljanje dosežkov,
- nadziranje programov, ki se financirajo iz javnih sredstev,

- vrednotenje in ocenjevanje izvajanja nalog prek kazalnikov,
- ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti dela z ocenjevanjem dosežkov dela,
- združevanje načrtovanja, uresničevanja proračuna, financiranja in nadziranja v uspešen krog s ciljem najti učinkovite načine in poti za kontrolo porabe javnih sredstev,
- spreminjanje meril in standardov javne porabe,
- kontroliranje skladnosti delovanja s predpisi ter spoštovanje zakonitosti in etičnih standardov,
- kontroliranje izvajanja nalog glede na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost,
- kontroliranje uspešnosti doseganja ciljev,
- kontroliranje vodenja in upravljanja s sredstvi in z obveznostmi ter varovanja sredstev,
- kontroliranje sprejemanja odločitev.

Iz navedenega lahko razberemo, da revizija v organizaciji lahko izvaja različna dela. Vendar pa je od vodstva in od potreb organizacije odvisno, katera dela bo notranja revizija dejansko opravljala.

Notranjerevizijske službe se vse bolj usmerjajo v svetovanje in ocenjevanje ter obvladovanje tveganj, kar poslovodstvu pomaga pri sprejemanju pomembnih odločitev (Nemec, 2002, 8).

Slika 3: Notranje revidiranje



vir: Kolar, 2001, str 13

4.2. Zakonska ureditev notranjega revidiranja

Za potrebe notranjega revidiranja so skoraj v celoti uporabni revizijski standardi, oblikovani za potrebe zunanjega revidiranja. Zato revizor smiselno uporablja splošno sprejete revizijske standarde (nagl. Generally Accepted Auditing Standards – GAAS). Notranji revizor uporablja pri svojem delu tudi mednarodne smernice za notranje revidiranje (agnl. International Auditing Guidelines).

Na podlagi standardov, ki jih je leta 1978 izdal Ameriški inštitut za notranjo revizijo, je Slovenski inštitut za revizijo na podlagi teh standardov leta 2003 izdal Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Le-ti pa vsebujejo tudi spremembe, ki so začele veljati s prvim dnem leta 2007.

Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju vsebujejo tudi navodila za postopke. Razdeljeni so na dva dela: (vir: Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju)

a) Standardi lastnosti (5-7)

- namen, veljava in naloga notranjerevizijskega izvajalca,
- neodvisnost in nepristranskost,
- strokovnost in potrebna strokovna vestnost,
- program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti

b) Standardi dela (8-12)

- vodenje delovanja notranjerevizijskega izvajalca,
- narava dela,
- načrtovanje poslov,
- izvajanje posla,
- poročanje o izsledkih,
- spremljanje napredovanja
- sprejem tveganja pri poslovanju.

Notranji revizorji morajo poleg standardov uporabljati tudi Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, ki je bil sprejet leta 1998 in popravljen v letu 2004.

Osnovna razdelitev kodeksa je naslednja (vir: Kodeks poklicne etike notranjega revizorja):

- namen kodeksa,
- temeljna načela poklicne etike

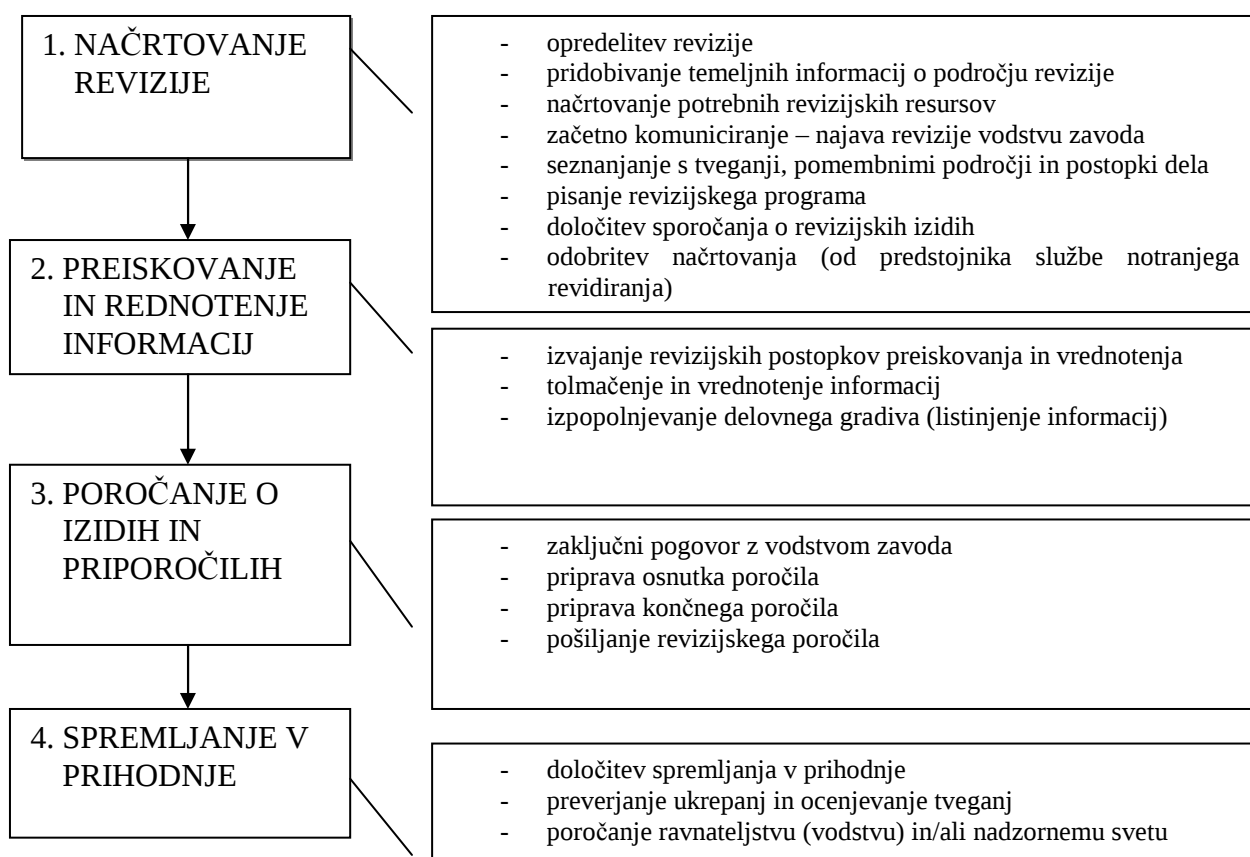
- načela obnašanja:
 - strokovnost in odgovornost
 - zaupnost
 - neoporečnost
 - neodvisnost in prizadevnost
 - sporočanje
- sprejetje in uporaba kodeksa.

4.3. Razlogi za organiziranje notranje revizije

Revizija, tako notranja kot zunanja, se izvaja po fazah. Postopek notranje revizije daje v zadnjem času večji pomen obvladovanju tveganj in je sestavljen iz štirih faz (Mohorič Zobec, 2001)

1. faza - načrtovanje revizije,
2. faza – preiskovanje in vrednotenje informacij,
3. faza – poročanje o izidih in priporočilih,
4. faza – spremljanje v prihodnje.

Slika 4: Faze notranje revizije



vir: Mohorič Zobec, 2001, 66

4.4. Notranja revizija in mednarodni revizijski standardi

Mednarodni revizijski standardi ne razlikujejo med notranjo revizijo in notranjo kontrolo. Le ti v standardu št. 6 govorijo o notranjih kontrolah v osmi točki (Mednarodni revizijski standardi, 1994, dopolnjeni 2004): »Računovodski sistem ki ga dopolnjujejo uspešne notranje kontrole, zagotavlja poslovodstvu, da je premoženje zavarovano pred nepooblaščenim uporabljanjem in razpolaganjem in da so računovodske evidence dovolj zanesljive za pripravljanje računovodskih informacij.«

Tako mednarodni standardi določajo samo notranje kontrole. Notranja revizija pa je pri nas del notranjih kontrol, se pravi, da je notranjim kontrolam podrejena.

5. NOTRANJA REVIZIJA V JAVNIH ZAVODIH (LEKARNAH) – POSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

Notranja revizija pri posrednih proračunskih uporabnikih je del sistema notranjih finančnih kontrol. Ta sistem se organizira kot celoten sestav računovodskih in drugih kontrol, metod in postopkov, ki jih vzpostavi vodstvo z namenom gospodarnega in učinkovitega poslovanja. Sistem notranjih kontrol zajema tudi opredelitev odgovornosti zaposlenih pri posrednem uporabniku proračuna in zagotavlja sprotno kontrolo poslovanja. Notranja revizija pa glede na opredelitev v veljavnih predpisih predstavlja naknadno računovodsko-finančno revizijo poslovanja, ki jo organizira posredni uporabnik. Zajema tudi preverjanje neoporečnosti informacijskih sistemov, spoštovanje začrtanih politik in programov, spoštovanje predpisov, učinkovitost in gospodarnost uporabe premoženja ter ustreznost delovanja notranjih finančnih kontrol kot celote. Torej je namen notranje revizije tudi ta, da preverja primernost sistema vzpostavljenih notranjih kontrol.

Sistem notranjih finančnih kontrol opredeljuje celovitost metod in postopkov ter računovodskih in drugih kontrol, ki zagotavljajo učinkovitejše doseganje ciljev in gospodarno poslovanje. Pri zasnovi sistema notranjih kontrol finančnega nadzora ne pojmujeemo zgolj kot kontroliranje ali inšpiciranje, ampak predvsem kot sistem spremljanja uresničevanja postavljenih ciljev. To mora temeljiti na celovitem projektu obvladovanja informacijskih tokov s povezavo različnih podatkovnih baz pri proračunskem uporabniku na področju finančnega poslovanja.

5.1. Namen notranje revizije v javnih zavodih - lekarnah

Osnovni namen notranje revizije, ki je sestavni del sistema notranjih finančnih kontrol, je zagotavljati zakonitost finančnega poslovanja, preglednost in pravilnost vseh evidenc, premoženja, preprečevanje zlorab, sproten pregled stanja prevzetih obveznosti in pravic porabe na postavkah proračuna ter tekoče informacije o stanju sredstev proračunskega uporabnika.

Lekarne po vsej Sloveniji so se preko Lekarniške zbornice Slovenije združile z namenom v vseh lekarnah opraviti podrobno revizijo poslovanja tako s finančnega kot s pravnega vidika.

S sprejetjem Zakona o javnih financah je v vseh lekarnah prišlo do težav, s katerimi se drugod v javnem sektorju ne srečujejo. Največjo težavo povzročajo javna naročila. Težave, ki nastajajo pri javnih naročilih, so podrobneje obrazložene v nadaljevanju pri točki 4.4. Zaloge in javna naročila.

Vodenje poslovnih knjig v lekarni kot javnem zavodu poteka po sistemu, kot ga vodijo vsi javni zavodi, vendar pa se lekarne ukvarjajo tudi s prodajo, se pravi trgovino. Razlog, da lekarne vodijo poslovne knjige kot javni zavodi, je njihov pravni status. Pri svojem poslovanju zaradi tega naletijo na vrsto problemov, kot so pravilno vodenje zalog, razmejevanje javne službe in storitev na trgu, javna naročila in podobno. Poseben problem postaja v zadnjem času tudi izplačilo plač, saj je tesno povezano s prodajo blaga iz naslova storitev na trgu.

5.2. Opredelitev javne službe in storitev na trgu

V javnem zavodu se prihodki in stroški delijo tudi na storitve na trgu in javno službo.

Storitve na trgu predstavljajo in obsegajo prodajo trgovskega blaga, ki ne sodi v obseg zdravil, ki se prodajajo na recept iz naslova obveznega zavarovanja. Ti prihodki so tudi podlaga za izračun stimulacije zaposlenih v lekarni, kot tudi podlaga za izračun davka od dohodka pravnih oseb. Stimulacija se izračuna na podlagi prihodkov oziroma doseženega rezultata prodaje iz storitev na trgu v preteklem letu za tekoče leto. Višino stimulacijo, ki si jo smejo izplačati, potrdi ustanovitelj.

Večinski del prihodkov v lekarni so prihodki od prodaje zdravil, ki se evidentirajo na podlagi prejemkov. Prodaja se opravlja za takojšnje plačilo z gotovino, s čeki ali karticami in s prejetimi belimi ter zelenimi recepti.

Tako kot prihodki se tudi stroški delijo na javno službo in storitve na trgu. Lekarne vsako leto sklenejo pogodbo z Zavodom za zdravstveno zavarovanje o višini priznanih stroškov za amortizacijo, materialne stroške, plače (osnovne plače, posebne pogoje dela, dodatek na delovno dobo, delovno uspešnost), regres za letni dopust in dodatno pokojninsko zavarovanje. Vsi ti priznani stroški se evidentirajo na javno službo. Priznani stroški so že izraženi v zneskih.

Stroški, ki nastajajo iz storitev na trgu, se izračunajo po ključu glede na dosežene prihodke iz storitev na trgu. To pomeni, da delimo celotne prihodke s prihodki iz storitev na trgu in tako dobimo količnik za izračun stroškov iz storitev na trgu.

Pri opredelitvi javne službe in trga imajo lekarne glede na davek od dohodka pravnih oseb dve nasprotujoči si mnenji. Ministrstvo za zdravje meni, da so prihodki, ki se pridobivajo iz naslova prostovoljnega zavarovanja, javna služba. Nasprotno pa meni Davčna uprava Republike Slovenije (odslej DURS), ki pravi, da so prihodki iz naslova prostovoljnega zavarovanja prihodki iz storitev na trgu in tako tudi predmet obračuna davka od dohodka pravnih oseb. Ti prihodki v posameznem letu predstavljajo 1/3 prihodka v posamezni lekarni. Če bi te prihodke uvrstili v prihodke iz javne službe ne bi bili obdavčeni v sistemu davka od dohodka pravnih oseb, vendar pa jih niti ne bi zajemali v procent za uspešnost delavcev.

Večina lekarn se odloča po mnenju DURS-a, saj menijo, da je boljše plačati več davka od dohodka kot pa premalo, kajti Davčna uprava bi lahko v primeru pregleda dala sporne prihodke na prihodke iz storitev na trgu in rezultat pregleda ne bi bil ugoden.

Pri opravljeni notranji reviziji so lekarne, ki delijo prihodke od storitev na trgu, dobile od DURS-a negativno mnenje. Saj notranja revizija meni, da je mnenje Ministrstva za zdravje bolj zavezujoče od mnenja DURS-a.

Odločitev o tem, kako razvrščajo prihodke, bi morali imeti javni zavodi – lekarne opredeljeno v svojem internem aktu in se te opredelitve tudi dosledno držati iz leta v leto. Večina lekarn ima to opredeljeno v svojih aktih in se tega tudi drži.

5.3. Sredstva in obveznosti do virov sredstev

Vsa dolgoročna sredstva, tako opredmetena kot neopredmetena, so v javnih zavodih lekarnah v lasti ustanovitelja. Tako ji je treba izkazovati na kontih dolgoročnih opredmetenih in neopredmetenih sredstev ter na dolgoročnih obveznostih do ustanovitelja. To je konto razreda devet – sredstva v upravljanju. Problem, ki tu nastaja, je, da skoraj nobena lekarna v Sloveniji nima sklenjene pogodbe o sredstvih v upravljanju z ustanoviteljem, vendar pa ustanovitelji vsako leto zahtevajo uskladitev le teh.

Tudi tu so lekarne, ki nimajo sklenjene pogodbe, dobile negativno mnenje, saj nimajo podlage za izkazovanje sredstev na kontu 980 – sredstva v upravljanju.

Na kratkoročnih sredstvih imajo lekarne kar precejšnje zneske vezanih sredstev pri bankah, ki so si jih pridobile z gospodarnim poslovanjem in pridobljenimi cassasconti pri dobaviteljih. V letu 2007 so se z izvolitvijo novih županov pojavile težnje po teh sredstvih. V nekaterih občinah se je večino teh sredstev že prelilo v občinski proračun, nekaj občin pa to še namerava storiti do konca leta. So pa ta sredstva že zajeta v proračunih občin za leto 2007.

Drugi del kratkoročnih sredstev – zaloge bom opisala v nadaljevanju.

Obveznosti do virov sredstev so v javnih zavodih – lekarnah običajne, kot pri drugih zavodih. Le te sestavljajo obveznosti za izplačilo plač, obveznosti do dobaviteljev, obveznosti do bank, pasivne časovne razmejitve, obveznosti do ustanovitelja in pa kumulativni dobički in izgube vseh let.

5.4. Zaloge in javna naročila

Zaloge so v javnih zavodih lekarnah sestavljene predvsem iz zdravil in materiala za izdelavo raznih pripravkov. Pri naročanju blaga tako večjih kot manjših vrednosti jih zavezuje Zakon o javnih naročilih. Vendar pa nastaja problem dostave zdravil, saj, če javni zavod-lekarna naroča zalogo zdravil samo pri enem dobavitelju, ki ga predhodno izbere po pravilih Zakona o javnih naročilih, se lahko zgodi, da ostane brez zdravila več kot 24 ur. To pa se v lekarni ne sme zgoditi, saj morajo po Zakonu o lekarniški dejavnosti zdravila nabaviti v roku štiriindvajset ur. Tako so lekarne prisiljene naročati zdravila pri večjih dobaviteljih, saj, če en dobavitelj zdravila nima na zalogi, ga ima skoraj gotovo drugi dobavitelj. S tem pa ko naročijo pri drugem dobavitelju, kršijo Zakon o javnih naročilih.

Pri kontroli izvajanja javnih naročil lekarne po večini dobijo negativno mnenje, saj se ne držijo dosledno Zakona o javnih naročilih in ne nabavljajo samo pri najugodnejšem ponudniku. Predvsem pa iskanje ugodnejšega ponudnika nima smisla, saj imajo zdravila po vsej Sloveniji enotno ceno, pa tudi nabavljeno za nadaljnjo prodajo ne pa za lastno porabo.

Pravniki Lekarniške zbornice Slovenije so pri tej trditvi dobili pojasnilo, da bi morale lekarne izbirati najboljšega ponudnika glede na priznane rabate in vzeti tistega, ki ponudi večji rabat.

Mag. Milan Pukšič, direktor Mariborskih lekarn, je po opravljeni reviziji in kontroli Računskega sodišča v svoji izjavi za javnost navedel naslednje:

»Negativno mnenje je bilo podano zaradi samega postopka naročanja zdravil in ne zaradi negospodarnosti. Javni lekarniški zavodi namreč nismo končni porabnik zdravil. Nabavljamo tista zdravila, ki jih na recepte predpisujejo (naročajo) zdravniki. Po določbah Zakona o zdravilih smo dolžni imeti na zalogi oziroma v 24 urah zagotoviti vsa v Republiki Sloveniji registrirana zdravila in ne le tista, ki bi jih pridobili s postopkom izpeljanim po ZJN-1. Cene zdravilom in medicinskim pripomočkom na državni ravni regulirata Agencija RS za zdravila in medicinske pripomočke ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. **To pomeni, da so cene zdravil v vseh lekarnah v Sloveniji enake.** Ključno vodilo ZJN-1, ki se prav zaradi zapletenega izvajanja letno spreminja, bi morala biti smotrnost (gospodarnost, učinkovitost, uspešnost) poslovanja. Skratka, določila ZJN-1 nikakor niso optimalna in vedno tudi ne omogočajo gospodarnosti. V sedanjem revizijskem postopku se daje prednost pravilnosti postopka in ne gospodarnosti. Veliko primerov bi lahko s pogajanjem na trgu realizirali ugodneje in predvsem veliko hitreje, kot nam sedaj dopušča omenjeni predpis. Trg in tržna pravila bi bila pravo "zdravilo" za vsa okolja in vse primere.«

Mariborske lekarne so podpisale pogodbo s strokovnjaki, ki jim bodo izvajali postopke javnih naročil, kajti sami za to niso dovolj strokovno podkovani. Verjetno bodo tako morale narediti tudi druge lekarne, ki imajo za dodatno delo, kot so javna naročila, na voljo še manj osebja. Tako to ne bo več smotrna poraba denarja, ampak že kar zapravljanje za drage postopke, ki v primeru nabave zdravil res niso potrebni. V Spletnem priročniku za javna naročila je že v uvodu v tretjem odstavku navedeno:

»Ne glede na vrsto in velikost posla pa morajo naročniki spoštovati temeljna načela javnega naročanja, ki so: **gospodarna poraba javnih sredstev**, enakopravnost ponudnikov, transparentnost postopka oddaje javnega naročila ter načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki. Skladno s temi načeli se vodijo vsa javna naročila«

Tako kot Mariborske lekarne je večina drugih lekarn dobila negativno mnenje o javnih naročilih. Mariborske lekarne pa so imele poleg tega tudi računsko sodišče, ker so morali odgovoriti z odzivnim poročilom in izpeljati postopke kot, pravi Zakon o javnih naročilih.

5.5. Plače zaposlenih in direktorjev

Plače v lekarnah, ki so pravno organizirane kot javni zavod, se izračunavajo na podlagi Zakona o sistemu plač v javnem sektorju, ki se uporablja od 1. julija 2004. Uporabljajo pa še

Kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti in Kolektivno pogodbo za dejavnost zdravstva in socialnega varstva.

Direktorjem v javnem sektorju pa so se 1. marca 2006 začele izplačevati plače na podlagi Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 110/06, uradno prečiščeno besedilo, v nadaljevanju ZSPJS), Uredbe o plačah direktorjev v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 73/05, 103/05, 12/06, 36/06, 46/06, 77/06 in 128/06, v nadaljevanju UPDJS) in Uredbe o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Uradni list RS št. 122/05, 20/06, 55/06 in 136/06), kar pa za ostale zaposlene trenutno še vedno ne velja, in si izplačujejo plače po starem sistemu.

Največji problem v lekarnah je del plače, ki se izplačuje kot stimulacija. Le-ta je v novem zakonu za vse, tako za zaposlene kot za direktorje, predvidena v enkratnem letnem znesku, če bo to seveda dopuščalo poslovanje, ki mora biti pozitivno. Novi zakon naj bi poenotil plače v javnem sektorju za vse, saj je bilo do sedaj izplačilo stimulativenega dela plače od lekarne do lekarne različno. Nekaj lekarn je izračunavalo stimulacijo na osnovno brutoplačo, kar nekaj pa na končno brutoplačo, se pravi na vse pripadajoče dodatke.

Po podatkih opravljenih revizij plač v lekarnah je pravilno izplačevanje stimulativenega dela plače izračun procenta plače na osnovno bruto plačo. In le-to naj bi se z revizijo plač začelo tudi upoštevati.

6. MODEL REVIZIJE

6.1. Predmet, cilji, postopki in omejitve notranje revizije

Predmet notranje revizije

V skladu s pogodbo za opravljanje notranjerevizijskih storitev za leto 2006, z dne 15.03.2007, je bil opravljen notranjerevizijski pregled računovodskih izkazov Lekarne Zdravilček za poslovno leto 2006. Opravljena je bila revizija naslednjih računovodskih izkazov, kot je to določeno v pogodbi:

- ustreznost računovodskega pripoznavanja in evidentiranja posameznih sredstev, njihovih virov, prihodkov in odhodkov (po načelu zaračunane realizacije)
- ustreznosti ločevanja dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti
- usklajenosti računovodskih poročil z zakonom o računovodstvu in predpisi, sprejetimi na njegovi podlagi.

Cilji notranje revizije

Cilj notranje revizije je presoja pravilnosti izkazanih postavk v računovodskih izkazih in priprava poročil o potrebnih ukrepih za odpravo pomanjkljivosti, ki bodo pripomogla k izboljšanju učinkovitosti in uspešnosti poslovanja zavoda.

Postopki notranje revizije

Notranja revizija je bila opravljena v skladu s pravili notranjerevizijske stroke ter na podlagi razgovorov z zaposlenimi, listin, spisov in podatkov, ki so nam bili posredovani.

Omejitve notranje revizije

Glede na to, da notranja revizija v javnem zavodu Lekarna Zdravilček še ni bila opravljena, smo se osredotočili predvsem na preverjanje pravilnosti izkazanih pomembnih postavk v računovodskih izkazih za poslovno leto 2006, in sicer tistih izkazov, za katere smo se v pogodbi dogovorili za revizijo. V okviru pojasnil k računovodskima izkazoma pojasnjujemo le pomembne postavke.

Potek notranje revizije

Notranja revizija je bila opravljena v mesecu aprilu 2007. Osnutek poročila o notranji reviziji je bil prejemnikom poročila predan v pregled 10.05.2007. Končno poročilo je v vseh pomembnih pregledih enako osnutku poročila.

6.2. Računovodska izkaza s pojasnili

Zavod kot pravna oseba javnega prava vodi poslovne knjige in izdeluje letna poročila v skladu z določili zakona o računovodstvu in na njegovi podlagi sprejetimi podzakonskimi predpisi:

- s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske porabnike in druge osebe javnega prava,
- s pravilnikom o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- z navodilom o načinu in stopnjah rednega odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- s slovenskimi računovodskimi standardi (odslej SRS).

Na podlagi pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov je zavod posredni uporabnik proračuna, zato v skladu s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil izdeluje letno poročilo, ki ga sestavljata računovodsko poročilo in poslovno poročilo.

Računovodsko poročilo obsega:

1. bilanco stanja z obveznima prilogama:

- pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil,

2. izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta z obveznimi prilogami:

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov

Tabela 1

BILANCA STANJA NA DAN 31.12.2006

V TSIT

	2006	2005
SREDSTVA		
DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU	78.347	63.077
Neopredmetena dolgoročna sredstva	259	0
Nepremičnine	73.683	54.740
Popravek vrednosti nepremičnin	6.326	4.481
Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	45.860	45.395
Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	35.129	32.577
KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	178.911	163.647
Denarna sredstva v blagajni	32	31
Dobroimetije pri bankah in drugih finančnih ustanovah	18.944	9.799
Kratkoročne terjatve do kupcev	12.072	19.169
Kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta	22.187	24.450
Kratkoročne finančne naložbe	121.825	107.622
Druge kratkoročne terjatve	3.574	2.576
Aktivne časovne razmejitev	277	0
ZALOGE	63.745	61.983
Zaloge blaga	63.745	61.983
AKTIVA SKUPAJ	321.003	288.707
Aktivni konti izvenbilančne evidence	246	246
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	28.890	30.929
Kratkoročne obveznosti do zaposlenih	3.882	3.962
Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	24.360	25.380
Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja	389	1.341
Kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta	259	246
LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	292.113	257.778
Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva	59.010	59.010
Presežek prihodkov nad odhodki	233.103	198.768
PASIVA SKUPAJ	321.003	288.707
Pasivni konti izvenbilančne evidence	246	246

Tabela 2

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV ZA LETO 2006

	Pojasnila	2006	2005
Prihodki od poslovanja		701.171	656.211
Prihodki od prodaje proizvodov in storitev		5.167	2.132
Prihodki prodaje blaga in materiala		696.004	654.079
Finančni prihodki		7.501	27.184
Izredni prihodki		1.122	594
Prevrednotovalni poslovni prihodki		0	10
Prihodki od prodaje osnovnih sredstev		0	10
CELOTNI PRIHODKI		709.794	683.989
Stroški blaga, materiala in storitev		607.527	587.838
Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga		589.546	569.558
Stroški materiala		1.817	1.594
Stroški storitev		16.164	16.686
Stroški dela		57.315	54.510
Plače in nadomestila plač		42.938	41.037
Prispevki delodajalcev za socialno varnost		6.930	6.607
Drugi stroški dela		7.447	6.866
Amortizacija		6.417	5.987
Davek od dohodka		1.492	1.764
Ostali drugi stroški		2.549	2.307
Finančni odhodki		6	0
Izredni odhodki		129	112
Prevrednotovalni poslovni odhodki		24	60
Odhodki od prodaje osnovnih sredstev			60
Ostali prevrednotovalni poslovni odhodki		24	0
CELOTNI ODHODKI		675.459	652.578
PRESEŽEK PRIHODKOV		34.335	31.411

Tabela 3

**IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOCENIH
UPORABNIKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI ZA LETO 2006**

V TSIT

	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
Prihodki od poslovanja	586.430	114.741
Prihodki od prodaje proizvodov in storitev	2.141	3.026
Prihodki prodaje blaga in materiala	584.289	111.715
Finančni prihodki		7.501
Izredni prihodki		1.122
Prevrednotovalni poslovni prihodki		
Prihodki od prodaje osnovnih sredstev		
CELOTNI PRIHODKI	586.430	123.364
Stroški blaga, materiala in storitev	501.939	105.588
Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga	487.083	102.463
Stroški materiala	1.501	316
Stroški storitev	13.355	2.809
Stroški dela	44.098	13.217
Plače in nadomestila plač	32.668	10.270
Prispevki delodajalcev za socialno varnost	5.277	1.653
Drugi stroški dela	6.153	1.294
Amortizacija	5.203	1.115
Davek od dohodka	0	1.492
Ostali drugi stroški	2.102	447
Finančni odhodki	5	1
Izredni odhodki	107	22
Prevrednotovalni poslovni odhodki	20	4
Odhodki od prodaje osnovnih sredstev		
Ostali prevrednotovalni poslovni odhodki	20	4
CELOTNI ODHODKI	553.474	121.886
PRESEŽEK PRIHODKOV	32.956	1.478

Tabela 4

Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev za leto 2006

	Nabavna vrednost 01.01.2006	Popravek vrednosti 01.01.2006	Povečanje nabavne vrednosti	Amortiz.	Neodpisana vrednost 01.01.2006
Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v lasti	0	0	0	0	0
Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v lasti	100.135	37.058	216.878	6.417	78.347
Dolgoročne premoženjske pravice	0	0	160	0	160
Druga neopredmetena dolgoročna sredstva	0	0	99	0	99
Zgradbe	54.740	4.481	18.943	1.845	67.357
Oprema	45.395	32.577	2.485	4.572	10.731
Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v finančnem najemu	0	0	0	0	0

Tabela 5

Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil za leto 2006

V TSIT

	Nabavna vrednost 01.01.2006	Popravek vrednosti 01.01.2006	Povečanje nabavne vrednosti	Amortizacija	Neodpisana vrednost 01.01.2006
DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	0	0	0	0	0
DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI	0	0	0	0	0
SKUPAJ	0	0	0	0	0

Tabela 6

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO NAČELU DENARNEGA TOKA ZA LETO 2006

V TSIT

	2006	2005
PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE	598.200	554.742
Prihodki iz sredstev javnih financ	598.200	554.742
Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja	598.200	554.742
Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja za tekočo porabo	598.200	554.742
PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU	111.676	119.807
Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	110.776	109.597
Prejete obresti	526	9.606
Drugi tekoči prihodki, ki ne izhajajo iz izvajanja javne službe	374	604
SKUPAJ PRIHODKI	709.876	674.549
ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE	552.500	536.537
Plače in drugi izdatki zaposlenim	42.555	351.524
Plače in dodatki	28.657	28.957
Regres za letni dopust	1.055	1.006
Povračila in nadomestila	2.709	2.628
Sredstva za delovno uspešnost	1.180	1.053
Sredstva za nadurno delo	349	1.076
Plače za delo nerezidentov po pogodbi	411	404
Drugi izdatki zaposlenim	8.194	0
Prispevki delodajalcev za socialno varnost	5.240	5.017
Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	2.880	2.758
Prispevek za zdravstveno zavarovanje	2.308	2.209
Prispevek za zaposlovanje	33	31
Prispevek za starševsko varstvo	19	19
Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	492.847	492.560
Pisarniški in splošni material in storitve	3.790	3.714
Posebni material in storitve	790	1.509

Energija, voda, komunalne storitve in komunikacije	941	671
Izdatki za službena potovanja	682	969
Tekoče vzdrževanje	3.499	4.658
Davek na izplačane plače	3.433	3.209
Drugi operativni odhodki	479.712	477.830
Investicijski odhodki	11.858	3.836
Nakup zgradb in prostorov	11.225	0
Nakup opreme	364	3.836
Nakup nematerialnega premoženja	269	0
ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU	104.620	77.237
Plače in drugi izdatki zaposlenim	10.163	9.992
Prispevki delodajalcev za socialno varnost	1.636	1.609
Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	92.821	87.636
SKUPAJ ODHODKI	657.120	635.774
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	52.756	38.775

Tabela 7

Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov za leto 2006

	2006	2005
Prejeta vračila danih posojil	0	0
Dana posojila	0	0
DANA MINUS PREJETA POSOJILA	0	0

Tabela 8

Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov za leto 2006

	2.006	2.005
Zadolževanje	0	0
Odplačila dolga	0	0
POVEČANJE SREDSTEV NA RAČUNIH	52.756	38.775

6.3. Pojasnila računovodskih izkazov z ugotovitvami in s priporočili notranje revizije

6.3.1. Pojasnila bilance stanja

6.3.1.1. Nepremičnine

Zavod izkazuje med nepremičninami na dan 31.12.2006 le zgradbe, katerih neodpisana vrednost znaša skupaj 67.357 TSIT.

Povečanje nabavne vrednosti zgradb v letu 2006 v višini 18.943 TSIT se nanaša na nakup dodatnih poslovnih prostorov v poslovno stanovanjski hiši, kjer ima Lekarna Zdravilček sedaj poslovne prostore in na stroške v zvezi z obnovo teh prostorov.

Stanje in gibanje nepremičnin v letu 2006 je razvidno iz preglednice stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Ugotovitve:

Zavod v preglednici stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev izkazuje vsa sredstva kot sredstva v svoji lasti.

Skladno z zakonskimi predpisi je lastnik premoženja zavoda ustanovitelj (občina, zavod pa s tem premoženjem le upravlja).

Priporočila:

Priporočamo, da zavod v preglednici stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev izkaže vsa sredstva kot sredstva v upravljanju (razen morebitnih sredstev, ki jih pridobiva na podlagi finančnega najema).

6.3.1.2. Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva

Neodpisana vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev na dan 31.12.2006 znaša 10.731 TSIT. Opremo in druga opredmetena osnovna sredstva predstavljajo predvsem lekarniška, računalniška in pisarniška oprema ter terjatve za dane predujme dobaviteljem osnovnih sredstev.

Povečanje nabavne vrednosti opreme v letu 2006 v višini 4.417 TSIT se nanaša predvsem na zamenjavo dotrajane in nakup dodatne lekarniške, pisarniške in računalniške opreme. Zmanjšanje nabavne vrednosti in popravka vrednosti opreme v letu 2006 v višini 2.020 TSIT se nanaša na odpis neuporabne opreme zaradi njene dotrajanosti. Poleg tega so se v letu 2006 zmanjšale tudi terjatve za dane predujme dobaviteljem osnovnih sredstev v višini 1.932 TSIT.

Ugotovitve:

Podatki o gibanju opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev za leto 2006, ki jih je zavod izkazal v preglednici stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, se ne ujemajo s podatki o gibanju opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih zavod izkazuje v poslovnih knjigah.

Priporočila:

Priporočamo, da zavod ob sestavljanju preglednice stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev uskladi podatke v preglednici s podatki, izkazanimi v poslovnih knjigah.

Skladno s predpisi naj zavod izkaže vsa sredstva kot sredstva v upravljanju, razen morebitnih sredstev, ki jih pridobiva na podlagi finančnega najema.

6.3.1.3. Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah

Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah na dan 31.12.2006 sestavljajo:

- tolarska sredstva na podračunu pri Upravi RS za javna plačila v znesku 18.503 TSIT
- tolarska sredstva na prehodnem računu – denar na poti 441 TSIT, kar znaša skupaj 18.944 TSIT.

6.3.1.4. Kratkoročne terjatve do kupcev

Kratkoročne terjatve do kupcev se nanašajo predvsem na terjatve iz naslova prodaje zdravil in medicinskih pripomočkov, ki se krijejo iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja.

6.3.1.5. Kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta

Kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta, ki znašajo na dan 31.12.2006 22.187 TSIT, se nanašajo predvsem na terjatve do Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

6.3.1.6. Kratkoročne finančne naložbe

Kratkoročne finančne naložbe, ki so na dan 31.12.2006 izkazane v višini 121.825 TSIT, se v celoti nanašajo na terjatve iz naslova kratkoročno danih depozitov.

Ugotovitve:

Med kratkoročnimi finančnimi naložbami zavod izkazuje kratkoročno dane depozite v višini 119.189 TSIT in terjatve za obresti iz naslova teh depozitov v višini 2.636 TSIT.

Skladno s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu se terjatve iz naslova obresti izkazujejo med kratkoročnimi terjatvami iz financiranja, v okviru kontov skupine 16.

Priporočila:

Priporočamo, da zavod pri izkazovanju terjatev iz naslova obresti upošteva določila pravilnika o enotnem kontnem načrtu in jih izkazuje med kratkoročnimi terjatvami iz financiranja.

6.3.1.7. Zaloge blaga

Zaloge blaga so na dan 31.12.2006 izkazane v višini 63.745 TSIT. Zavod vodi zaloge blaga po nabavnih cenah.

Ugotovitve:

Zavod vrednoti zaloge blaga bodisi po prvih nabavnih cenah bodisi po zadnjih nabavnih cenah, kar ni skladno z veljavnimi računovodskimi predpisi, ki določajo, da se zaloge blaga vrednotijo po nabavni vrednosti. Za ugotovljeno razliko med staro in novo nabavno vrednostjo zalog poveča ali zmanjša nabavno vrednost zalog na osnovnem kontu zalog, hkrati pa za to isto razliko zmanjša ali poveča odhodke za nabavno vrednost prodanega blaga.

Priporočila:

Predlagamo, da zavod v prihodnje ločeno evidentira zmanjšanje zalog iz naslova prodaje in zmanjšanje zalog iz naslova razlike med prvo in zadnjo nabavno ceno in evidentira v stroške samo dejanski znesek prodanega blaga.

6.3.1.8. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev

Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev so na dan 31.12.2006 izkazane v višini 24.360 TSIT. Nanašajo se predvsem na obveznosti do domačih dobaviteljev iz naslova nakupa zdravil, medicinskih pripomočkov in ostalega blaga, namenjenega prodaji v lekarnah, ter nabave opredmetenih osnovnih sredstev.

6.3.1.9. Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva

Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva so na dan 31.12.2006 izkazane v višini 59.010 TSIT. V letu 2006 se te obveznosti glede na preteklo leto nosi spremenile.

Ugotovitve:

Zavod pri evidentiranju in izkazovanju obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva le delno upošteva določila pravilnika o enotnem kontnem načrtu, ki v svojem 68. členu določa, kaj vse sestavlja te obveznosti in katere kategorije te obveznosti povečujejo in zmanjšujejo.

Zavod ne zmanjšuje tistega dela stroškov amortizacije oziroma odpisov neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, ki niso vračunani v celo storitev ter jih ne krije v breme obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva, temveč jih v celoti izkazuje kot strošek v okviru izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov.

Priporočila:

Predlagamo, da zavod preveri ustreznost izkazane višine obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva v svojih knjigovodskih evidencah ter stanje teh obveznosti popravi.

6.3.1.10 Presežek prihodkov nad odhodki

Presežek prihodkov nad odhodki je na dan 31.12.2006 izkazan v višini 233.103 TSIT.

Ugotovitve:

Zavod pri evidentiranju in izkazovanju presežka prihodkov nad odhodki le delno upošteva določila 68. člena pravilnika o enotnem kontnem načrtu, saj v primeru financiranja pridobitve neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev, za katera predhodno ni opredelil ustreznega vira financiranja oziroma nima na voljo dovolj neporabljene obračunane amortizacije, ne prerazporeja presežka prihodkov nad odhodki v dobro obveznosti na neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva.

Priporočila:

Predlagamo, da zavod, skladno z našimi priporočili preveri pravilnost izkazane višine presežka prihodkov nad odhodki v svojih knjigovodskih evidencah in stanje tega presežka ustrezno popravi.

6.3.2. Pojasnila izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov

6.3.2.1. Prihodki od poslovanja

Prihodke od poslovanja v višini 701.171 TSIT, ki predstavljajo 98,8% celotnih prihodkov, sestavljajo prihodki iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja in drugi prihodki od prodaje blaga in materiala.

6.3.2.2. Finančni prihodki

Finančni prihodki v skupni višini 7.501 TSIT se nanašajo predvsem na prihodke za obresti iz naslova danih depozitov v višini 6.994 TSIT.

Ugotovitve:

Zmanjšanje finančnih prihodkov v letu 2006 glede na preteklo leto ni realno izkazano, saj finančni prihodki za leto 2005 vsebujejo tudi prihodke iz naslova prejetih skontov za predčasno plačilo obveznosti do dobaviteljev, ki jih je zavod v letu 2006 pravilno izkazal kot zmanjšanje odhodkov za nabavno vrednost prodanega blaga.

Priporočila:

Priporočamo, da zavod pri sestavljanju računovodskega oziroma letnega poročila upošteva obvezne sestavine računovodskega poročila v skladu z določbami pravilnika o sestavljanju letnih poročil.

6.3.2.3. Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga

Odhodki za nabavno vrednost prodanega materiala in blaga v višini 589.546 TSIT predstavljajo 87,3% celotnih odhodkov. Sestavljajo jih nabavna vrednost prodanega blaga, odpis zalog, netopopisne razlike in druge uskladitve zalog, kasneje prejeti popusti – bonusi.

6.3.2.4. Stroški storitev

Stroški storitev v višini 16.164 TSIT predstavljajo le 2,4% celotnih odhodkov. Sestavljajo jih predvsem stroški vzdrževanja računalniških programov in opreme v višini 3.499 TSIT, stroški računovodskih storitev v višini 5.633 TSIT in drugi stroški.

6.3.2.5. Stroški dela

Stroški dela v višini 57.315 TSIT predstavljajo 8,5% celotnih odhodkov. Sestavljajo jih brutoplače in nadomestila plač zaposlenih, prispevki za zagotavljanje socialne varnosti zaposlenih, davek na izplačane plače, regres za letni dopust, stroški prehrane delavcev med delom, stroški prevoza na delo in z dela, drugi stroški dela.

Zavod je v letu 2006 zaposlenim obračunal in izplačal plače iz naslova povečane delovne uspešnosti v višini 10.681 TSIT, kar ne presega dovoljenega zneska, potrjenega od ustanovitelja.

6.3.2.6. Amortizacija

Stroški amortizacije v višini 6.417 TSIT predstavljajo le 1% celotnih odhodkov. Sestavljeni so iz amortizacije nepremičnin, opreme in drobnega inventarja.

Ugotovitve:

Zavod je celotno obračunano amortizacijo poslovnega leta izkazal kot strošek amortizacije v okviru izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov.

10. člen navodila o rednem odpisu opredeljuje, da se stroški amortizacije krijejo v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če denarna sredstva za kritje stroškov amortizacije niso zagotovljena iz sredstev javnih financ.

Priporočila:

Priporočamo, da zavod del obračunane amortizacije, ki je vračunana v ceno storitev, izkaže kot strošek, preostali del obračunane amortizacije pa kot zmanjšanje obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva.

6.3.2.7. Davek od dohodka pravnih oseb

Zavod je javni zavod, ki je v skladu z določbami zakona o davku od dohodka pravnih oseb oproščen plačevanja davka od presežka prihodkov nad odhodki, razen za pridobitno dejavnost. V primeru ugotovljenega pozitivnega poslovnega izida iz pridobitne dejavnosti je treba od izračunane davčne osnove obračunati davek od dohodka v višini 25%.

Zavod je za leto 2006 obračunal davek od dohodka v višini 1.492 TSIT.

Zavod je davek od dohodka obračunal od ugotovljenega presežka prihodkov nad dohodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

6.3.3. Pojasnila izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti

6.3.3.1. Prihodki po vrstah dejavnosti

Poleg osnovnega izkaza prihodkov in odhodkov zavod sestavlja še izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti. Sestavlja ga na podlagi delitve prihodkov in odhodkov, ki se pripoznavajo po načelu nastanka poslovnega dogodka, na prihodke in odhodke iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe ter prihodke in odhodke iz naslova opravljanja dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu.

Poleg osnovnega izkaza prihodkov in odhodkov zavod sestavlja še izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti. Sestavlja ga na podlagi delitve prihodkov in odhodkov, ki se pripoznavajo po načelu nastanka poslovnega dogodka, na prihodke in odhodke iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe ter prihodke in odhodke iz naslova opravljanja dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu (odslej tržna dejavnost).

Dejavnost javne službe je običajno določena s predpisi, ker pa so storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju dejavnosti javne službe zelo raznovrstne, in jih predpisi, ki opredeljujejo dejavnosti javne službe, navadno ne morejo zajeti v celoti, so za opredelitev in pojasnila, kaj sodi v dejavnost javne službe, pristojna resorna ministrstva – v primeru lekarniške dejavnosti torej Ministrstvo za zdravje. Z novim Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb bo to rešilo Ministrstvo za finance, in sicer bo minister določil kaj sodi v javno službo in kaj v tržno dejavnost.

Ugotovitve:

Javni lekarniški zavodi naj bi upoštevali navodila Ministrstva za zdravje v kar največji meri, pri čemer pa se po našem mnenju v določenih primerih lahko odločijo drugače.

Zavod je prihodke od prodaje zdravil iz naslova prostovoljnega zavarovanja uvrstil med prihodke iz pridobitne dejavnosti, kar je v nasprotju z mnenjem Ministrstva za zdravje. Menimo, da zavod ravna prav, saj Ministrstvo za finance prihodke iz naslova prostovoljnega zavarovanja uvršča med prihodke iz pridobitne dejavnosti. Tako bi v primeru, če bi zavod te

prihodke uvrstil med prihodke iz javne službe, lahko tvegala ob davčnem pregledu, da bi ta ravnala drugače.

Drugače je pri delitvi zavod v glavnem upošteval sodila oziroma določila, ki jih je za razmejevanje prihodkov opredelilo Ministrstvo za zdravje.

Ministrstvo za zdravje je v letu 2000 izdalo navodila in dopolnitve teh navodil, v katerih je opredelilo sodila, ki naj bi jih javni zdravstveni in lekarniški zavodi upoštevali pri delitvi prihodkov in posledično tudi odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Glede na to, da naj bi ta navodila obseg javne službe na področju lekarniške dejavnosti opredelila v nasprotju z zakonom o lekarniški dejavnosti, prav tako pa naj ne bi bila usklajena z davčnimi predpisi in tolmačenji le-teh, je Lekarniška zbornica Slovenije omenjenemu ministrstvu posredovala pripombe. Kljub večkratnim srečanjem predstavnikov omenjenega ministrstva, zbornice in Ministrstva za finance, te institucije še vedno niso našle skupnih rešitev. Javni lekarniški zavodi naj bi navodila še vedno upoštevali v kar največji meri, pri čemer pa se po našem mnenju v določenih primerih lahko odločijo tudi drugače.

Med prihodke od poslovanja iz naslova dejavnosti javne službe je zavod uvrstil:

- prihodke od prodaje gotovih in magistralnih zdravil, ki se krijejo iz obveznega zdravstvenega zavarovanja,
- prihodke od prodaje medicinskotehničnih pripomočkov, ki se krijejo iz obveznega in prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja,
- prihodke iz naslova dežurstva.

Med prihodke od poslovanja iz naslova tržne dejavnosti je zavod uvrstil:

- prihodke od prodaje gotovih in magistralnih zdravil, ki se krijejo iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja,
- prihodke od prodaje gotovih in magistralnih zdravil, ki se ne krijejo iz obveznega in prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja,
- prihodke od provizij v zvezi z opravljenimi storitvami pri prodaji zdravil na recept
- prihodke od prodaje trgovskega blaga

6.3.3.2. Finančni prihodki

Zavod je finančne prihodke v celoti izkazal kot prihodke iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, kar pomeni, da ni v celoti upošteval navodil Ministrstva za zdravje. Ta določajo, da vsi prihodki v zvezi z upravljanjem premoženja zavoda izhajajo iz opravljanja javne službe.

Pri delitvi je zavod v glavnem upošteval sodila, ki jih je za razmejevanje prihodkov opredelilo Ministrstvo za zdravje v svojih navodilih in dopolnitvah, razen v primeru prihodkov od prodaje gotovih in magistralnih zdravil, ki se ne krijejo iz obveznega in prostovoljnega zavarovanja. Le te je zavod izkazal kot prihodke tržne dejavnosti, čeprav po navodilih ministrstva vsi prihodki v zvezi z upravljanjem premoženja zavoda (obresti, dividende, najemnine in podobno) izhajajo iz opravljanja javne službe. Prav tako je prihodke iz naslova prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja uvrstil med prihodke iz tržne dejavnosti, kar ni v skladu z navodili Ministrstva za zdravje.

6.3.3.3. Odhodki po vrstah dejavnosti

Zavod je vse odhodke, razen stroškov dela in davka od dohodka, razdelil na odhodke v zvezi z opravljanjem dejavnosti javne službe in odhodke iz naslova tržne dejavnosti na podlagi mnenja, izračunanega iz razmerja med celotnimi prihodki, ki znaša:

- celotni prihodki iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe - 82,62%
- celotni prihodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti – 17,38%.

Stroške dela je zavod razdelil na naslednji način:

- stroški plač in nadomestil plač ter stroški dajatev na plače obremenjujejo dejavnost javne službe v znesku, ki se krije iz prihodkov iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, ugotovljenih na podlagi sklenjene pogodbe z ZZZS in parametrov področnega dogovora za lekarniško dejavnost za pogodbeno leto 2006, tržno dejavnost pa obremenjuje ostali del teh stroškov,
- drugi stroški dela so razdeljeni na posamezno dejavnost na podlagi sodila, izračunanega iz razmerja med celotnimi prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

Davek od dohodka je zavod v celoti izkazal med odhodki tržne dejavnosti.

Priporočila:

Zavodu predvsem priporočamo, da sodila za delitev in izkazovanje prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti nedvoumno opredeli v ustreznem pravilniku v skladu s predpisi in jih dosledno upošteva iz obdobja v obdobje.

6.3.4. Pojasnila izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka

Zaradi zagotavljanja podatkov o javnofinančnih prihodkih in odhodkih sestavlja zavod, poleg osnovnega izkaza prihodkov in odhodkov, tudi izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, v katerem prav tako zagotovi podatke o prihodkih in odhodkih iz naslova izvajanja javne službe in iz naslova tržne dejavnosti. Sestavlja ga na podlagi pripoznavanja prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka.

Prihodki in odhodki po načelu denarnega toka so priznani, ko sta izpolnjena naslednja pogoja:

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal,
- prišlo je do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta; pri tem se šteje, da je ta pogoj izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane na drug način, pri čemer ni nastal denarni tok.

Za znesek prejetih oziroma danih predujmov, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, se priznajo prihodki oziroma odhodki že ob prejemu oziroma izplačilu teh zneskov.

Prihodki po načelu denarnega toka se v skladu s predpisi razčlenjujejo na davčne, nedavčne, kapitalske in transferne prihodke ter na prejete donacije. Odhodki po načelu denarnega toka pa so razčlenjeni na tekoče odhodke, odhodke tekočih transferjev, investicijske odhodke in odhodke investicijskih transferjev.

Ugotovitve:

Zaradi zagotavljanja vsebinsko ustreznih podatkov različnih proračunskih uporabnikov morajo le-ti pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka čim dosledneje upoštevati enoten kontni načrt, predpisan s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu.

Po naši oceni so prihodki po denarnem toku izkazani realno, prav tako tudi odhodki. Presežek prihodkov nad odhodki je ocenjen realno, saj je izkazan na podlagi denarnih transakcij do zadnjega dne v letu 2006.

6.3.5. Pojasnila izkaza računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov

Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov vsebinsko dopolnjuje izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka. Izkaz vsebuje podatke o izdatkih in prejemkih, ki se nanašajo na finančne terjatve in naložbe, se pravi izdatke in prejemke iz naslova danih posojil in njihovih vračil ter izdatke za nakup kapitalskih naložb in prejemke iz naslova njihove prodaje.

Zavod v letu 2006 ni dajal posojil in ni kupoval kapitalskih deležev, zato podatkov o izdatkih in prejemkih iz tega naslova v izkazu računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ni izkazal.

6.3.6. Pojasnila izkaza računa financiranja določenih uporabnikov

Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov vsebinsko dopolnjuje izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka. Izkaz vsebuje podatke o prejemkih in izdatkih, ki se nanašajo na zadolževanje, se pravi prejemke in izdatke iz naslova najemanja posojil in odplačila glavnice teh posojil. Poleg tega izkaz vsebuje tudi podatke o spremembi sredstev na računih v obravnavanem obračunskem obdobju.

Zavod se v obravnavanem obračunskem letu ni zadolževal, zato v izkazu računa financiranja določenih uporabnikov podatkov o prejemkih iz naslova najetih posojil in izdatkih iz naslova odplačila glavnice najetih posojil ni izkazal. V njem je izkazal le podatek o povečanju sredstev na računih v višini 52.756 TSIT, ta pa je enak presežku prihodkov nad odhodki po denarnem toku.

6.4. Povzetek pomembnejših ugotovitev in priporočil notranje revizije

Opravili smo notranjerevizijski pregled računovodskih izkazov Lekarne Zdravilček za poslovno leto 2006.

V nadaljevanju podajamo le povzetek pomembnejših ugotovitev in priporočil notranje revizije po posameznih področjih, pri čemer smo jih z vidika vzrokov, zaradi katerih se pojavljajo razvrstili v tri skupine.

1.

Ugotovljene pomanjkljivosti, ki jih zavod brez sodelovanja z njim povezanih subjektov, predvsem ustanoviteljev, ne more odpraviti:

Gospodarjenje z nepremičninami

Iz dokumentacije ni jasno razvidno, katere nepremičnine so bile zavodu dane v upravljanje in katere nepremičnine uporablja na morebitnih drugih osnovah (npr. na podlagi podjemnih pogodb).

Priporočamo, da zavod pridobi ustrezno pogodbo o prenosu sredstev ustanovitelja v njegovo upravljanje in/ali druge ustrezne pogodbe.

2.

Ugotovljene pomanjkljivosti, ki nastajajo predvsem zaradi nepreglednosti, nejasnosti, neusklajenosti in pomanjkljivosti zakonskih in podzakonskih predpisov ter navodil pristojnih organov:

Nabava blaga za nadaljnjo prodajo in javna naročila

V letu 2004 je pričela veljati novela zakona o javnih naročilih, ki je nekoliko spremenila postopke nabave blaga za nadaljnjo prodajo, zato priporočamo dosledno izvajanje postopkov nabave skladno z določili tega zakona. Prav tako zaradi posebnosti javnega naročanja v primeru blaga za nadaljnjo prodajo in velike vrednosti tega segmenta nabav priporočamo, da zavod to področje poslovanja uredi v posebnem pravilniku o oddaji javnih naročil za blago namenjeno nadaljnji prodaji.

3.

Druge ugotovljene pomanjkljivosti na zahtevnejših področjih poslovanja zavoda, ki nastajajo zaradi napačnega razumevanja zakonskih in podzakonskih predpisov:

Izkazovanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje

Zavod pri evidentiranju in izkazovanju obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, le delno upošteva določila pravilnika o enotnem kontnem načrtu, ki določa, kaj vse sestavlja te obveznosti in katere kategorije te obveznosti povečujejo in zmanjšujejo. Zavod namreč:

- obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva izkazuje le v višini neodpisane vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, izkazanih v otvoritveni bilanci stanja na dan 01.01.2005,
- tistega dela stroškov amortizacije oziroma odpisov neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev, ki niso vračunani v ceno storitev, ne krije v breme obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva, temveč jih v celoti izkazuje kot strošek v okviru izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov.

Predlagamo, da zavod preveri ustreznost izkazane višine obveznosti za neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva v svojih knjigovodskih evidencah ter stanje teh obveznosti popravi tako, da bo njihova vrednost odražala neodpisano vrednost neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev, povečano za skupni znesek neporabljene obračunane amortizacije.

Iz izdelanega modela notranje revizije je razvidno, da zavod na kar nekaj področjih ne dela v skladu s predpisi. Delitve prihodkov na pridobitno in nepridobitno dejavnost zavod nima jasno opredeljene v svojih aktih. Tako se lahko davčni inšpektor pri morebitnem inšpekcijskem pregledu odloči po presoji Davčne uprave RS ali pa po presoji Ministrstva za zdravje. Če se v našem primeru odloči po presoji Ministrstva za zdravje, bi iz tega sledilo, da so delavcem izplačali preveliko stimulacijo iz naslova storitev na trgu, zato so izkazani preveliki stroški za izplačilo stimulatívnege dela plač. Na drugi strani bi zavod plačeval manjše akontacije davka od dohodka od pridobitne dejavnosti, vendar pa je strošek za izplačilo stimulatívnege dela plač večji, in zelo obremenjuje poslovni izid podjetja.

Zavod pri obračunu amortizacije ne upošteva 10. člena navodila o rednem odpisu, ki opredeljuje, da se stroški amortizacije krijejo v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če denarna sredstva za kritje stroškov amortizacije niso zagotovljena iz sredstev javnih financ. Zavod celotno amortizacijo knjiži v breme odhodkov, kar pa ni pravilno, saj del amortizacije, ki jo prizna Zavod za zdravstveno zavarovanje, ni vkalkuliran v ceno proizvodov.

Zavod bi moral dolgoročna sredstva izkazovati tudi kot sredstva v upravljanju. Dolgoročna sredstva niso last zavoda, ampak ustanovitelja in s tem bi moral zavod vzpostaviti razmerje dolgoročne obveznosti do ustanovitelja na kontu 980 in to tudi izkazovati v bilanci stanja.

7. SKLEPNE UGOTOVITVE

Javni zavodi lekarne pomenijo javno dobro za vse narodno gospodarstvo, saj zagotavljajo izdelavo in prodajo tako zdravil kot ortopedskih pripomočkov vsej državi. Kljub temu da na trgu nastopajo kot prodajalec zdravil in ortopedskih pripomočkov, ne morejo poslovati tako kot ostalo tržno gospodarstvo, saj jih pri tem omejuje država s svojimi predpisi. Vpletanje države pa pomeni za javne zavode lekarne tudi določeno varnost, saj po drugi strani ne morejo propasti, ker jih financira država.

Prav zaradi tega, ker jih financira država, se pojavi potreba po preverjanju namenske porabe javnih sredstev. To potrebo javni zavod izvaja s pomočjo notranje revizije.

Poglavitna naloga notranje revizije je preverjanje, predvsem pa nenehno proučevanje poslovanja podjetja. Preverjanje ali notranje kontrole delujejo pravilno, če smo dosledni pri ugotavljanju nepravilnosti, morebitnih pomanjkljivosti in predlaganju ukrepov za izboljšanje poslovanja.

Glede na ugotovitve, do katerih sem prišla skozi izdelavo modela revizije, menim, da je notranja revizija v javnem sektorju še kako potrebna v malih javnih zavodih, saj se z njo vzpostavljajo večje notranje kontrole in hitreje odpravljajo pomanjkljivosti ter nejasnosti v poslovanju. Poleg tega pa notranja revizija deluje tudi svetovalno, ne samo popravljalno.

Z uvedbo notranje revizije se zmanjšujejo tudi tveganja, ki se pojavljajo pri poslovanju. Tveganja so povezana z nedoseganjem poslovnih ciljev, motenjem poslovnih procesov, netočnostjo podatkov in možnostjo zlorab.

Iz zgoraj navedenega je možno sklepati, da moja trditev, da je revizija v manjših zavodih še kako potrebna, drži, saj se pojavljajo manjše in večje napake v poslovanju, ki bi lahko bile za zavod tudi usodne.

Problem, ki se pojavlja pri manjših javnih zavodih, je tudi financiranje notranje revizije, saj si tako majhen zavod s štirimi zaposlenimi ne more privoščiti zaposlenega revizorja ali veččaka s tega področja. Za tako notranjo revizijo si morajo zavodi običajno sredstva zagotoviti sami, kar pa je glede na prihodke iz storitev na trgu zelo omejeno.

Zaradi hitrega spreminjanja predpisov in sprejemanja novih zakonov notranje revidiranje ne bi smelo biti samo enkratno opravilo, temveč redno preverjanje skladnosti poslovanja z zakonskimi predpisi in s standardi.

V Sloveniji se notranja revizija pospešeno razvija. Zakon namreč zahteva obvezno notranjo revizijo v bankah, zavarovalnicah in finančnih institucijah. Zaradi pristopa k Evropski uniji je treba uvesti notranjo revizijo tudi v državnih službah, ministrstvih in večjih občinah. Razne afere so utrdile spoznanje, da je treba postaviti notranjerevizijske službe, da ne bi prihajalo do bankrotov, poneverb, povezanosti uprave s politiko in da bi se okrepilo zaupanje v računovodske izkaze.

Moj predlog je, da bi ustanovitelj, v našem primeru občina, za vse svoje zavode organiziral notranjo revizijo vzporedno z notranjo revizijo občine. Tako bi bil tudi pregled notranjih kontrol in povezav med zavodi in občino celovitejši in učinkovitejši. S tem bi odpravili morebitno netočnost posredovanja podatkov med občino in zavodi ter uskladili stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki so kot sredstva v upravljanju v zavodih v lasti občine.

Seveda bi s tem občina morala zagotoviti veščaka s področja poslovanja občin in s področja poslovanja zavodov. Občine namreč pripravljajo svoje izkaze po načelu denarnega toka in vodijo dokumentacijo po načelu nastanka poslovnega dogodka samo evidenčno. Zavodi pa pripravljajo svoje izkaze po načelu nastanka poslovnega dogodka, medtem ko vodijo dokumentacijo po načelu denarnega toka samo evidenčno. Vendar pa bi s tem, ko bi si notranji revizorji pridobili znanje z obeh področij, odprli tudi novo tržno nišo za morebitna podjetja, ki se ukvarjajo z notranjo revizijo v javnih zavodih.

8. LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. Jones P.C., Bates J.g.: Public Sector Auditing, Pratical techniques for an integrated approach. University and Professional Division. 2. Izdaja. London: Chapman&Hall. 1994.
2. Kavčič, Bogdan: Poslovođenje v javnem sektorju. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje. 1999.
3. Kolar, Milojka: Naloge notranjerevizijske službe v zavarovalnici. Posvetovanje Ribno pri Bledu. Ribno pri Bledu: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
4. Koletnik, Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta. 1997.
5. Mohorič Zobec, Nataša: Notranje revidiranje obvladovanja tveganja ugleda podjetja. Zbornik referatov. Ribno pri Bledu: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
6. Primožič, Petra: Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta. 2001.
7. Revija IKS 3/2005.
8. Revizijsko poročilo Mariborskih lekarn za leto 2004.
9. Spremič, Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, (1999).
10. Suhadolnik, Valenka: Uporaba storitev notranjega revizorja. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993.
11. Taylor H., Donald, Glezen G., William: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. 1996.
12. Turk, Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994.
13. Vidovič, Zdenka. Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. Revizor Ljubljana (1998).

Viri:

1. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov Vlado Štrekelj in Milenka Čižman
2. Kodeks notranjerevizijskih načel (sprejeto 21.10.2004)
3. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (sprejeto 21.10.2004)
4. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2005
5. Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (sprejeto 21.10.2004)
6. Navodila o načinu in stopnjah rednega odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev
7. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. List RS št. 52/02, 117/02, 58/03, 117/04 in 141/04)
8. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. List RS 134/03, 34/04, 13/05)
9. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. List RS št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04)
10. Statut Slovenskega inštituta za revizijo (Uradni list RS, št. 70/01; 31.08.2001)
11. Slovenski računovodski standardi (2006)
12. Zakon o javnih financah
13. Zakon o računovodstvu (Ur. List RS št. 23/99 in 30/02)
14. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01)
15. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju – uradno prečiščeno besedilo
16. Zakon o zavodih (Ur. List RS št. 12/91, 8/96 in 36/00)

Internetni viri:

17. <http://www.google.si/>
18. <http://scholar.google.com/>
19. <http://www.maribor.si/dokument.aspx?id=702>
20. http://www.mb-lekarne.si/index.php3?p=akt_racunsko_sodisce
21. <http://www.mojdenar.com/alea/dokumenti/dokument.asp?id=15>
22. <http://www.najdi.si/>
23. <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>
24. <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=999>