

**UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA  
MARIBOR**

**DIPLOMSKO DELO**

**REVIDIRANJE USPEŠNOSTI  
POSLOVANJA V JAVNEM SEKTORJU**

Kandidat: Aleš Behram  
Študent rednega študija  
Številka indeksa: 81527571  
Program: univerzitetni  
Študijska smer: računovodstvo in revizija  
Mentor: prof.dr. Franc Koletnik

Fram, marec 2006

## **PREDGOVOR**

Država je izjemno zapletena organizacija ljudi in jo je kot takšno zelo težko uspešno upravljati in voditi. Demokratično urejeno upravljanje in vodenje države narekuje spoštovanje javnega interesa, ki je vrhovno vodilo ravnanja vseh nosilcev javnih pooblastil. Eden ključnih problemov, ki se v predstavniški obliki demokracije nenehno pojavlja je, da državljani ne morejo dnevno nadzirati in vplivati na delo organov državne oblasti. Zaradi te pomankljivosti je funkcija, ki jo opravljajo formalnopravno neodvisne nadzorne institucije, kot so varuh človekovih pravic, pooblaščenec za dostop do informacij javnega značaja in vrhovna revizijska institucija, še posebej pomembna. V pričujočem diplomskem delu smo se tako namenili proučiti dejavnost slednje, in sicer v delu, ki se nanaša na revidiranje uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

Vsakdo, ki prične raziskovati področje revidiranja uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev, se kaj kmalu sooči s problemom ponavljajočih se nezadostnih opisov tovrstnih revizijskih nalog. Navkljub vpogledu v standarde, priročnike in publikacije vrhovnih revizijskih institucij še vedno ni mogoče pridobiti gotove predstave o tem, kaj je revizija uspešnosti poslovanja. Prevladujoča razlaga, da je cilj le-te preveriti ekonomičnost, gospodarnost in učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev se nekako ne ujema z zdravorazumskim dojemanjem pokazateljev uspešnega ravnanja subjektov z javnimi pooblastili. Moteče je neuravnoteženo poudarjanje ekonomskih meril in kazalnikov uspešnosti. Pričakovali bi, da bodo enako zastopane tudi druge vrednote demokratičnega upravljanja in vodenja, kot so pravičnosti in solidarnost, vendar temu ni tako. Na vprašanje, zakaj temu ni tako, si lahko, če se ozremo na razvoj organizacije in managementa v javnem sektorju, kaj kmalu odgovorimo. Povečanje ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja so temeljni cilji reformnih prizadevanj za podjetniško državo. Revidiranje je funkcijsko vpeto v ostale upravljalno-vodstvene naloge, zato je določeno skladnost med vsebino reform javnega managementa in revizijskim nadzorom mogoče predvideti, vendar ta skladnost ne sme biti rezultat pogojevanja nedovisnosti vrhovnih revizijskih institucij. V definiranju tistega, kar šteje kot uspešno poslovanje, morajo vrhovne revizijske institucije nastopati kot agent ljudstva in zakonodajalca ter nevtrarno presoditi, ali so reforme, tako normativno kot tehnično, poravnane z javnim interesom. Resnejši premislek o revizijskem konceptu uspešnosti poslovanja kot je običajno pojasnjen v literaturi, nam nakazuje možnost, da dejansko razmerje med vrhovnimi revizijskimi institucijami in izvršilno oblastjo ne ustreza povsem formalnopravno zajamčeni neodvisnosti prvih. Vendar zgolj teoretična obravnava revidiranja uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev ne omogoča zanesljivih ugotovitev, tako da so v diplomskem delu prepoznani problemi zlasti domneve, ki čakajo na empirično verifikacijo.

**KAZALO:**

<b>1 UVOD.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Opredelitev področja in opis problema.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2 Namen, cilji in osnovne trditve.....</b>	<b>5</b>
<i>1.2.1 Namen.....</i>	<i>5</i>
<i>1.2.2 Cilji.....</i>	<i>5</i>
<i>1.2.3 Trditve.....</i>	<i>6</i>
<b>1.3 Predpostavke in omejitve raziskave .....</b>	<b>6</b>
<b>1.4 Metodologija raziskovanja .....</b>	<b>6</b>
<b>2 DRUŽBENI NADZOR OBLASTI IN DRŽAVNO REVIDIRANJE.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 Zunanja revizija uporabe javnih sredstev .....</b>	<b>8</b>
<i>2.1.1 Parlament, javna uprava in neodvisnost državne revizije.....</i>	<i>11</i>
<b>3 SODOBNO JAVNO UPRAVLJANJE IN VODENJE – SPREMENJEN KONTEKST DRŽAVNEGA REVIDIRANJA.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1 Novi javni management .....</b>	<b>18</b>
<b>4 REVIDIRANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA UPORABNIKOV JAVNIH SREDSTEV .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1 Uspešnost poslovanja – kaj revidirati?.....</b>	<b>34</b>
<b>4.2 Usposobljenost revizorjev uspešnosti .....</b>	<b>40</b>
<b>4.3 Izvedba revizije uspešnosti poslovanja.....</b>	<b>42</b>
<b>5 SKLEP .....</b>	<b>47</b>
<b>6 POVZETEK .....</b>	<b>49</b>
<b>7 SEZNAM POJMOV .....</b>	<b>51</b>
<b>8 SEZNAM LITERATURE IN VIROV .....</b>	<b>54</b>
<b>8.1 Seznam literature.....</b>	<b>54</b>
<b>8.2 Seznam virov .....</b>	<b>58</b>

## 1 UVOD

### 1.1 Opredelitev področja in opis problema

Neodvisno državno revidiranje je ena najosnovnejših sestavin javnega upravljanja in vodenja. Je eden temeljnih mehanizmov za preprečevanje samovoljnosti oblastnih subjektov, ki bi lahko bila posledica prevelike koncentracije moči v enih rokah.

Reforme javnega upravljanja, ki so jih v zadnjih dvajsetih in nekaj letih uvedle razvite države, so temeljito preoblikovale podobo javnega sektorja. Razvoj je potekal v smeri vzpostavitve podjetniške države, ki deluje ekonomično, gospodarno in učinkovito ter je prijazna do svojih državljanov. Reforme so spremenile celoten proces uresničevanja javnega interesa; spremenil se je tako način (strokovnega) izvrševanja vrednostnih odločitev, kakor tudi sam proces prepoznave in opredelitve javnega interesa. Avtoriteta odločanja je posledično razpršena. Javni interes se v veliki meri definira od spodaj navzgor, v sami interakciji med javnimi managerji in kupci javnih storitev. Takšnemu načinu odločanja se je prilagodil tudi nadzor. Veliko bolj kot skladnost s predpisi vseh vrst je postalo pomembno, da uporabniki proračunskih sredstev delujejo gospodarno, predvsem pa, da dosegajo rezultate. V dejavnosti vrhovnih revizijskih institucij (odslej VRI) se je ta premestitev poudarka odrazila v uvajanju nove zvrsti državnega revidiranja, to je revidiranja uspešnosti.

Revizijski nadzor nad uspešnostjo poslovanja uporabnikov javnih sredstev je v revizijskih standardih in priročnikih predstavljen kot dejavnost proučevanja in ocenjevanja ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti. Takšna opredelitev revizijskega koncepta uspešnosti poslovanja je problematična iz večih razlogov. Široko področje revizijskega proučevanja, ki ga izrisujejo osnovni kriteriji revidiranja uspešnosti povzroča negotovost med potencialnimi revidiranci, ta pa nadalje krepi ofenzivnost in nadzorne težnje predstavnikov izvršilne veje oblasti. Neodvisnost VRI je temeljno revizijsko načelo, odstopanje od tega načela pa pomeni hkrati odstopanje od učinkovitega uresničevanja poslanstva in smotrov obstoja VRI. Druga težava, ki se pojavlja, je očitna prevlada ekonomskih meril za preverjanje uspešnosti, kar je vsekakor primerno za oceno poslovanja zasebnega (profitnega) podjetja, ne pa tudi uporabnikov javnih sredstev. Slednji morajo izpolnjevati tudi zahteve, ki jih postavljajo demokratične vrednote kot so; pravičnost, enaka obravnava, poštenost, solidarnost in politična odgovornost. V kolikor revizorji ne bodo vključili tudi teh vidikov uspešnega ravnanja oblastnih subjektov, oziroma vsaj proučili možnost nasprotovanj med ravnanjem v skladu z ekonomskimi na eni in demokratičnimi vrednotami na drugi strani, bodo s svojim delovanjem priskrbeli neupravičeno legitimnost idealu skrajno inovativnega javnega managerja, ki sprejema tveganja (ang. risk taking) in na meji zakonitega oportunistično izkorišča priložnosti. Kot tretje bomo v diplomski nalogi proučili še problem, ki je omejen na slovenski prostor, in sicer gre za neustreznost prevodov<sup>1</sup> angleških izvirkov *economy*, *efficiency* in

---

<sup>1</sup> Pozornega bralca bo v začetnih odsekih glavne obravnave zelo verjetno (upravičeno) zmotila določena terminološka nejasnost, ki pa nikakor ni posledica avtorjevega nerazumevanja snovi, temveč je odsev stanja v literaturi, kjer se bralec kaj kamlu sooči z pomensko različnimi uporabami istega pojma. Tekom obravnave bomo te nejasnosti poskušali odpraviti, v pomoč pa smo dodali tudi slovar pojmov.

effectiveness. S terminologijo se vzpostavi začetno ogrodje revizorjevega spoznavanja, zato je izjemno pomembno, da se le-to ne omeji že zaradi neposrečenega izrazoslovja.

## **1.2 Namen, cilji in osnovne trditve**

### *1.2.1 Namen*

Z diplomsko nalogo želimo zlasti opozoriti na to, kako pomembna, obsežna in zapletena je dejavnost revidiranja uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev, ki bi zato morala biti deležna večje pozornosti strokovne javnosti. Še posebej si želimo, da bi del te pozornosti ne bil samo nekritično sprejemanje podjetniških kriterijev presoje, temveč da bi akademiki in praktiki presodili tudi ustreznost takšnih kriterijev z vidika demokratičnega upravljanja družbe.

### *1.2.2 Cilji*

V jedru diplomskega dela se bomo najprej posvetili vlogi in pomenu VRI v sistemu demokratičnega upravljanja in vodenja ter razmerju teh instucij do zakonodajne in izvršilne veje oblasti. Poleg predstavitve družbenopolitične funkcije državnega revidiranja bomo v tem delu želeli ugotoviti tudi, ali so VRI tudi de facto neodvisne. Temu bo sledilo spoznavanje upravljalno-vodstvenega okolja, ki s svojo dinamiko spreminjanja odločilno vpliva na dojetje lastne vloge ter na samo delovanje VRI. Zanimale nas bodo značilnosti sprememb, ki so v zadnjih dveh in nekaj desetletjih revolucionarno predrugačile javno upravljanje in vodenje, s čimer se nadejamo boljšega razumevanja dejavnosti revidiranja uspešnosti. Na podlagi poznavanja reformnih prizadevanj za izboljšanje delovanja države se bomo v četrtem poglavju ukvarjali s samo vsebino in metodiko revidiranja uspešnosti. Tukaj nas bo zanimalo, ali je revizijski koncept uspešnosti poslovanja ustrezen, ob koncu pa se bomo posvetili še predstavitvi revizijskega načina dela.

#### **CILJI:**

- Seznaniti se s poslanstvom in smotri delovanja VRI ter s temeljnimi značilnostmi njihovega razmerja z okoljem.
- Seznaniti se z izjemno dinamičnim spreminjanjem javnega upravljanja in vodenja v bližnji preteklosti in si na ta način ustvariti podlago za boljše razumevanje revizije uspešnosti.
- Predstaviti revizijo uspešnosti uporabnikov proračunskih sredstev po vsebinski in metodološki plati.
- Osvetliti težave v slovenskem revizijskem izrazoslovju in sicer v delu, ki se nanaša na kriterije uspešnosti poslovanja.
- Pokazati na pristranost običajnih kriterijev revizije uspešnosti.
- Poiskati primernejšo zasnovo uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

### *1.2.3 Trditve*

Trdimo naslednje:

- VRI izoblikujejo razumevanje lastne vloge in vsebinsko formulirajo naloge skozi interakcije z ostalimi elementi oblastniškega sistema.
- Obstoječi in splošno sprejet revizijski koncept uspešnosti je pristran in neprimeren.
- Slovenski prevod angleških revizijskih pojmov *economy*, *efficiency* in *effectiveness* je neustrezen in pomembno omejuje možnost za izrek neodvisnega in nepristranskega mnenja o uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

### **1.3 Predpostavke in omejitve raziskave**

Pri raziskovanju smo se soočali s pomanjkanjem domače in tuje literature. Manjkajo predsem prispevki, ki revizije uspešnosti ne bi zgolj predstavljali, temveč bi si zastavljali tudi širša vprašanja, kot je to na primer primernost načina revidiranja uspešnosti poslovanja. Največja omejitev naše raziskave pa je zagotovo to, da nimamo vpogleda v prakso državnega revidiranja. Teoretična spoznanja so brez empiričnih spoznanj toliko bolj ovrgljive domneve.

### **1.4 Metodologija raziskovanja**

Naša diplomska naloga predstavlja teoretično raziskavo revidiranja uspešnosti poslovanja v javnem sektorju. Pri pripravi diplomske naloge smo se poslužili deskriptivnega načina raziskovanja, znotraj tega pa metode komparacije in komparacije. Pri zbiranju literature smo raziskali tudi internetne vire in primerne uporabili.

## 2 DRUŽBENI NADZOR OBLASTI IN DRŽAVNO REVIDIRANJE

Procesi družbene reprodukcije so v zgodovini človeštva potekali v najrazličnejših organizacijskih oblikah, ki so v danem prostoru in času kazali najugodnejšo izrabo produkcijskih virov omejene količine in kakovosti. Moderna država je ena izmed teh organizacijskih oblik, s pomočjo katere lahko državljani kot posamezniki in kot skupnost dosegajo kar največje koristi. Država je posebna organizacija skupine ljudi; je posebna »socialna enota, ki deluje zaradi uresničitve skupnega cilja« (Lipovec 1986, 27). Njena osnovna značilnost je družbena prisila; izvajalci politične oblasti razpolagajo z edinstvenimi sredstvi zavezujočega učinka na ravnanje pripadnikov določene družbenopolitične skupnosti.

Asimetričnost moči v odnosu posameznika do državne oblasti izpostavlja nevarnost zlorabe oblastniške moči in tvori konstitutivni pomen omejevanja in nadziranja akterjev, ki to moč izvršujejo. Koncentracija politične oblasti predstavlja grožnjo pravicam svobodnega člana skupnosti in s tem povezanimi koristmi družbenopolitičnega sodelovanja. Sodobne demokratične državne ureditve tako temeljijo na doktrini liberalne države, ki sta jo v 17. in 18. stoletju razvila predvsem John Locke in Charles de Montesquieu (Grad 2000, Šturm 1998). Ljudstvo je vladar. Skupnost, ki ga to ljudstvo tvori, je zato potrebno upravljati in voditi tako kot to narekuje volja ljudstva, demosa. V bran neprenosljivih pravic posameznika sta Locke in Montesquieu predlagala režim deljene oblasti kot mehanizem njenega omejevanja ter kot prvi pogoj obstoja demokratične države (Šturm 1998, 14). Načelo delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno vejo je izrecno navedeno v številnih ustanovitvenih aktih (t.j. ustavah) modernih držav<sup>2</sup> (prav tam, 14), glavni pomen tega načela pa je zagotovitev nadzora nad zakonitostjo delovanja oblastnih subjektov (Virant 2002, 34).

V demokratičnih družbenopolitičnih ureditvah nudita načeli delitve oblasti in zakonitosti skupaj temeljno zaščito državljanov pred nepooblaščenimi posegi akterjev, ki so nosilci politične oblasti. Vsako izvajanje državne oblasti mora imeti podlago v ustavi in zakonu<sup>3</sup>. Akt ali dejanje organov izvršilne oblasti mora biti vsebinsko v skladu z ustavo ter izhajati iz ustave in akta ali dejanja zakonodajnega telesa, ki predstavlja od samega izvrševanja ločeno in neodvisno sestavino oblastniškega sistema. Zraven nadzornega mehanizma, ki se vzpostavi z ločitvijo zakonodajne in izvršilne oblasti, se z uveljavitvijo obeh omenjenih načel urejenosti javnega upravljanja in vodenja pojavi tudi možnost sodnega nadzora, in sicer nad ustavnostjo aktov in dejanj zakonodajnega, ter zakonitostjo in ustavnostjo ravnanja izvršilnega telesa.

<sup>2</sup> Načelo delitve oblasti je v Ustavi RS (Uradni list RS, št. 33/91-I) navedeno v 2. odstavku 3. člena, ki pravi: »V Sloveniji ima oblast ljudstvo. Državljanke in državljani jo izvršujejo neposredno in z volitvami, po načelu delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno».

<sup>3</sup> Načelo zakonitosti postavlja zahtevo, da ima vsako javno urejanje družbenih razmerij podlago v zakonu. V Ustavi RS (Uradni list RS, št. 33/91-I) je to načelo izraženo v vsebini naslednjih členov tega dokumenta:

- "Slovenija je pravna in socialna država" (2. člen).
- »Upravni organi opravljajo svoje delo samostojno v okviru in na podlagi ustave in zakonov« (120. člen, 2. odst.).
- "Posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu" (153. člen, 4. odst.).

Razvoj parlamentarne organiziranosti državne oblasti predstavlja po mnenju ustavnopravnih strokovnjakov odmik od strogega načela delitve oblasti (Šturm 1998, 16). Vlado kot najvišji upravni organ izvršilne veje oblasti izvoli večina v parlamentu (t.j. zakonodajno telo), kar dejansko pomeni fuzijo dveh strukturnih elementov oblastniškega sistema (prav tam, 16). Posledično je konstitutiven mehanizem omejevanja in nadziranja oblasti okrnjen, saj sta postali - vsaj na sistemski ravni - funkciji legislative in eksekutive prepletajoči. Nastalo vrzel v potrebnem vzajemnem preverjanju in vzpostavljanju ravnotežja (ang. checks and balances) oblasti zapolnjuje povečan pomen sodnega nadzora ter drugih mehanizmov nadzora kot so računsko sodišče, varuh človekovih pravic (obudsman) ter pravno urejen dostop do informacij javnega značaja.

V demokratično urejenih družbenopolitičnih skupnostih je izvor oblasti ljudstvo. Posebej oblikovani organi javne oblasti so z vso odgovornostjo dolžni delovati v skupnem interesu povezanih posameznikov. Ljudstvo je primarni usmerjevalec in nadzornik ravnanja oblastnih subjektov, prav tako pa ima vsak posamezni član skupnosti tudi pravico in dolžnost nasprotovati dejanjem, ki neupravičeno posegajo v njegovo integriteto in svobodo. Kako dobro lahko posamezniki in ljudstvo izvajajo vloge in pravice, ki jih zagotavlja demokratična družbenopolitična ureditev, je v veliki meri odvisno od informacij o delovanju oblastnih subjektov, ki so na voljo in jih je moč pridobiti. Revidiranje porabe javnih sredstev je v tem pogledu zelo pomembno sredstvo za zagotavljanje preglednosti delovanja države.

## **2.1 Zunanja revizija uporabe javnih sredstev**

Revizijski nadzor, ki ga izvajajo VRI, je družbeno najpomembnejša zvrst nadziranja porabe javnih sredstev. Relevantnost izhaja iz neodvisnosti VRI v razmerju do vseh treh vej oblastniškega sistema ter vsebinsko širokega področja možnih revizijskih poizvedovanj. Pri izvajanju svojih pooblastil se VRI ne podrejajo nobenemu oblastnemu subjektu, so institucije sui generis (Korpič Horvat 1999, 62). Vlogo in položaj VRI običajno ureja ustava. V 150. členu Ustave RS (Uradni list RS 33/91-I) je tako na primer zapisano, da »je računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe«, ter da »je pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon«. Izsledki poizvedb v okviru revizijskih nalog so zaradi neodvisnosti in s tem povezane objektivnosti VRI izjemno pomembna informacijska podlaga odločitvam pooblaščenih predstavnikov ljudstva, javnost dela VRI pa nudi priložnost državljanom, da se s pomočjo pridobljenih informacij aktivneje vključijo v procese javnega odločanja in izvrševanja.

Revidiranje uporabe javnih sredstev je dejavnost z impresivno zgodovino. Pollitt in Summa (Pollitt in drugi 1999, 1) pravita, da je to ena najstarejših in najbolj spoštovanih funkcij države, ki je obstajala mnogo pred pojavom sodobne demokratične države. Ob tem navajata leto 1313 kot leto v katero segajo začetki obstoja francoske vrhovne revizijske inštitucije (Cour des Comptes). Podobno velja, pravita, tudi za britanski revizijski urad (National Audit Office), ki beleži svoj začetek v letu 1314. Kot je mogoče prebrati na spletnih straneh Računskega sodišča RS (svetovni splet) ima revidiranje uporabe javnih sredstev v evropski civilizaciji korenine v atenskem modelu revidiranja iz obdobja razvite grške demokracije. Atenska ustava iz leta 328 pr.n.št. je določala desetčlansko revizijsko



telo, sestavljeno iz predstavnikov atenske skupščine (prav tam, svetovni splet). Revizorji (logistae) so bili, skupaj s pregledniki računov (euthunus) in pomočniki (paredri), odgovorni za pregled računov in preprečevanje nenamenske porabe javnega denarja (ibid., svetovni splet). Računsko sodišče navaja tri obdobja razvoja revizije javne porabe od evropskega srednjega veka do danes in sicer (ibid., svetovni splet) :

1. *Obdobje do francoske revolucije 1789.* Pooblaščenec vrhovnega vladarja države preverja prihodke in odhodke države in pomaga vladarju pri zbiranju denarja za vodenje države, vojskovanje, državno administracijo ipd. V vodilnih zahodnoevropskih monarhijah so se v tem obdobju oblikovali predhodniki poznejših VRI.
2. *Obdobje od francoske revolucije do druge svetovne vojne 1939.* Državna revizija dobi vlogo obveščanja javnosti in vladarja o javnih financah in računovodstvu. Razvoj VRI je bil v znamenju uveljavljanja političnega liberalizma, krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države.
3. *Obdobje po drugi svetovni vojni.* To je obdobje ustanavljanja samostojnih in neodvisnih VRI na temelju ustave. Podeljeno pooblastilo je široko zaobseglo vse osebe, ki (tudi v manjšem obsegu) porabljajo javni denar. Hkrati se je pooblastilo širilo tudi horizontalno. Zraven revidiranja pravilnosti (zakonitosti in finančne pravilnosti) poslovanja uporabnikov javnih sredstev so VRI pričele izvajati tudi revizijski nadzor nad uspešnostjo poslovanja. Leta 1955 je bil ustanovljena svetovna zveza vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI, ki je s sprejetjem za člane zveze zavezujoče Limske deklaracije leta 1977 bistveno pripomogla k poenotenju državnega revidiranja tako v formalnem (organizacija dela) kot vsebinskem (način dela) smislu.

Kratek ekskurz v zgodovino razvoja državne revizije nam nudi dokaj grob opis tovrstne revizijske dejavnosti. Državna revizija je instrument obvladovanja (ang. management) vladarjevih finančnih virov in njih porabe. Sodobne države zahodnega sveta so, kot smo že povedali, demokratično urejene, kar pomeni, da temeljijo na načelu ljudske suverenosti, po katerem je oblast v rokah ljudstva. Državna revizija je danes torej instrument v rokah ljudstva in njegovih voljenih predstavnikov, ki služi namenu obvladovanja (ang. management) državnih oziroma ljudskih (ljudstvo je vladar) finančnih virov in njih porabe.

VRI se ukvarjajo pretežno s preiskovanjem in poročanjem o poslovnih dogodkih, ki so povezani s porabo javnih sredstev (Vidovič 1999, 23). Računsko sodišče RS (svetovni splet) ponazarja svoje poslanstvo s temi besedami: »Bedimo nad potmi javnega denarja!«. Besede lepo izražajo vlogo t.im. psa čuvaja (ang. watch-dog), ki jo VRI zavzemajo. Državljanje varujejo pred tem, da bi bila kupna moč, ki se ji odrekajo za skupno dobro, porabljena nezakonito, neprimerno in nesmotrno. Forum javnega revidiranja (ang. Public Audit Forum), ki ga sestavljajo državne revizijske institucije Velike Britanije<sup>4</sup>, opredeljuje

<sup>4</sup> Forum javnega revidiranja je namenjen razvojnemu posvetovanju v zvezi z državnim revidiranjem, širjenju dobre prakse revidiranja, razvoju dopolnil k obstoječim revizijskim standardom in rešitev, ki bi pripomogle k učinkovitejšemu in uspešnejšemu delu državnih revizijskih institucij. Posvetovanj se udeležujejo predstavniki državnorevizijskih institucij, organov državne in lokalne oblasti, računovodske in revizijske stroke ter drugi, ki jih področje državne revizije zanima. Forum so oblikovale naslednje revizijske institucije:

- National Audit Office
- Northern Ireland Audit Office
- Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales

v svoji izjavi tri bistvena načela javnega revidiranja in sicer (Public Audit Forum, svetovni splet):

- Neodvisnost revizorjev javnega sektorja.
- Široko področje revidiranja, ki pokriva revidiranje računovodskih izkazov (ang. financial statement audit), revidiranje skladnosti z zakonom (ang. regulatory audit), revidiranje primernosti poslovanja (ang. propriety audit) in revidiranje razmerja med porabo finančnih sredstev in ustvarjenim učinkom (ang. value for money audit).
- Dostopnost rezultatov revidiranja javnosti in demokratično izvoljenim predstavnikom.

Z ozirom na vlogo in pomen, ki smo ga v demokratičnem družbenopolitičnem sistemu pripisali VRI je poleg neodvisnosti revizorjev porabe javnih sredstev posebej pomemben tudi širok obseg dopustnih revizijskih poizvedovanj. Odgovornost ravnanja s sredstvi javnega financiranja, ki se ugotavlja z zunanjim revizijskim nadzorom VRI zajema zraven zakonitosti in finančne ustreznosti tudi ekonomičnost, gospodarnost in učinkovitost revidirančevega poslovanja. Zakonska podlaga daje državnim revizorjem pravico in dolžnost, da zberejo dokaze, ki se nanašajo na naslednje trditve (Vidovič 1999, 28):

- Revidiranec je izvedel vse potrebne postopke, ki ustrezno jamčijo primernost in zakonitost izvedenih in izvajanih transakcij.
- Izvedeni so bili vsi potrebni ukrepi, ki zagotavljajo ekonomično, gospodarno in učinkovito porabo sredstev javnega financiranja.
- Podatki o izvedenih in izvajanih nalogah so točni in verodostojni.

VRI izvajajo v okviru pooblastil različne kategorije revizijskih nalog, pač glede na to kakšni so revizijski cilji, ki si jih zastavljajo. Revizijski standardi Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij<sup>5</sup> (odslej standardi INTOSAI) razlikujejo dva sklopa revizijskih nalog in sicer (INTOSAI 2001, parag. 1.0.39 in prag. 1.0.40) :

- *Revidiranje pravilnosti poslovanja (ang. regularity audit).* Z revizijo pravilnosti poslovanja se proučuje in ocenjuje finančna odgovornost uporabnikov javnih sredstev, pregledujejo se finančne transakcije, revidira se računovodsko spremljanje poslovanja ter delovanje notranjih kontrol in nadzora, ugotavlja se pravičnost in poštenost sprejetih upravnih odločitev, preverja pa se tudi skladnost poslovanja s predpisi.
- *Revidiranje uspešnosti poslovanja (ang. performance audit).* Revizija uspešnosti poslovanja predstavlja preizkušanje in ocenjevanje poslovanja uporabnikov sredstev javnega financiranja na podlagi kriterijev ekonomičnosti upravnih aktivnosti, skladnosti poslovanja z načeli dobrega poslovanja, gospodarnosti v izrabi finančnih, človeških in drugih virov ter učinkovitosti v zasledovanju postavljenih ciljev.

- 
- Audit Scotland
  - Accounts Commission for Scotland

<sup>5</sup> Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (International organization of supreme audit institutions – INTOSAI) je leta 1953 ustanovljena strokovna organizacija in danes združuje več kot 170 VRI.

Širina pooblastil omogoča VRI poglobljeno spoznavanje, preizkušanje in ocenjevanje revidirančevega poslovanja. Revizijska poročila predstavljajo tako nadvse pomemben vpogled v poslovanje uporabnika javnih sredstev. V poročilih predstavljeni izsledki revizijskega dela so edinstveno sredstvo krepitve relacij odgovornosti znotraj oblastniškega sistema (npr. med zakonodajno in izvršilno vejo oblasti), z njihovo javno objavo pa se odgovornost krepi tudi navzven, v odnosu do uporabnikov javnih storitev in davkoplačevalcev.

### *2.1.1 Parlament, javna uprava in neodvisnost državne revizije*

VRI določa program dela samostojno, revizijske naloge pa izvaja kot agent ljudstva, državljanov, davkoplačevalcev. Uporabniki sredstev javnega financiranja so za svoje ravnanje najprej odgovorni javnosti. Njihovo poslanstvo je uresničevanje javnega interesa. V moderni demokratični družbenopolitični ureditvi podeljujejo državljani, na podlagi instituta splošne volilne pravice, mandat za sprejemanje najpomembnejših družbeno koristnih odločitev članom zakonodajnega telesa oblasti. Glede na predstavniško funkcijo parlamenta, je VRI mogoče pripisati hkrati tudi vlogo agenta legislative. Konstruktiven dialog in sodelovanje med parlamentom in VRI je eden ključnih dejavnikov učinkovitega nadzora javne porabe. Podlaga za sodelovanje je običajno dana že v zakonodaji in sicer s tem, ko le-ta VRI nalaga, da v program dela uvrščajo parlamentarne pobude za izvedbo revizije, da se vsa poročila vročijo zakonodajalcu, ter da se v primeru ugotovljenih hudih kršitev parlament tudi posebej obvešča. Motivi za sodelovanje pa so tudi širši, saj predstavlja državna revizija parlamentu (še posebej članom opozicije) pomembno sredstvo za izvajanje političnega nadzora, VRI pa lahko na ta način pridobijo politično podporo za učinkovitejše uveljavljanje priporočil (Vidovič 1999, 25).

Limska deklaracija, nekakšna Magna Carta državnega revidiranja, sprejeta leta 1977 na IX. Kongresu Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), vsebuje med drugim opozorilo, da v ustavi in zakonu zapisana neodvisnost VRI jamči tem institucijam visoko stopnjo avtonomije in iniciativnosti tudi takrat, ko delujejo na pobudo in kot agent parlamenta (INTOSAI, svetovni splet). Tudi sicer je bil glavni namen te deklaracije poudariti pomen neodvisnosti VRI pri izvajanju funkcije najvišjega organa nadzora javne porabe. Vrednost informacij o kateri smo govorili je najprej odvisna od tega, koliko neodvisno, objektivno in apolitično je ravnanje državnih revizorjev. Še posebej občutljivo vprašanje so ti atributi revizorjevega ravnanja v primeru revidiranja uspešnosti poslovanja. Z zakonskim pooblastilom za izvajanje revizij uspešnosti so se pristojnosti VRI zelo razširile, saj je preizkušanje in ocenjevanje uspešnosti poslovanja po naravi zelo obsežno in se utegne dotikati tudi presoje političnih odločitev (o tem več kasneje). Širitev mandatov VRI je spremljala tudi krepitev namer po političnem obvladovanju. Zelo dobro je na porast tovrstnih političnih intenc s strani predstavnikov izvršilne oblasti opozoril Funnell (1998), ki je z mikrozgodovinsko analizo uvajanja revizije uspešnosti v Avstraliji v letih 1978-1984 nazorno pokazal, kako zelo politično občutljiva je ta nova dejavnost VRI. Rezultat številnih poskusov diskreditacije izvajanja revizij uspešnosti je bilo obširno pojasnjevanje takratnega avstralskega generalnega državnega revizorja Brigdena, da se revizija uspešnosti metodološko ne razlikuje od ostalih manj spornih revizijskih nalog, prav tako pa

je Brigden zavrnil svetovalno vlogo revizorjev in se celo odločil ukiniti posebno organizacijsko enoto za izvajanje revizij uspešnosti. Na podlagi beleženja posrednih poskusov nadziranja Avstralskega državnega urada za revidiranje (Australian National Audit Office – ANAO) tudi v letih po začetnem uvajanju nove zvrsti revidiranja Funnell (1996) zaključuje, da je mogoče govoriti zgolj o pogojni neodvisnosti VRI. Sam pove tudi naslednje (1996, 118):

»»Trik«« izvršilne veje oblasti je ustvariti prepričanje v neodvisnost generalnega državnega revizorja (ang. auditor-general), ne pa tudi uskladiti to podobo z ustreznim vsebinskim temeljem. Drugače povedano, izvršilna veja oblasti želi, da generalni državni revizor deluje neodvisno, ne pa tudi, da je neodvisen«.

O politični naravi, ki se skriva za javno podobo neodvisnosti državne revizije, priča tudi uvodna beseda prejšnjega predsednika računskega sodišča RS Vojka A. Antončiča k letnemu poročilu za leto 2002 (Računsko sodišče 2003, 8-9), v kateri govori o krizi zaupanja, ki jo povzročajo dvomi o politični nepristranskosti računskega sodišča in še posebej njega samega. Problematiziranje osebne nepristranosti generalnega državnega revizorja predstavlja resno intenco obvladovanja aktivnosti VRI. Kritičnost takšnih poskusov izraža tudi Antončič rekoč, da »se v državnozborni komisiji za nadzor proračuna in drugih javnih financ pojavlja nadzorna težnja, ki je po mojem mnenju v nasprotju s splošno sprejetim načelom neodvisnosti vrhovne revizijske institucije in v nasprotju s 150. členom ustave Republike Slovenije« (prav tam, 8). Nadvse zanimiva podrobnost pri tem je časovno sovpadanje povečanja intenzitete nadzornih teženj s širitvijo pooblastil za izvedbo revizij uspešnosti, ki jih je prinesel v letu 2001 sprejet Zakon o računskem sodišču. Težnje, o katerih govori Antončič, je prav mogoče razumeti kot odziv na negotovost glede učinkov slabo definirane presojanja uspešnosti poslovanja (o tem več kasneje). Zaupanje v resničnost Funnellovih trditev se nam s takšnimi indici močno povečuje, kot se povečuje tudi zaskrbljenost nad takšnim stanjem stvari. Ali VRI res dejansko podeljujejo legitimnost političnim odločitvam in je občasno medijsko pokrito razkritje negativnih revizijskih mnenj zgolj slepilo?

Trditev o občutnem razkoraku med formalnopravno opredelitvijo razmerja VRI do predstavnikov zakonodajne in izvršilne oblasti na eni ter naravo dejanskega sodelovanja na drugi strani, poraja dvom o učinkovitem opravljanju funkcije VRI. Le-te izvajajo, kot smo že povedali, revizijski nadzor nad pravilnostjo in smotnostjo poslovanja uporabnikov proračunskih sredstev. VRI opravljajo torej funkcijo nadzora, ki je po definiciji upravljalno-vodstvena naloga, vpeta v ostale upravljalno-vodstvene dejavnosti, to je dejavnosti načrtovanja, organiziranja in vodenja. Iz tega seveda izhaja, da so v revizijskih nalogah aplicirani standardi in norme izraz željenih končnih rezultatov poslovanja uporabnikov javnih sredstev ter strokovnih rešitev organiziranja in vodenja izvrševanja vrednostnih (političnih) odločitev. Vsebina revizijskih poizvedovanj se določi skozi sodelovanje med institucionalnimi nosilci omenjenih upravljalno-vodstvenih dejavnosti, pri tem pa je z vidika nepristranosti revizijskih ugotovitev pomembno, da revidiranci (uporabniki javnih sredstev), državni (zunanji) revizorji in uporabniki revizijskih ugotovitev (zakonodajno telo in javnost) nastopajo kot enakopravni partnerji. Kakršnokoli drugačno razmerje moči, bi namreč vodilo v pristranost revizijskih spoznanj in torej zmanjšanje informacijske vrednosti revidiranja.

Dosedanja razprava o funkciji, ki jo kot del demokratičnega upravljanja in vodenja opravljajo VRI, ima pomembne posledice za naše nadaljnjo obravnavo revizije uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Najočitnejša med njimi je, da spoznavanje te dejavnosti ne more potekati v izolaciji, ne da bi hkrati poznali tudi značilnosti sodobnega javnega upravljanja in vodenja. Rešitve za izboljšanje poslovanja, ki jih uveljavljajo uporabniki javnih sredstev sami, neposredno vplivajo na izbiro revizijskih kriterijev in norm uspešnega poslovanja. Reformni programi, usmerjeni v izboljšanje poslovanja entitet javnega sektorja, nam predstavljajo potencialno relevantne značilnosti uspešnega poslovanja o katerem se VRI izrekajo. V razdelku, ki sledi, se bomo zato seznanili z reformnimi ukrepi, ki so jih številne države sprejele z namenom povečanja gospodarnosti in učinkovitosti delovanja oblastnih subjektov. S poznavanjem sodobnih reform javnega sektorja bo mogoče trditev o povezavi med državno revizijo in širšim upravljalno-vodstvenim okoljem vsebinsko dopolniti. Ob tem pa je potrebno še enkrat opozoriti, da obravnavane sestavine reform ne predstavljajo edinega pravega načina za izboljšanje (doseganje uspešnosti) poslovanja entitet javnega sektorja. Predlagane reformne zamisli so VRI (kot agent ljudstva in zakonodajalca) dolžne spustiti skozi sito neodvisne in nevtralne presoje o njihovi ustreznosti. V revizijskih standardih predstavljeni okvirni kriteriji uspešnosti poslovanja, kot bomo videli v nadaljevanju, povsem sovpadajo s temeljnimi cilji reformnih prizadevanj, kar nas vzpodbuja k obravnavi izjemno pomembnega vprašanja ustreznosti takšne neposredne izpeljave revizijskih kriterijev. Premislek o ustreznosti revizijskih sodil uspešnosti bi nenazadnje utegnil ponuditi tudi določene zaključke o razmerju moči med ključnimi deležniki revizije uspešnosti, vendar jih sami ne bomo izpeljali, saj bi to bilo, ob obstoječem poznavanju te dejavnosti, preveč tvegano. Poglavitno vprašanje, ki si ga bomo v poglavju o revidiranju uspešnosti poslovanja zastavili, bo tako, kaj je uspešnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Odgovor nanj pa bo vseboval tudi oceno ustreznosti obstoječih revizijskih kriterijev uspešnosti poslovanja.

### 3 SODOBNO JAVNO UPRAVLJANJE IN VODENJE – SPREMENJEN KONTEKST DRŽAVNEGA REVIDIRANJA

Vsako organizacijo oziroma vsak kooperativen napor posameznikov, usmerjen v uresničevanje skupnega cilja, je za dosego koristi, povezanih z ustvarjanjem sinergijskega učinka, potrebno upravljati. Določiti je potrebno smoter sodelovanja ter oblikovati in usmerjati proces produkcije učinkov, ki jih posamezno ne bi bilo moč doseči. Upravljanje je tako ustvarjalna dejavnost z zavestnim vplivom na oblikovanje, pripravo in izvajanje temeljnega procesa ter na okolje, v katerega je dana organizacija umeščena (Kajzer 1999, 48). V upravljalnem procesu se najprej opredeli smoter sodelovanja oziroma skupni interes v organizacijo povezanih posameznikov. Šmidovnik (1980, 26-27) pravi, pri tem pa povzema po Parsons, da je to institucionalna raven upravljanega procesa, na kateri se postavijo izhodišča za konkretnejše načrtovanje v okviru upravljalnega odločanja. Na institucionalni ravni se prepoznavajo temeljni razlogi za bolj ali manj trajno vzpostavitev ponavljajočih se interakcij med posamezniki. Povedano drugače je to faza, v kateri se določi poslanstvo in splošni cilji obstoja neke institucije ali organizacije. Gre za izrazito vrednostne odločitve, s katerimi se oblikuje politika organizacije.

Iz institucionalne ravni upravljanja je izvedena instrumentalna raven odločanja (prav tam, 27-28). V tem delu upravljalnega procesa pride do izraza strokovno znanje o tem, kako poslanstvo in temeljne cilje tudi udejanjiti. Tukaj še ne moremo govoriti o dejanskem ali končnem uresničevanju ciljev, temveč o podrobnejši razčlenitvi željenih splošnih rezultatov organiziranega sodelovanja, o iskanju možnosti za njihovo uresničitev in o oblikovanju programov izvajanja izbrane možnosti. S strokovnimi odločitvami o načinu doseganja temeljnih ciljev se kaskadno oblikuje vse konkretnejša podoba ravnanja v neposrednem tehničnem izvrševanju ciljev poslovnega sistema. Instrumentalna raven upravljalnega odločanja predstavlja organizatorično strokovno dejavnost (Šmidovnik 1980), praviloma pa vsebuje funkcijo načrtovanja, organiziranja, vodenja in nadziranja. Instrumentalno načrtovanje zajema vsebinsko, časovno in prostorsko specificiranje splošnih ciljev ter opredelitev tehničnih značilnosti postopkov (kdo, kje, kdaj, kaj in kako) za doseganje konkretnije formuliranih ciljev; organiziranje zajema vzpostavlanje, usklajevanje in povezovanje interakcij, ki omogočajo izvrševanje načrtov; vodenje se nanaša na obvladovanje ravnanja zaposlenih; nadziranje pa predstavlja proces ugotavljanja pravilnosti željenega in pravilnosti dejanskega stanja poslovanja (Kralj 1998).

Predmet našega tukajšnjega zanimanja je javno upravljanje, to je upravljanje, ki poteka v javnopravnih skupnostih (Virant 2002, 19). Najširša javnopravna skupnost je država (prav tam, 19), upravljanje znotraj nje pa lahko, v skladu s povedanim, razdelimo na politični oz. institucionalni in strokovni oz. instrumentalni del. Splošne cilje države običajno določajo neposredno voljeni člani predstavniškega telesa. Politične odločitve o prihodnjih družbenih koristih sprejema zakonodajalec, njihovo strokovno konkretiziranje ter načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje dejanskega izvrševanja, pa izvaja javna uprava. Instrumentalno raven javnega upravljanja sestavljajo državna uprava, lokalne samoupravne skupnosti (občine), nosilci javnih pooblastil in izvajalci javnih služb, medtem ko vanjo, zaradi posebnega položaja v oblastniškem sistemu, ne prištevamo sodne veje oblasti (ibid., 20-21).

Razmišljanje o dejavnosti (javnega) upravljanja, v smislu institucionalne in instrumentalne ravni s svojskimi funkcijami vsake izmed njiju, predstavlja teoretično osmišljanje dogajanja v poslovnih sistemih, ki je usmerjeno v obvladovanje temeljnega procesa produkcije željenih učinkov. Postopati pa bi bilo mogoče tudi drugače. Strokovnjaki Ekonomsko-poslovne fakultete Univerze v Mariboru so skupaj z več tujimi kolegi dejavnost managementa na primer zasnovali kot integralno celoto različnih faz odločevalnega procesa (oblikovanje informacij, odločitveni proces, izvajanje upravljalnih akcij), različnih ravni tega procesa (politična, strateška in izvedbena raven) ter različnih funkcij upravljalnega procesa (planiranje, organiziranje, vodenje in kontrola) (Belak in drugi 2003, 51-68). Zraven procesne razsežnost managementa (faze, ravni in funkcije) obravnavajo omenjeni avtorji tudi inštrumentalno in institucionalno razsežnost. Slednja zadeva »upravljalne organe, njihovo organiziranost in pristojnosti« (Kajzer 1999, 50), medtem ko sestavljajo inštrumentalno razsežnost managementa »podjetniška načela ter stili, tehnike in metode vodenja« (Belak in drugi 2003, 65). Mariborski model managementa je integralen, je celovit in to se odraža tudi v samem izhodiščnem pojmovanju managementa. Belak (2002, 51) pravi, da »slovenjenje izraza management ni enostavno in nikakor ne more biti enopomensko«. Kot pojasnjuje Kajzer, se v ameriški literaturi izraz management uporablja za označevanje celotnega procesa upravljanja, medtem ko ga njihovi evropski kolegi členijo na lastniški in managerski del. Kralj (1998, 91) tako na primer pravi, da »upravljanje ni vodenje (management)«, ter da je potrebno razumeti upravljanje organizacije »kot usmerjanje in nadziranje, lahko tudi obvladovanje s strani lastnikov«. Management po drugi strani zanj predstavlja »vodenje poslovanja in vodenje ljudi v delu in poslovanju podjetja k doseganju izidov« (prav tam, 16). Avtorji mariborskega modela so mnenja, da izhajanje iz stroge hierarhije upravljanja in vodenja ni smiselno (pri snovanju politike podjetja na primer vedno sodeluje tudi vodstvo poslovnega sistema), temveč je primernejše govoriti o integralnem, celovitem upravljalno-vodstvenem procesu, »ki pa institucionalno ni homogen« (Kajzer 1999, 50).

Preden se dejansko lotimo obravnave sodobnega javnega upravljanja in vodenja, je tako glede na povedano, potrebno javno upravljanje in javni management najprej opredeliti pojmovno. Zgledovanje po Kralju bi narekovalo uporabo izraza javni management za tisto, kar smo na začetku pojasnili kot instrumentalna raven (ne razsežnost!) javnega upravljanja. To bi torej pomenilo, da razumemo javni management kot izključno dejavnost izvršilne veje oblasti. Izraz javno upravljanje bi na drugi strani uporabljali za označevanje funkcije, ki jo opravlja zakonodajalec, pa tudi mediji in ljudstvo samo. Pri obravnavi sodobnega, podjetniškega javnega managementa, ki bo predmet našega naslednjega razdelka, se sprva kaže takšno pojmovanje kot ustrezno. Reforme javnega sektorja (managementa) so izhajale iz skupnega prepričanja, da je birokracija »parazit na telesu družbe« (Šmidovnik 1980, 13), ki zajeda konkurenčno sposobnost gospodarstva in blagostanje celotne družbe. Naporji so bili zato usmerjeni zlasti v izboljšanje gospodarnosti (ang. efficiency) državne oblasti na podlagi instrumentalnih/tehničnih management orodij (OECD 2002, 8). Spremeniti je bilo potrebno birokratsko javno upravo (ang. public administration), njeno strukturo, orodja in procese. (Kettl 2000, 32). Vendar je, kot v svojem predlogu za premik od instrumentalnega k sistemskemu pristopu v modernizaciji javnega sektorja opozarja OECD<sup>6</sup> (2002, 6), ena ključnih slabosti te t.im. prve generacije reform pomanjkanje razumevanja, da ureditev javnega managementa ne služi zgolj

---

<sup>6</sup> Organization for Economic Co-operation and Development - OECD

dobavljanju javnih storitev, temveč da hkrati institucionalizira tudi globlje vrednote javnega upravljanja. Značilnosti sodobnega javnega managementa na ta način izvirno (vrednostno) sooblikujejo vedenje oblastnih in neoblastnih družbenih subjektov, opredeljujejo njihovo vlogo v procesu političnega (vrednostnega) odločanja in postavljajo določena vsebinska izhodišča za odločanje o javnem interesu. DeLeonova in Denhardt (2000, 90) v tej luči tako opozarjata, da predstavljajo model trga, usmerjenost h kupcem in podjetniški management, kot sestavine gibanja (ang. movement) za reinvincije javnega managementa, hkrati tudi originaren prispevek k politični teoriji, to je teoriji demokratičnega upravljanja. Razlog, da je temu tako, tiči po mnenju DeLeonove in Denhardta ravno v tem, da sodobne reforme javnega managementa, drugače kot v preteklosti (npr. uporaba znanstvenega managementa, managementa celovite kakovosti), uvajajo poleg tehnik tudi vrednote upravljanja in vodenja (npr. tekmovalnost, inovativnost, nagnjenost k tržnim mehanizmom družbene izbire) zasebnih podjetij (prav tam, 90). Dominacija lastnega interesa posameznika v prizadevanjih države za maksimizacijo javnega dobra, ki se uveljavlja z reinvincijo javnega managementa, spreminja proces definiranja javnega interesa v smeri agregacije želja suverenih kupcev javnih storitev (Christensen in Leagreid 2002, DeLeon in Denhardt 2000, Fountain 2001). Sestavni del sodobnega javnega managementa je t.im. supermarket model demokracije, v katerem je »hierarhija postavljena na glavo; namesto države, ki nadzira družbo na podlagi od ljudstva prejetega mandata, je družba tista, ki preko tržnih mehanizmov neposredno nadzira državo« (Christensen in Leagreid 2002, 280). Vrednote demokratičnega upravljanja in vodenja so s prevlado predpostavke »homo oeconomicus« nad moralno vpetostjo posameznika v širšo skupnost, s podreditvijo politične enakosti zadovoljstvu kupcev in s poudarjanjem inovativnosti javnih uslužbencev v supermarket modelu razporejene v specifično hierarhijo. Gospodarnost, učinkovitost in kreativnost so vrednote, ki dominirajo nad drugimi, kot so pravičnost, enakost, solidarnost in politična odgovornost. O učinkih reinvincije javnega managementa na demokratično upravljanje bi se bilo še kako pomembno globlje povprašati, vendar bi se s tem preveč odmaknili od namena našega tukajšnjega razmišljanja. Kar smo želeli na tem mestu pokazati je to, da vsebuje sodobni javni management, ki bo predmet obravnave v naslednjem razdelku, tudi določeno koncepcijo demokratičnega upravljanja. Povedano drugače, sodobni javni management vsebuje določene zamisli o distribuciji ter nadzoru moči in avtoritete v javni sferi. Izraz sodobni (novi) javni management je zatorej potrebno razumeti v tem širšem, upravljalno-vodstvenem smislu.

Kot smo videli, je mogoče funkcijo javnega managementa pojasniti in izvajati na različne načine. Oblikovati je mogoče različne modele javnega managementa, ki se nato pri usmerjanju dejanskega ravnanja managerjev izkažejo za bolj ali manj pravilne, uspešne. Sodobni javni management tako razume Mintzberg (1996, 75-83) v smislu soobstoja petih modelov javnega managementa (PREGLEDNICA 1), ki jih loči po načinu organiziranosti t.im. superstrukture (oblastnega nadzora) in organiziranosti t.im. mikrostrukture (aktivnosti organizacij javnega sektorja). Mehanicistični model javnega managementa je tradicionalen in je relativno dolgo časa veljal za edini učinkovit in uspešen način uresničevanja javnega interesa. Danes je ta model zaradi pretirane togosti, pasivizacije in drugih disfunkcij predvsem predmet omalovaževanja, čeprav, pravi Mintzberg, je na manj dinamičnih področjih, kot je to pobiranje davkov, zdrav odmerik mehanicizma še kako potreben. Ostali štirje modeli javnega managementa predstavljajo načine kako sprostiti potencial, ki



**PREGLEDNICA 1: PET MODELOV JAVNEGA MANAGEMENTA**

Vir: Mintzberg 1996, 80-81

<b>Model javnega managementa</b>	<b>Kratek opis</b>
<i>Mehanicistični model (ang. Machine Model)</i>	Javni sektor je stroj, ki se ga obvladuje z pravili, predpisi in standardi vseh vrst. Vsaka organizacija javnega sektorja tesno nadzoruje svoje aktivnosti in zaposlenca ter je hkrati tesno nadzorovana s strani državnega aparata. Model je dolgo veljal za najboljši način obvladovanja kolektivnih naporov, v javnem sektorju pa je bil uporabljen zlasti kot učinkovito sredstvo boja proti korupciji in zlorabi političnega vpliva. Pomanjkanje fleksibilnosti in odzvnosti so zmanjšale njegovo popularnost, čeprav je v določeni obliki v javnem sektorju še vedno prisoten. Moto: »Nadzor, nadzor in nadzor«.
<i>Mrežno zasnovan model javnega sektorja (ang. Network Model)</i>	Javni sektor kot prepleten sistem začasnih relacij, vzpostavljenih z namenom reševanja problemov in povezanih z neformalnimi komunikacijskimi potmi. Delo je na mikro ravni projektno organizirano. Je nasprotje mehanicističnega modela in temelji na interaktivnosti ter prostem pretoku idej. Nadzor je ohlapen. Moto: »Poveži, komuniciraj in sodeluj«.
<i>Model nadzora delovne izvedbe (ang. Performance-Control Model).</i>	Model temelji na prilagoditvi delovanja javnega sektorja naravnim zakonom trga, ki determinirajo delovanje zasebnega sektorja. Ključna dilema je vprašanje ideala zasebnega sektorja, kateremu naj se prilagodi delovanje javnega sektorja. Predpostavlja se, da je to podjetje z divizijsko strukturo organiziranosti in razdelitvijo poslovanja z opredeljenimi pričakovnanji glede delovne izvedbe. V skladu s tem superstruktura načrtuje in kontrolira, medtem ko mikrostruktura izvršuje. Ključni problem večjega poudarjanja planiranja in merjenja delovne izvedbe je možnost okrepitve konvencionalne hierarhične kontrole na ravni mikrostrukture. Osebna odgovornost managerjev za doseganje postavljenih ciljev lahko povzroči (postavljeni cilji so neosebni) pojav centraliziranosti, ozkosti in nefleksibilnosti, kar so značilnosti mehanicističnega modela. Moto: »Izoliraj, dodeli in meri«.
<i>Model navideznega javnega sektorja (ang. Virtual-Government Model)</i>	Model navideznega javnega sektorja (npr. v Veliki Britaniji, Novi Zelandiji in Združenih državah Amerike) dobimo, če izvedemo model nadzora delovne izvedbe do svoje naravne zmožnosti. Vsebuje predpostavko, da je najboljši javni sektor tisti, ki ga ni (ang. the best government is no government). Popolni navidezni svet javnega sektorja bi bil sestavljen iz javne superstrukture, ki bi urejala zagotavljanje storitev zasebne mikrostrukture. Moto: »Privatiziraj, dogovori, pogajaj«.
<i>Model normativnega nadzora (ang. The Normative-Control Model)</i>	Nobeden izmed zgoraj naštetih modelov ni bil povsem uspešen pri strukturiranju družbene oblasti. Model normativnega nadzora preusmerja pozornost od sistema, strukture k »duši«. Nadzor je vgrajen v vrednote in prepričanja. Obstaja pet bistvenih elementov normativnega modela: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Selekcija. Ljudje (zaposleni) so izbrani po vrednotah in vedenju, ne samo po priporočilih.</li> <li>• Socializacija. Potrebno je zagotoviti pripadnost, članstvo v sestavljenem družbenem sistemu.</li> <li>• Vodila. Vodila naj predstavljajo sprejeta načela in ne naložbeni načrti, vizija in ne ciljne vrednosti.</li> <li>• Odgovornosti. Odgovornost delijo vsi člani. Počutijo se, da jim vodstvo zaupa in jih podpira. Inspiracija nadomešča povečevanje pooblastil zaposlenih.</li> <li>• Sodba. Uspešnost presojujejo izkušeni ljudje, vključno s prejemniki storitev in člani nadzornih odborov.</li> </ul> Nadzor superstrukture je normativen in ne tehnokratski. Mikrostruktura je lahko usmerjena v poslanstvo in enakopravna. Moto: »Izberi, socializiraj in presočaj«.

ga pretirana birokratizacija poslovanja organizacij javnega sektorja uničuje. Nekatera področja državnega udejstvovanja (npr. mednarodni odnosi, gospodarstvo) so postala tako kompleksna in dinamična, da je delovanje skozi sistem trajnejših relacij neproduktivno in je potrebno delo organizirati projektno in mrežno. Mrežni javni management zagotavlja primerno raven odzivnosti na nepredvidljive spremembe okoliščin, je pa pri tem izjemno pomembno medsebojno zaupanje in odgovornost sodelujočih.

Model nadzora delovne izvedbe in model navideznega javnega sektorja bi lahko, gledano sodobni javni management v celoti, označili kot reprezentativna. Skupaj predstavljata sklop sistematičnih sprememb v javnem sektorju, ki so jih v bližnji preteklosti izvedle številne države po celem svetu. Poslovanje v javnem sektorju se poskuša, pod vplivom teh sprememb, urediti tako, da bi se dosegala podobna stopnja ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti, kot jo dosegajo poslovni sistemi v zasebnem sektorju. Slednji poslujejo v konkurenčnem okolju in so zato primorani v nenehno iskanje novih rešitev in izboljšav, ki bi privedle do boljših poslovnih rezultatov. Model nadzora delovne izvedbe in model navideznega javnega sektorja izhajata tako iz prepričanja, da je potrebno v javnem sektorju vzpostaviti tržnim podobne vzpodbude za kontinuitetna razvojna prizadevanja s pozitivnim učinkom na dosego željenih rezultatov kolektivne akcije.

Kot zadnjega, omenja Mintzberg model normativnega nadzora, ki ga sam tudi najbolj zagovarja. Pravi, da nobeden izmed prej omenjenih modelov javnega managementa ni priskrbel družbi zadostne avtoritete nad ravnanjem oblasti. Merjenje delovne izvedbe (ang. performance measurement), opozarja Mintzberg, vsebujejo nevarnost manipulacije z merili in pojava disfunkcij linearno-hierarhičnih odnosov, značilnih za mehanicistični model. Nadzor nad oblastniškimi subjekti, ki ga predlaga normativni model, je zasidran v vrednotah in prepričanjih. Najpomembnejši dejavnik uspešnosti je zavzetost in predanost delu, ali kot pove Mintzberg (1996, 82) sam, je »organizacija brez predanosti ljudi v njej kakor človek brez duše«.

### **3.1 Novi javni management**

Beseda birokracija se v vsakdanjem pogovoru še vedno pojavlja z določenim negativnim prizvokom. Še vedno je prisotna bojazen, da bo potreben obisk kakega upravnega organa pomenil obilico nepotrebnih poti in soočanje z brezosebnim, že skoraj nesramnim odnosom javnih uslužbencev. Vendar bi dejanska izkušnja danes morala biti bistveno drugačna. Države zahodnega sveta so namreč v zadnjih dvajsetih in nekaj letih odločno nastopile proti anomalijam birokratske organiziranosti dela v javnih institucijah. Državna uprava se danes trudi biti karseda prijazna, nuditi želi kakovostne, enostavne in hitre storitve, pri ravnanju z razpoložljivimi viri, pa želi biti čim bolj ekonomična in gospodarna. Vse to je posledica obširnih reform javnega sektorja v preteklosti in rezultat kontinuiranega iskanja novih rešitev za izboljšanje poslovanja javnih institucij.

Perečih problemov, ki so nastopili v vlogi motiva za reformno ukrepanje je bilo več. Mednje se med drugimi uvrščajo neugodni demografski trendi (staranje prebivalstva), zastoj gospodarstva, proračunski primankljaji in naraščajoč javni dolg, nezadovoljstvo javnosti s procesi demokatičnega odločanja. Čeprav je bila sprožitev reform posledica kumulativnega učinka različnih problemov, je najmočnejši vpliv vendarle potrebno

pripisati gospodarskim (naftnim) krizam v 70-tih letih prejšnjega stoletja. Takratni pojav stagflacije (hkratkno višanje inflacije in stopnje brezposelnosti) je razorožil inštrumentarij keynesijanske ekonomske politike, s tem pa se je krepko zamajala tudi ideja države blaginje. Neoliberalno vračanje k t.im. laissez-faire konceptu države je krepilo tudi prepričanje, da bi bilo mogoče s sodobnimi (podjetniškimi) metodami upravljanja in vodenja izboljšati delovanje države. Uporaba strategij za izboljšanje poslovanja kot so: celovito obvladovanje kakovosti, učeča se organizacija, uravnotežen sistem kazalnikov je, prav tako kot v zasebnih podjetjih, danes pomembna tudi za obvladovanje poslovanja enitet javnega sektorja.

Celota ukrepov za prenavo javnega sektorja je bila v literaturi označena z izrazom novi javni management (Hood 1991), tudi reinvenција države (Osborne in Gaebler 1993). Kot smiselno izhodišče za našo obravnavo novega javnega managementa (odslej NJM) se nam, zbrane v PREGLEDNICI 2, nudijo pojmovne opredelitve NJM, ki so jih podali izbrani strokovnjaki s področja javnega managementa. Kratka pojasnila, ki smo jih uvrstili v to preglednico je mogoče vsebinsko povzeti v dveh sporočilih, in sicer: a.) pomankljivosti tradicionalne javne uprave so kritične in; b.) praksa managementa zasebnega sektorja predstavlja ideal, ki se mu je potrebno čimbolj približati. Besedila, ki predstavljajo NJM, se običajno pričnejo z navedbo nekaterih razlogov za nevdržnost birokratskega načina poslovanja javnega sektorja in preživelostjo načel, na katerih je takšno delovanje zasnovano. Osborne in Gaebler, avtorja svetovno znane obravnave potrebnih sprememb javnega sektorja z naslovom *Reinventing Government*, sta neustreznost tradicionalne javne uprave pojasnila s temi besedami (1993, 15):

“...birokratski model je bil razvit v povsem drugačnih okoliščinah, kot smo jim priča danes. Razvit je bil v razmerah počasnejšega spreminjanja. V razmerah, ko so le tisti na vrhu hierahične lestvice lahko sprejemali odločitve na podlagi zadostnih informacij in v razmerah, ko so ljudje delali z rokami in ne z razmišljanjem. To je bil čas množične proizvodnje in strogih geografskih ločnic. Vse to je danes preteklost. Živimo v obdobju šokantnih sprememb, globalnih trgov, ki ustvarjajo konkurenčne pritiske na ekonomske institucije. Informacijska družba omogoča dostop do informacij tako delavcem kot vodstvu...in takšno okolje zahteva izjemno fleksibilne, prilagodljive in odzivne institucije, ki morajo dostavljati visoko kakovostne proizvode in storitve...”.

Tradicionalno obvladovanje poslovanja organizacij javnega sektorja z dehumanizacijskim, mehanskim pristopom povzroča nedopustno visoke oportunitetne stroške. Le-teh ni mogoče opravičiti niti z dejstvom, da so državljani, kot tisti udeleženci državne družbene organizacije, ki v tem podjemu tvegajo svoj kapital, izjemno šibak nadzornik in je zato njihove interese potrebno zavarovati s takšno organiziranostjo dela oblastnih zaupnikov, ki bo kar najbolj izključevala možnost koruptivnih dejanj. Spremembe so bile nujne in to, po mnenju tvorcev reformnih predlogov, revolucionarne.

Izhodiščni problem reformnih ukrepov je predstavljal monopolni položaj javnih institucij, ki ne nudi vzpodbud za prilagajanje okolju in izboljševanje kakovosti javnih storitev. Konkurenčno okolje je nasprotno motor razvoja v zasebnem sektorju, v katerem so organizacije, pod vplivom nevidne roke tržne samoregulacije, primorane v nenehno inoviranje vseh faz poslovnega procesa. Negotovost, predvsem glede ravnanja ostalih ponudnikov enakih ali sorodnih produktov in glede vedenja kupcev, zagotavlja najvišjo

stopnjo pripravljenosti za kakovostne spremembe, ki pozitivno vplivajo na zadovoljstvo kupcev, pa tudi drugih, ki so zaradi delovanja danega poslovnega sistema izpostavljeni kakršnemukoli tveganju (lastniki, vodstvo, delavci, lokalna skupnost idr.). V primerjavi z javnim sektorjem so organizacije zasebnega sektorja superiorno gospodarnjše in učinkovitejše. Ukrepi za izboljšanje javnega managementa so tako bili in so usmerjeni v aplikacijo tržne tekme ter razvojnih dosežkov s področja upravljanja in vodenja poslovanja, katerim je botroval ta temeljni mehanizem kapitalizma. Ravnanje oblastnih subjektov se želi spremeniti tako, da bi le-ti posvečali vso pozornost potrebam in željam uporabnikov javnih storitev, da bi se nenehno učili in iskali nove poti za izboljšanje kakovosti storitev, ter da bi pri tem porabili kar najmanj finančnih in drugih virov. Skratka, teži se k podjetniškem ravnanju birokracije.

## PREGLEDNICA 2: STRNJENE OPREDELITVE NJM

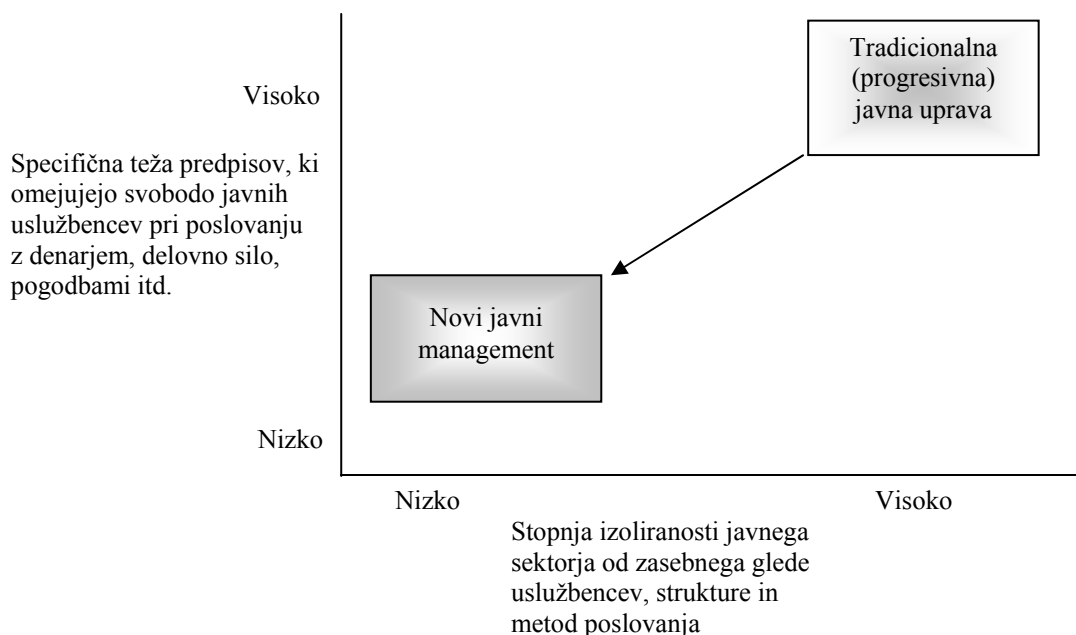
Avtor	Opredelitev NJM
Dunleavy, Patrick in Christopher Hood (1994, 9)	»Izraz “novi javni management” je kontraverzen in se uporablja kot zapis, ki označuje način reorganizacije teles javnega sektorja z namenom približanja managementa, poročanja in računovodstva praksi zasebnega sektorja«.
Hood, Christopher (2000, 1)	»Novi javni management je mednarodni ali celo globalni fenomen, ki predstavlja namen odpraviti pomankljivosti tradicionalne javne uprave v učinkovitosti in zagotavljanju storitev državljanom in poudariti pomen čim širše svodbode javnega managementa pri opravljanju svojega dela«.
Pečar, Zdravko (1999, 126)	»Glavne ideje NJM so se pojavile po letu 1980 in nadomeščajo tradicionalni model, usmerjen na pravila in procese, z usmerjenostjo na rezultate in managersko naravnanimi pristopi zagotavljanja javnih storitev s posebnim poudarkom na učinkovitosti (več storitev za manj denarja) «.
Kovač, Polonca (2002, 175)	»NJM pomeni novo paradigmo upravljanja javnega sektorja s poudarkom na usmerjenosti k uporabniku in splošni učinkovitosti z uvajanjem aplikativnih managerskih metod dela in tržnih (konkurenčnih) mehanizmov iz zasebnega v javni sektor«.

Dunleavy in Hood (1994, 9) pravita, da je izraz novi javni management kontroverzen, da torej ne predstavlja vsebinsko enotnega sklopa zamisli. Podobno ugotavlja tudi Kovačeva (2002, 183), ki pravi, da se »termin NPM po svetu ne uporablja povsem enotno, kajti časovno in geografsko so se temeljna načela NPM začela pojavljati in izvajati z določenim zamikom, v različnem obsegu in na neenoten način«. Navkljub raznolikosti, ki so jo ideje NJM v konkretni izpeljavi privzele, pa je vendarle mogoče govoriti o določeni makro-aspiraciji (Behn 2001, 25), paradigmatski spremembi javnega upravljanja in vodenja v širšem smislu. Dunleavy in Hood (1994) sta opredelila splošno usmerjenost reform dvorazsežno (SLIKA 1), in sicer: a.) javni sektor se organizacijsko bistveno ne razlikuje od zasebnega sektorja ter; b.) kvalitativno in kvantitativno zmanjševanje predpisanega odločanja nepolitičnih hierarhičnih ravni. Obe značilnosti NJM, ki ju Dunleavy in Hood navajata kot bistveni, predstavljata zavrnitev dveh medseboj prepletenih predpostavk, na katerih je bila zasnovana tradicionalna javna administracija

(Dunleavy in Hood 1994; Hood 1995). Najprej gre za nestrinjanje s prepričanjem, da se s tem, ko je poslanstvo določene organizacije določeno z javnim interesom, pojavijo hkrati tudi zahteve po povsem specifičnem načinu upravljanja, vodenja in izvajanja. Ob tem se nikakor ne želi zanikati specifičnosti povezane s problemom demokratičnega usmerjanja, nadzora in odgovornosti, temveč se poudarja to, da se v zagotavljanju avtoritete javnega interesa mehanizmu predpisovanja (in ožje pravnemu mehanizmu) odvzema status ekskluzivne funkcionalnosti. Načelo zakonitosti (zraven tudi načelo delitve oblasti) je nedvomno najpomembnejše sredstvo za zagotavljanje legitimnosti učinkov delovanja oblastnih subjektov, toda znotraj tega temeljnega ogrodja je mogoče, s prilagojenim uvajanjem konkurence na trgu delovne sile in javnih storitev, uresničevati javni interes ekonomičneje in kakovostneje. Iz te premise izhaja tudi poudarek, ki se z NJM daje aplikaciji sodobnih strategij dobrega poslovanja, ki se uporabljajo v zasebnem sektorju. Gre za aplikacijo strategij, ki so prilagojene dejstvu, da so ključen produkcijski faktor ljudje, njihovo razmišljanje, ideje in znanje; potencial, ki ga je mogoče sprostiti šele takrat, ko se zaposlencem znotraj jasno opredeljenih odgovornosti, dopusti relativno avtonomno ravnanje. Težnja, h gotovosti delovne izvedbe s pomočjo podrobnega predpisovanja, NJM nadomešča s težnjo po povečanju prilagodljivost in ustvarjalnosti organizacij in posameznikov. Temu ustrezno se poskuša prilagoditi nakopičena pravila in predpise, ki togo normirajo oblastno delovanje, posledično pa tudi zmanjšujejo javno korist. Hood (1995, 95-97) je obe temeljni razsežnosti sprememb javnega upravljanja in vodenja nekoliko natančneje razčlenil v strukturo sedmih elementov NJM, pri čemer se prvi štirje nanašajo na organizacijsko (ne)specifičnost javnega sektorja, zadnji trije pa na dopustno stopnjo poslovodske in strokovne samostojnosti v izvrševanju političnih ciljev:

1. Razdrobitev javnih organizacij v ločene korporatizirane enote na podlagi produktov, ki jih zagotavljajo. Oblikujejo se stroškovni centri z lastno organizacijsko identiteto in večjimi pooblastili v zvezi z alokacijo finančnih in drugih virov.
2. Povečanje konkurence, tako med samimi entitetami javnega sektorja, kakor tudi med javnimi in zasebnimi izvajalci.
3. Večja uporaba prakse poslovanja zasebnega sektorja.
4. Poudarek na disciplinirani in varčni uporabi virov ter iskanju novih, stroškovno ugodnejših rešitev izvajanja storitev.
5. Aktivnejši nadzor javnih organizacij s strani najvišjega vodstva, ki ima večjo diskrecijsko moč odločanja.
6. Uporaba jasno izraženih in merljivih standardov uspešnosti (ang. performance standards).
7. Nadzor zasnovan na samoregulacijskih zmožnosti javnih organizacij (vnaprej opredeljena merila delovanja v smislu značilnosti izhodov ter na delovno uspešnost vezano plačilo).

## SLIKA 1: PARADIGMATIČNE SPREMEMBE JAVNEGA UPRAVLJANJA IN VODENJA



Vir: Dunleavy in Hood 1994, 10

Reform javnega sektorja v luči idej NJM so se lotile številne države po vsem svetu. Pečar (Pečar 1999, 115) tako pravi, da je NJM »nesporno glavni element novodobnih globalnih procesov modernizacije javne uprave«. Da gre za globalno revolucijo javnega managementa, meni tudi Kettl (2000, 1), saj kot pravi, so podjetniške transformacije birokratske javne administracije osupljive in sicer zaradi števila držav, ki so v tako kratkem časovnem sosledju sprožile tovrstne reforme ter zaradi izjemne podobnosti njihovih temeljnih strategij. Nacionalne reformne strategije in taktike, konvergentne v namenu uveljavljanja načel NJM, je Kettl področno razčlenil takole (ibid., 36-48):

- 1.) *Računovodstvo in proračunsko načrtovanje*: prehod k uporabi sistema računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov (ang. accrual accounting) ter uvedba na rezultatih zasnovanega proračunskega načrtovanja (ang. result-based budgeting).
- 2.) *Management uspešnega delovanja* (ang. performance management): široka uporaba merjenja učinkovitosti, gospodarnosti in ekonomičnosti, opredelitev potrebne usposobljenosti zaposlenih in izdelava načrtov izobraževanja, plačilo vezano na delovno uspešnost (ang. performance pay).
- 3.) *Pogodbništvo* (ang. contracting): ločevanje funkcij kupovanja (ang. purchasing) od proizvodnje (ang. providing) javnih storitev. Slednje je lahko poverjeno akterju bodisi javnega bodisi zasebnega sektorja.

- 4.) *Usmerjenost k uporabnikom storitev*: zmanjšanje čakalnih vrst, urejanje stvari na enem mestu (ang. one-stopp shopping), e-storitve, možnost pohvalnih in pritožbenih zaznamkov, spremljanje zadovoljstva uporabnikov, oblikovanje standardov javnih storitev.
- 5.) *Informacijska tehnologija*: e-storitve, podatkovne zbirke, lažje in hitrejša vertikalno (med oblastnimi subjekti) in horizontalno (med oblastnimi subjekti in državljani) komuniciranje.
- 6.) *Reforma regulative*: revizija regulacije z namenom izboljšanja njene kakovosti, delna ali celotna odprava regulacije (deregulacija).

#### K 1.)

Soočanje s problemom rastočih javnih izdatkov in s spremljajočimi fiskalnimi pritiski se pogosto omenja med razlogi za sprožitev reform javnega managementa. Reforme so se kazale kot alternativa sicer neugodni izbiri državne oblasti med povišanjem davkov ali zmanjšanjem obsega javnih storitev (Osborne in Gaebler 1993, 22). Velik del reformnih prizadevanj je bil tako usmerjen v povečanje fiskalne transparentnosti, ki je prvi pogoj uspešnega obvladovanja javnih financ. Fiskalna transparentnost predstavlja zahtevo po »celotnem razkritju vseh relevantnih fiskalnih informacij, in to pravočasno ter na sistematičen način« (Matheson 2002, 40). Kakovost informacij o preteklih, tekočih in prihodnjih finančnih posledkah oblastnega delovanja primarno določa, kako dobro se bodo lahko izvajale temeljne naloge upravljanja z javnimi izdatki, ki so naslednje (Schick 1998, 2001):

- a) Vzdrževanje agregatne fiskalne discipline.
- b) Alokacija (finančnih) virov v skladu s političnimi prioritetami.
- c) Pospeševanje učinkovitosti v izvajanju javnih storitev.

Računovodenje na podlagi temeljnih poslovnih dogodkov in na rezultatih zasnovano proračunsko načrtovanje sta orodji, katerih uporaba - v ustrezni institucionalni ureditvi - povečuje sposobnost ohranjanja vzdržne ravni javne porabe, omogoča učinkovitejšo alokacijo virov javnega financiranja ter prispeva h gospodarnejšemu in učinkovitejšemu poslovanju v javnih zadevah. V javnem sektorju tradicionalno prisotno računovodenje na podlagi denarnih tokov nudi dokaj ozek vpogled v stroške, ki so v zvezi z dano upravno odločitvijo merodajni. S pripoznavanjem zgolj prejemkovnih in izdatkovnih posledkov upravnih odločitev, so le-te omejeno finančno transparentne, saj obstaja odprta možnost, da se del merodajnih stroškov današnjih upravnih odločitev prenaša na prihodnja leta (Kettl 2000, 37). Računovodenje na temelju pripoznavanja poslovnih dogodkov, ko se le-ti pojavijo, zagotavlja popolni stroškovni horizont tekočega poslovanja oblastnih subjektov, kajti vključeni so tudi tisti stroški, ki se bodo z veliko verjetnostjo pojavili v prihodnosti, so pa povezani z tekočim odločanjem in delovanjem. Blöndal (2003, 45) ponazarja problem izkrivljenosti informacij o stroških oblastnega delovanja z izhodiščem v denarju s temi primerjalnimi primeri:

»...z razporejanjem stroškov upokojevanja javnih uslužbencev na časovno obdobje njihove zaposlitve in z akumulacijo pravic iz naslova upokojitve namesto obravnave vsega tega kot nepovezan izdatek v trenutku njihove upokojitve. Namesto grobih posegov v izdatke ob sprožitvi večjih projektov, je te, s postopki amortizacije, mogoče inkorporirati v letne odhodke pri poslovanju. Pri obravnavi državnih posojil in garancij na nedenarni podlagi je potrebno večjo pozornost nameniti tveganjem zaradi neizpolnjevanja obveznosti, še posebej, če obstaja zahteva po oblikovanju varnostnih skladov...vsi ti primeri kažejo kako lahko osredotočenost na denar izkrivi resnične stroške države.«

Blöndal (prav tam, 44) še poroča, da je približno polovica vseh držav članic OECD v večji ali manjši meri že prešla na sistem računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov, nekatere med njimi pa so na tej podlagi zasnovale tudi proračunsko načrtovanje. Za te korake so se v splošnem odločile države, ki so bile v ospredju glede izvajanja reform javnega sektorja; pri zasledovanju rezultatov, so glede uporabe virov javnega financiranja, managerji relativno fleksibilni, da bi upravičili zaupanje in željene rezultate dosegli na ekonomičen in gospodaren način, pa potrebujejo ustrezne informacije o pripadajočih stroških (ibid., 45).

Pod okriljem temeljnega reformnega premika pozornosti od vhodov in procesov k rezultatom delovanja države se je oblikovala tudi povezanost med odločanjem o alokaciji finančnih virov ter informacijami o uspešnosti uporabnikov proračunskih sredstev. Na rezultatih zasnovano proračunsko načrtovanje predstavlja tako premestitev poudarka v obvladovanju javnofinančnih izdatkov; pretekla prizadevanja za nadzor nad posameznimi postavkami proračunske porabe se podrejajo vpraševanju, zakaj se izvaja posamezna proračunska aktivnost (Cvikl 2001, 13). Sredstva so znotraj takšnega pristopa k proračunskemu načrtovanju alocirana na podlagi pričakovne (ciljane) uspešnosti delovanja, vsak prirast v dodeljeni vsoti pa je povezan s sorazmerno ustreznim prirastom v izhodih (Schick 1998, 134). Pravica do porabe davkoplačevalskega denarja mora biti podprta z jasno opredeljenimi cilji delovanja proračunskih uporabnikov in merili za kasnejšo presojo doseženih rezultatov, kajti le tako je mogoče pričakovati, da se bo z danimi obsegom proračunskih sredstev financirala proizvodnja največje količine visoko kakovostnih in zares pomembnih javnih dobrin.

Izvajanje k rezultatom usmerjenega proračunska načrtovanja je sistematizirano s pomočjo institucionalnih in funkcionalno-programskih klasifikacij, ki kažejo prerez javnofinančnih odhodkov glede na področja ukrepanja države ter glede na programe, projekte in aktivnosti, ki se bodo v prihodnje izvrševali. Priprava in sprejem proračuna poteka dvostopenjsko: najprej se centralno opredeli proračunski okvir za vsa funkcijska področja in glavne programe, znotraj tako zastavljenih dovoljenih limitov proračunske porabe, pa nato posamezni proračunski uporabniki pripravijo podrobnejšo razčlenitev proračuna na podlagi programov, podprogramov, projektov in aktivnosti (Cvikl 2001, 17). Tako pripravljen predlog proračuna omogoča po eni strani učinkovitejši nadzor nad ciljano agregatno vrednostjo javnih odhodkov ob pogoju, da je letni proračunski okvir izveden iz srednjeročnih fiskalnih in ekonomskih napovedi, po drugi strani, pa je takšen proračun tudi agilen, saj so, znotraj sporazumno določenih pričakovanj v zvezi z rezultati delovanja, proračunski uporabniki pooblašeni, da optimirajo poslovanje in temu podrejeno prosto razpolagajo z dodeljenimi proračunskimi sredstvi. Spremenjena pooblastila v procesu



izvrševanja proračuna so povratno vezana na spremembo odgovornosti. Izvršilno poslovodstvo je odgovorno za izpolnitev vnaprej zastavljenih funkcijsko-programskih, s tem pa tudi proračunskih ciljev.

Spremenjeno upravljanje z državnim proračunom na temelju rezultatov je sistemsko naravnano. Poleg same organiziranosti procesa proračunskega načrtovanja je, za doseg proračunskih ciljev, ključnega pomena tudi ustrezna naravnost vseh udeležencev, ki na katerikoli ravni oblastniškega sistema vplivajo na končno proračunsko stanje in uspeh. Proračunsko načrtovanje je »del širšega sklopa institucionalnih in upravljalno-vodstvenih ureditev«; za doseganje zgoraj omenjenih ciljev upravljanja z javnimi izdatki je zato »nujno, da so informacije, vzpodbude in druge institucionalne ureditve (ang. institutional arrangements) medsebojno usklajene« (Schick 1998, 2). Vsi ostali reformi ukrepi, ki jih bomo na kratko še obravnavali, predstavljajo tako potrebno infrastrukturo, ki podpira uresničevanje pozitivnih učinkov upravljanja z javnimi izdatki.

## K 2.)

Gospodarno in učinkovito obvladovanje državnega interveniranja zahteva ustrezno razmerje med nadzorom in fleksibilnostjo v poslovanju vseh členov v verigi interveniranja. Da bi, na podlagi najboljšega razumevanja zakonitosti dane družbene problematike, lahko prilagajale svoje aktivnosti in tako maksimirale svoj prispevek h končnim učinkom kolektivne akcije, potrebujejo organizacije javnega sektorja (in vsak zaposlenec znotraj letih) določeno mero operativne avtonomije. Vendar sama diskrecijska moč odločanja ne predstavlja ukrepa, ki bi, brez znatnega tveganja sebičnega ravnanja, tvoril pozitivne učinke. Podelitev večjih operativnih pooblastil nižjim hierarhičnim ravnam mora spremljati vzpostavitev zanesljivih formalnih in neformalnih mehanizmov odgovornosti za doseganje rezultatov. Med temi je osrednjega pomena merjenje in ocenjevanje uspešnosti poslovanja zaupnikov (agentov). Gre za uvedbo sistemov finančnih in nefinančnih meril ter kazalnikov<sup>7</sup>, ki se kaskadno oblikujejo na ravni organizacije, vodstva in posameznikov (Žurga 2002, 102-104). Ob tem, da je z merjenjem in ocenjevanjem uspešnosti mogoče opravičiti poverjene zadolžitve, je to hkrati tudi pomembno sredstvo za izboljševanje poslovanja. Kot del sistema managementa uspešnega delovanja (ang. performance management system) nudi merjenje in ocenjevanje povratne informacije, ki so nato lahko podlaga za inoviranje in učenje. Poleg novih vpogledov v delovanje poslovnega sistema, ki se ponudijo, je posebna vrednost merjenja tudi v oplemenitenju človeškega kapitala. Z aplikacijo merjenja na raven posameznika, se prepozna njegov doprinos k uspešnosti skupine, organizacijske enote in celotne organizacije, posameznikovo delovno uspešnost je

---

<sup>7</sup> Sistemi finančnih meril in kazalnikov se oblikujejo na podlagi politike in strategije poslovnega sistema in lahko prikazujejo različne razsežnosti ali sklope dejavnikov uspešnosti poslovanja. Najbolj znan posplošen model za oblikovanje takšnega sistema je uravnotežen sistem kazalnikov (ang. balanced scorecard) v katerem so merila in kazalniki porazdeljeni v štiri skupine oz. področja: finančno področje, področje poslovnih procesov, področje učenja in inovacij in področje kupci (več o tem glej Kaplan in Norton 1996). Podobno prepoznaven je v evropskem prostoru tudi model odličnosti Evropskega sklada za kakovost (European Foundation for Quality Management – EFQM). Ta model je zasnovan na ideji o celovitem obvladovanju kakovosti (ang. total quality management), sestavljen pa je iz devetih področij merjenja odličnosti. Med temi se jih pet nanaša na dejavnike oz. gonila (voditeljstvo, zaposleni, politika in strategija, partnerstva in viri) doseganja rezultatov, slednji pa so razčlenjeni na dosežke v odnosih do zaposlenih, v razmerjih do zunanjih odjemalcev, v odnosih z lokalno, državno in mednarodno skupnostjo ter ključno, na dosežke glede na načrtovane dejavnosti (več o tem modelu glej EFQM 2003).

### PREGLEDNICA 3: TEMELJNE AKTIVNOSTI MANAGEMENTA USPEŠNEGA DELOVANJA

1. **Uskladitev individualnih pričakovanj z organizacijskimi cilji.** Eksplicitna uskladitev dnevnih aktivnosti s širšimi rezultati pomaga posameznikom, da spoznajo povezavo med njihovimi dnevnimi aktivnostmi in organizacijskimi cilji in jih tako vzpodbudi k osredotočenosti na lastno vlogo in zadolžitve, da bi tako pomagali pri doseganju širših ciljev.
2. **Povezovanje pričakovanj glede uspešne delovne izvedbe s cilji, ki prečijo organizacijske in funkcionalne meje (ang. crosscutting goals).** Zelo uspešne organizacije uporabljajo svoje sisteme managementa uspešnega delovanja za krepitev odgovornosti za rezultate, še posebej s poudarkom danim na pospeševanje sodelovanja, interakcij in skupinskega dela preko organizacijskih meja, da bi se tako dosegali zastavljeni cilji.
3. **Zagotavljanje in redna uporaba informacij o uspešnosti delovanja za sledenje organizacijskih prioritet.** Zelo uspešne organizacije zagotavljajo posameznikom objektivne informacije o uspešnosti delovanja z namenom, da bi se pokazal napredek v doseganju rezultatov in drugih prioritet, ter da bi jim informacije pomagale pri obvladovanju nalog skozi vse leto, jim omogočale prepoznati pomankljivosti in določiti priložnosti za izboljševanje.
4. **Zahteva po popravljalnih ukrepih.** Zelo uspešne organizacije zahtevajo od posameznikov, da na podlagi razpoložljivih informacij o uspešnosti delovanja, podvzamejo popravljalne ukrepe. Z zahtevanjem in spremljanjem takšnih popravljalnih ukrepov za odpravo pomankljivosti takšne organizacije podkrepijo pomen odgovornosti posameznikov za napredovanje v smeri lastnih prioritet.
5. **Uporaba kompetenc za zagotavljanje popolnejšega ocenjevanja uspešnosti delovanja.** Zelo uspešne organizacije uporabljajo kompetence, ki predstavljajo opredelitev veščin, ki jih posamezniki morajo obvladati, da bi lahko prispevali k rezultatom ter vedenje, ki podpira te veščine, vse to pa je utemeljeno na veljavnem, zanesljivem in preglednem sistemu uspešnega delovanja.
6. **Povezovanje plačila s posameznikovo in organizacijsko uspešnostjo.** Zelo uspešne organizacije si prizadevajo za oblikovanje plačil, vzpodbud in sistema nagrajevanja, ki so povezani z zaposlenčevim znanjem, veščinami in prispevkom k rezultatom celotne organizacije.
7. **Oblikovanje smiselnih razlikovanj v uspešnosti delovanja.** Učinkovit sistem managementa uspešnega delovanja si prizadeva doseči tri ključne cilje za v pomoč pri oblikovanju smiselnih razlik v uspešnosti delovanja. Prvič, teži k zagotavljanju pristne in konstruktivne povratne zveze za pomoč posameznikom pri maksimiranju njihovega prispevka in potenciala v razumevanju in realizaciji ciljev in smotrov organizacije. Drugič, teži k oskrbi managementa z objektivnimi in na dejstvih temelječimi informacijami, ki jih le-ta potrebuje, da bi lahko nagradil najboljše. Tretjič, zagotavlja poskuša potrebne informacije in dokumentacijo za obravnavno delovno manj uspešnih.
8. **Vključitev zaposlenih in drugih udeležencev (ang. stakeholders) z namenom pridobitve občutka lastništva nad sistemom managementa uspešnega delovanja.** Zelo uspešne organizacije so spoznale, da aktivno vključevanje zaposlencev in drugih udeležencev v razvoj managementa uspešnega delovanja in nenehno izobraževanje o tem sistemu, povečuje njihovo razumevanje in lastništvo nad cilji in smotri organizacije.
9. **Ohranjanje kontinuitete v času tranzicije.** Zelo uspešne organizacije se zavedajo, da zahteva transformacija kulture čas, ter da morajo zaradi tega okrepiti odgovornost za organizacijske cilje.

mogoče nagraditi, pojavijo pa se tudi vzpodbude za samoiniciativno povečevanje kompetenc. Ameriški revizijski urad (United States General Accounting Office – USGAO) tako poudarja, da »zelo uspešne organizacije razumejo, da so zaposleni premoženje, katerega vrednost za organizacijo je potrebno pripoznati, razumeti in povečati«, obenem pa dodaja, da razumejo takšne organizacije »management uspešnega delovanja kot investicijo v maksimiranje učinkovitosti ljudi, z razvijanjem posameznikovih potencialov za prispevanje k ciljem organizacije« (USGAO 2003, 4-5). Bistvene aktivnosti sistema managementa uspešnega delovanja, kot jih navaja GAO, so prikazane v PREGLEDNICI 3.

### K 3.)

Temeljno vprašanje, ki si ga ob pripravi proizvodno-prodajnega vprašanja podjetja zastavljajo je, ali je lastna proizvodnja polproizvodov, proizvodov in storitev, ki jih za uresničevanje svojega poslanstva in temeljnih ciljev potrebuje, smotrna. Odločitev utemljujejo zlasti na primerjavi med dodatnimi stroški lastne proizvodnje določenega (pol)proizvoda in/ali storitve in nabavno vrednostjo enake količine takšnih (pol)proizvodov in/ali storitev v tržnih razmerjih. V kolikor je nabavna vrednost nižja od dodatnih stroškov lastne proizvodnje, ob tem pa je tudi trg dobaviteljev dobro delujoč, se bo uporaba zunanjega (pro)izvajalca pozitivno odrazila na poslovnem izidu. Temu analogno naj tudi država presodi, katere izmed svojih izvedbenih dejavnosti je smotrno prepustiti zunanjim izvajalcem, saj je primarna naloga državne oblasti usmerjanje kolektivne akcije (oblikovanje politik, zagotavljanje finančnih sredstev izvajalcem in ocenjevanje uspešnosti), ne pa nujno tudi njeno izvrševanje (Osborne in Gaebler 1993, Kettl 2000, Kovač 2002). Pozitivni učinki različnih oblik javno-privatnega partnerstva pa ne izhajajo zgolj iz preproste vpeljave zasebnega zunanjega izvajalca javnih storitev, temveč izvirajo tudi iz možnosti, da je te storitve pripravljeno in zmožno izvesti več organizacij, pa najsi bodo javne ali zasebne. Na ta način se omogoči delovanje ključnega mehanizma za povečanje gospodarnosti in učinkovitosti države, s tem pa tudi znižanje javnofinančnih odhodkov, to je konkurence.

### K 4.)

Državljeni potrebujejo državno oblast, potrebujejo javne storitve, za zagotavljanje financiranja tega pa se odrekajo znatnemu delu svojih dohodkov. Primarna odgovornost proizvajalcev javnih storitev (in vseh oblastnih subjektov) je zato zadovoljstvo državljanov, ko le-ti nastopajo v vlogi uporabnika storitev. Prizadevanja za zadovoljstvo uporabnikov so v poslovanju organizacij javnega sektorja občutno zavrta, saj državljeni pri koriščenju javnih dobrin in storitev skorajda nimajo možnosti izbire. Ena izmed krovnih prioritet podvzetih reformnih ukrepov je bila tako tudi vzpostavitev državljanom prijazne uprave, to je takšne uprave, ki ne bi zahtevala prilagajanja državljanov, temveč bi se nasprotno sama prilagajala njihovim željam in potrebam (Kettl 2000, 41). Uporabnik javnih storitev mora ob tem, namesto položaja pasivnega odjemalca, zavzeti mesto aktivnega koristnika in sodelavca. Informacije, ki so uporabnikom na voljo o poslovanju javnih institucij ter obveščenost državljanov o pravicah in obveznostih, sta ključnega pomena za doseg tega premika. Trpin tako pravi, da je temelj državljanom prijazne uprave komunikacija med izvajalci javnih storitev in uporabniki le-teh, ki »se odvija na petih različnih ravneh, in sicer kot obveščanje uporabnikov, posvetovanje z njimi, partnerstvo med upravo in uporabniki, prenos pristojnosti za odločanje na uporabnike in kot nadzor uporabnikov nad delom uprave« (Trpin 2001, 315). Na voljo so različni ukrepi,

ki so lahko usmerjeni neposredno k izboljšanju komunikacije med udeleženci koriščenja javnih dobrin in storitev. Med njimi navajamo naslednje (prav tam, 318-321):

- Izdaja t.im. državljskih listin z navedbo pravic in postopkov njihovega uveljavljanja ter oblikovanje standardov izvajanja javnih storitev z namenom večje obveščenosti uporabnikov.
- Z anketiranjem uporabnikov, raziskavami tržišča, skrinjicami ali knjigami predlogov, pripomb in pohval lahko izvajalci javnih storitev pridobijo povratno informacijo o kakovosti dela, te informacija pa služijo tudi kot podlaga za načrtovanje prihodnjega dela.
- Oblikovanje svetov uporabnikov storitev in druge oblike institucionalizacije sodelovanja uporabnikov pri sprejemanju upravnih odločitev krepi sporazumevanje, ki je za oblikovanje in vzdrževanje partnerskega odnosa potrebno. Institucionalizacija sodelovanja uporabnikov je tudi predpogoj kakršnegakoli povečanja njihove pristojnosti za odločanje v upravnih zadevah, da bi le-ti tako lahko neposredno odločali ali nadzirali strateško raven upravljanja določene javne institucije.

Na večjo odprtost delovanja javnih institucij pa učinkujejo tudi ukrepi, ki sočasno vpivajo na dosego večih reformnih ciljev. Takšne ukrepe predstavlja npr. zgoraj predstavljeno področje pogodbeništvva, ki vsebuje aktivnosti za povečanje konkurenčnosti v izvajanju javnih storitev. Tržni mehanizem je najučinkovitejša vzpodbuda prizadevanjem za zadovoljstvo uporabnika; vzpostavljanje tržnih pogojev predstavlja najzanesljivejšo pot do umestitve zadovoljstva uporabnikov med prioretne prvine poslovanja izvajalcev javnih storitev. Drugi pomembnejši reformni ukrepi, s hkratnim učinkom tudi na vključenost uporabnikov, so vsebovani v načelu subsidiarnosti, ki zahteva najvišjo možno mero decentralizacije odločanja v javnih zadevah. Decentralizacija v splošnem pomeni »povečanje globalnega centralnega nadzora in zvišanje avtonomije ter dobro opredeljene odgovornosti nižjih organizacijskih enot« (Kovač 2002, 230). S pristojnostjo sprejemanja interesnih odločitev lahko nižje organizacijske enote poslujejo gospodarnejše, predvsem pa se lahko hitreje in učinkoviteje odzivajo na potrebe okolja. Odločanje na lokalni ravni je podprto z najboljšim poznavanjem problemov ožje opredeljene skupnosti državljanov, upravni procesi pa so lahko »krajši in enostavnejši, zato je tudi možnost vključitve uporabnikov v njihov potek mnogo enostavnejša« (Trpin 2001, 321).

#### K 5.)

Razvoj informacijske tehnologije (odslej IT) korenito spreminja delovanje in obnašanje vseh oblastnih subjektov, in sicer tako način na katerega izvajajo svoje naloge, kakor tudi samo odločanje o tem, katere in koliko določenih aktivnosti oblastnih subjektov državljani potrebujejo in si želijo. Z informatizacijo (t.j. uvajanje informacijske tehnologije) procesov izvajanja javnih programov, projektov in aktivnosti se občutno povečuje gospodarnost poslovanja, saj je zbiranje, obdelovanje, shranjevanje in pretakanje podatkov tako hitrejše in enostavnejše, nepapirno poslovanje je stroškovno ugodnejše (manjša poteba po delovni sili, nižji stroški poštnih storitev, potrošnega materiala itd.), omogočena pa je tudi boljša vertikalna in horizontalna koordinacija (decentralizacija) in integracija dela. Preoblikovanje poslovanja javnih institucij z uporabo IT prinaša na drugi strani tudi za državljane številne pridobitve. Mednje sodijo npr. lažji in hitrejši dostop do popolnejših

informacij o poslovanju oblastnih subjektov preko svetovnega spleta, uporaba e-storitev, komunikacija s pomočjo e-pošte, koriščenje večih storitev na enem mestu (ang. one-stop-shop). Uporaba IT je torej tudi pomembno orodje za izpeljavo načela usmerjenosti k uporabnikom javnih storitev. Kot zadnje, naj omenimo še učinek, ki ga ima razvoj IT na udeležanje načela demokratičnosti države. Množična uporaba interneta odpira nove možnosti za vključevanje državljanov v procese oblastnega odločanja. Spletni forumi ponujajo možnost javnih razprav s široko udeležbo, predstavljena mnenja pa so lahko konstruktivni prispevek k reprezentativnemu odločanju o javnih zadevah. Sodobna IT bi nenazadnje dovoljevala neposredno sodelovanje državljanov tudi pri parlamentarnih razpravah o predlogih za sprejem najpomembnejših političnih (zakonodajnih) odločitev, vendar je realizacija te možnosti seveda najprej prvovrstno politično vprašanje.

K 6.)

V podporo vsem ostalim reformnim nameram so tudi spremembe regulatornih instrumentov (zakoni, uredbe itd.), s katerimi država sama sebi in drugim družbenim subjektom zamejuje polje možnega delovanja. Reforma regulative<sup>8</sup> se nanaša na »spremembe, ki izboljšujejo kakovost, to je uspešnost, stroškovno učinkovitost ali pravno kakovost regulative« (OECD 1997, 6). Temeljna cilja regulatornih sprememb sta povečanje konkurenčnosti gospodarstva in učinkovito ter cenejše delovanje države. Značilni ukrepi pri zasledovanju prvega so demonopolizacija trga in pogosto spremljajoča privatizacija državnih podjetij (npr. področje telekomunikacij, železniškega prometa itd.) ter popolna ali delna odprava različnih tržnih omejitev (nadzor cen, vstopne in izstopne omejitve). Izboljšanje kakovosti administrativnih regulatornih instrumentov – sicer prav tako pomemben dejavnik konkurenčnosti gospodarstva – z namenom povečanja ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti države, predstavlja na drugi strani cilj, ki se ga poskuša doseči z izločitvijo predpisov, uredb in drugih regulativnih aktov, ki so zastareli ali neučinkoviti, s poenostavitvijo potrebnih, z uporabo tržnih vzpodbud in pogodb o uspešnosti delovanja (ang. performance contracts) ter s povečanjem discipline, koordinacije in transparentnosti v procesih administrativnega reguliranja.

Izvajane reforme javnega managementa so, kot smo videli, zelo obsežne, hkrati pa nimajo značaja zaključenega projekta. Spoznanje, ki ga med nosilci javnih pooblastil uveljavljajo reforme je, da je nenehno razvojno spreminjanje nujno. Zapisano o reformah zato nikakor ni izčrpna predstavitev dogajanja na tem področju, a vendar zadošča, da lahko razmislimo o možnih vplivih tega dogajanja na razvoj delovanja VRI. Revidiranje – notranje ali zunanje – je dejavnost, ki je tradicionalno sestavni del finančnega obvladovanja (upravljanja in vodenja) poslovnih sistemov. Njena naloga je preveriti, ali so informacije, ki določenim udeležencem nudijo vpogled v finančno uspešnost in stanje danega poslovnega sistema, resnične in poštene. Z obravnavanimi reformami javnega sektorja se spekter informacij, ki so za uspešno finančno upravljanje in vodenje države potrebne, ne omejuje več zgolj na finančno spremljanje poslovanja organizacij javnega sektorja, temveč se zahtevajo tudi takšne informacije o njihovem poslovanju, ki jih v finančnih kategorijah ni mogoče izraziti, so pa vseeno odločilnega pomena za učinkovito alokacijo in izrabo razpoložljivih proračunskih sredstev. Od dejavnosti (državnega) revidiranja se tako pričakuje, da bo podalo mnenje tudi o resničnosti in poštenosti nefinančnih informacij o uspešnosti, ki so postale integralni del poročanja o poslovanju javnih institucij.

---

<sup>8</sup> Zapisano o reformi regulative je povzeto po OECD 1997.

Širši spekter z vidika upravljanja in vodenja relevantnih informacij sam po sebi v ničemer ne spreminja pomena državnega revidiranja, temveč zgolj povečuje obseg revizijskega preverjanja. Dejstvo, da se je pomen vseeno močno povečal, pa je posledica sprememb pooblastil in odgovornosti oblastnih subjektov, ki jih je uvajanje načel NJM prineslo. Poslovodstvo javnih institucij je z reformami pridobilo možnost, da znotraj definiranih pričakovanj odločajo in delujejo samostojno. Na ta način se lahko izvajanje javnih storitev približa uporabnikom, izvajanje kot tako se lahko racionalizira, ljudje so bolj motivirani za iskanje in uvajanje inovativnih rešitev itd.. Da bi se ta potencial v polni meri tudi realiziral, je potrebno zmanjšati obseg ex ante predpisovanja in okrepiti odgovornost za doseg rezultata, oboje skupaj pa poraja potrebo po učinkovitejšem in razširjenem ex post nadzoru. Revidiranje je tako, ob ocenjevanju (ang. evaluation), ključno sredstvo za okrepitev strateškega (političnega) nadzora nad rezultati, ki mora spremljati decentralizacijo, če naj ta vodi v povečanje ekonomičnosti, gospodarnosti in uspešnosti države.

Pred pričetkom poglavja o reformah javnega managementa smo zapisali, da je revidiranje upravljalno-vodstvena dejavnost, in je vsebina revizijskega nadzora vsebinsko torej uskaljena s strokovnimi pravili dobrega managementa ter s specifično politiko danega poslovnega sistema. Z reformami, ki smo jih pravkar obravnavali, se strokovna pravila dobrega managementa seveda spreminjajo, te spremembe pa se morajo odražati tudi v vsebini revizijskega nadzora. Odgovor na vprašanje, kaj se preverja v okviru revidiranja uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev, smo tako predvidoma že podali. Pa vendar je potrebno ta odgovor pomembno dopolniti. Zanimati nas mora, ali je odgovor na vprašanje, kaj je uspešnost poslovanja, ki ga vsebuje NJM, celovit, in ali ni morda kakšna merodajna značilnost poslovanja zanemarjenja. Skratka, potrebna je nepristanska ocena bistvenih sestavin koncepta NJM, na takšni podlagi pa je nato mogoče zasnovati revizijska sodila presoje uspešnosti poslovanja. Presoja ustreznosti podjetniških kriterijev uspešnosti poslovanja bo, spričo te nejastnosti, tako osrednji del našega nadaljevanja.

#### 4 REVIDIRANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA UPORABNIKOV JAVNIH SREDSTEV

Revizija uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev (odslej revizija uspešnosti) si postavlja za nalogo preizkušanje, ocenjevanje in izboljšanje ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti (ang. economy, efficiency, effectiveness – 3E) javnih programov, politik, organizacij in managementa. Takšna programska zasnova revizijske naloge zahteva presojo vseh temeljnih področij poslovnih nalog, odločevalnih področij poslovnih nalog in informacijskih področij poslovnih nalog (Turk 2000, 644), pri tem pa se, kot pravi Odar (2001), revizor sooči ne samo s problemi preteklosti, ampak predvsem s problemi prihodnosti<sup>9</sup>.

Preprost vhodno-izhodni model (SLIKA 2) prikazuje procesno razumevanje javnega sektorja, na katerem temelji presoja uspešnosti poslovanja. Dejavnost javnega sektorja se obravnava kot ustvarjalen proces, ki za produkcijo proizvodov ali storitev porablja resurse (Elm-Larsen 2001, svetovni splet). Outputi so rezultat inputov in aktivnosti, imeli pa bi naj (outputi) določen učinek v družbi. Ekonomičnost se nanaša na stroške vhodov, gospodarnost na razmerje med vhodi in izhodi in učinkovitost na učinke v družbi, ki so rezultat izhodov. Standardi revidiranja Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij<sup>10</sup> (v nadaljevanju INTOSAI standardi) podajajo naslednjo opredelitev revizije uspešnosti (INTOSAI 2001, para. 1.0.40):

Revizija uspešnosti se ukvarja z revidiranjem ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti ter vključuje sledeče:

- (a) Revidiranje ekonomičnosti upravljalnih aktivnosti v skladu z načeli in prakso dobrega gospodarjenja ter politiko poslovanja (ang. management policies).
- (b) Revidiranje gospodarnosti izrabe človeških, finančnih in drugih dejavnikov (ang. resources), vključno s proučevanjem informacijskih sistemov, kazalnikov uspešnosti in ureditve stalnega nadziranja (ang. monitoring) ter popravljalnih ukrepov, ki jih revidiranec sproži ob ugotovljenih pomankljivostih.
- (c) Revidiranje učinkovitosti delovne izvedbe glede na doseganje zastavljenih ciljev ter primerjava dejanskega z načrtovanim učinkom izvedenih aktivnosti.

Naše seznanjanje z revizijo uspešnosti bo v precejšnji meri zasnovano na vsebini standardov, smernic in priročnikov različnih državnorevizijskih institucij, ki urejajo to zvrst revidiranja. Preden nadaljujemo, je zato potrebno opozoriti na posebnosti normiranja le-te. Čeprav predstavljajo revizijski standardi, smernice in priročniki normativno vsebinsko in tehnično poenotenje izvajanja dejavnosti revidiranja, je v primeru revizije uspešnosti – vsaj v vsebinskem smislu – možnost tovrstnega urejanja precej omejena.

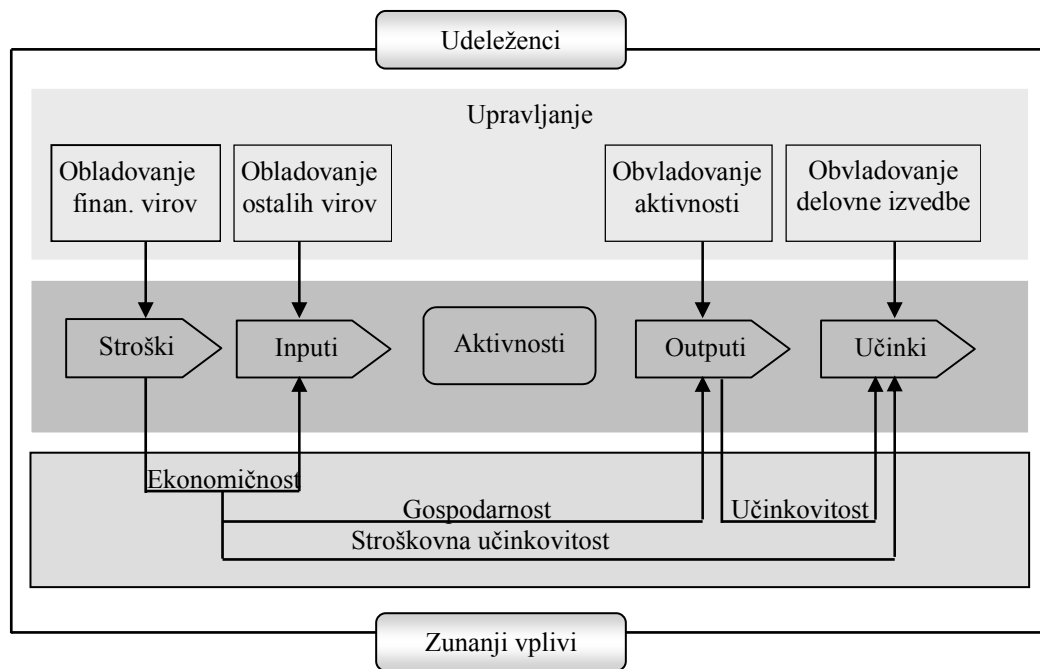
<sup>9</sup> O horizontu revizorjevega zanimanja ob izvedbi revizije uspešnosti pove Odar sledeče (2001, 204):

“Pri poslovanju imamo opravka s predpostavko obstoječega podjetja (poslovnega sistema). Torej gre za podjetje (poslovni sistem), ki namerava poslovati tudi v prihodnosti in ne namerava bistveno zmanjšati obseg svojega delovanja. To pa pomeni, da je treba tudi pri revidiranju poslovanja izhajati iz vseh negotovosti in tveganj, povezanih s prihodnostjo” (posplošitev z izrazom poslovni sistem dodana).

<sup>10</sup> International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI

Vprašanje uspešnosti je bistveno drugačno od ustaljenega preverjanja pravilnosti poslovanja. Dejavniki uspešnosti so številni (vodstvo, strategija, zaposlenci, organizacijska kultura, pretok informacij itd.) in funkcionalno specifični, zato je potrebno široko, tako vsebinsko kot metodološko znanje. Sistemski pristop, v skladu s katerim se revidiranje osredotoča na proučevanje sistemov poslovskega nadzora, je sicer uporaben, vendar revidiranje doseganja ciljev in učinkov v družbi običajno zahteva tudi zbiranje vsebinskih dokazov (ang. substantive evidence), slednje pa se razlikuje glede na funkcionalno dejavnost revidiranja. (INTOSAI 2004, 19). O tem, kako težavno in morda neprimerno je standardiziranje revizije uspešnosti<sup>11</sup>, priča tudi vsebina paragrafa 4.0.21 INTOSAI standardov (2001), kjer je zapisano, da je, v “nasprotju z revizijo pravilnosti, ki je podvržena dokaj specifičnim zahtevam in pričakovanjem, revizija uspešnosti že po naravi zelo obsežna in bolj odprta za presojo”. INTOSAI (prav tam, para. 1.0.06) posledično tudi svetuje, naj VRI same presodijo različne situacije, ki se tekom revidiranja pojavijo.

## SLIKA 2: VHODNO-IZHODNI MODEL REVIZIJE USPEŠNOSTI



Prirejeno po: Elm-Larsen 2001, svetovni splet.

Navkljub specifičnim zahtevam, ki jih postavlja vsaka revizija uspešnosti, si mnenja večšakov o njeni okvirni vsebini vendarle ne nasprotujejo. Soglašajo se, da revizijo

<sup>11</sup> Pri mednarodnem poenotenju revidiranja uspešnosti nastopa še dodatna ovira razhajanj v tradicijah državnega revidiranja. Tiste VRI, ki so se razvijale v režimu javnega upravljanja z močnim poudarkom na načelu zakonitosti (npr. Francija, Nemčija) ohranjajo zanimanje za pravilnost poslovanja tudi v okviru revidiranja uspešnosti, medtem ko v državah kot so Velika Britanija, Avstralija in Nova Zelandija temu ni tako (Pollitt in drugi 1999, 54). Razlike se kažejo tudi v naporih, ki jih vlagata ena in druga skupina držav v izboljšanje ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti revidirancev.



uspešnosti tvorijo, kot smo že pokazali, vsaj trije strukturni deli, in sicer: presoja ekonomičnosti, presoja gospodarnosti in presoja učinkovitosti delovanja in obnašanja entitete revidiranja. Vsakega izmed teh elementov bi sicer bilo mogoče obravnavati kot samostojno revizijsko nalogo, vendar je takšna diskretnost z vidika izkrivljenosti pridobljenih informacij vprašljiva. Razvojne težnje so ravno nasprotno. Kriterijskim sklopom ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti se dodajajo novi, kot so okoljski in socialni<sup>12</sup>. Sami se na tem mestu omejujemo na predstavitev prvih treh, v nadaljevanju pa želimo podati tudi argument za širše pojmovanje uspešnosti poslovanja.

Smernice za izvajanje revizije uspešnosti, ki jih je v letu 2004 objavil Odbor za standarde revidiranja organizacije INTOSAI<sup>13</sup> (v nadaljevanju INTOSAI smernice), pojasnjujejo revizijske pojme ekonomičnost, gospodarnost in učinkovitost takole:

- *Ekonomičnost in gospodarnost.* Ekonomičnost (ang. economy) in gospodarnost (ang. efficiency) sta dokaj povezana atributa poslovanja. Ekonomično poslujemo takrat, ko nam uspe zagotoviti željeno kakovost učinka, ob čim nižjih stroških porabljenih prvin poslovnega procesa. Revizorja zanima, ali predstavlja pridobitev materialnih, človeških in drugih nefinančnih dejavnikov preudarno porabo javnih finančnih sredstev in tudi, ali je z upravljalnimi aktivnostmi zagotovljena stroškovno ugodna uporaba vseh vrst sredstev. Gospodarnost pa se običajno razume kot razmerje med kakovostjo in količino vhodov in izhodov. Iščejo se odgovori na vprašanja kot so: ali bi bilo mogoče ob danih vseh vhodih proizvesti več izhodov; ali so dejavnosti gospodarno organizirane, vodene, izvrševane in nadzorovane; ali poteka izvrševanje v skladu z zastavljenimi cilji in; ali je le-to stroškovno učinkovito (ang. cost effectively).
- *Učinkovitost.* Učinkovitost (ang. effectiveness) se nanaša predvsem na koncept doseganja ciljev (ang. goal-attainment concept). Presoja je osredotočena na odnos med postavljenimi cilji, zagotovljenimi outputi in doseženimi cilji. Zanimanje smiselno ponazarjata ti dve vprašanji: ali so uporabljena sredstva in doseženi rezultati konsistentni s cilji politike ter; ali so dani učinki v družbi dejansko posledica politike in ne česa drugega. Odnos med učinkom in izvajanimi aktivnostmi se lahko proučuje s primerjavo prej – potem (stanje pred implementacijo politike in po njej), ali pa z kontrafaktično primerjavo stanja kontrolne skupine, ki ni bila subjekt opazovane politike in skupine, ki je to bila. Pogosto je takšna primerjava težko izvedljiva, zato je potrebno zastaviti manj ambiciozne cilje presoje učinkovitosti, kot so na primer ocena doseganja ciljev, ocena zajetja ciljnih skupin, ocena kakovosti delovne izvedbe in drugih dejavnikov, ki potencialno omogočajo pojav željenih rezultatov (ang. enablers). Na doseganje ciljev in končnih učinkov v družbi pomembneje vplivajo priprava, oblika in konsistentnost programov, merodajnost ter primernost ciljev in razpoložljivih sredstev, učinkovitost organizacijske strukture, odločevalnega procesa, sistema udejanjanja in postopkov stalnega nadzora (ang. monitoring), ter povezave z drugimi funkcionalnimi področji javnega sektorja. Poseben del presoje učinkovitosti je tudi

<sup>12</sup> Gospodarski in družbeni razvoj spremlja proizvodnja negativnih eksternalij (škodljivi vplivi na okolje). V okviru teženj po t.im. trajnostnem razvoju, to je takšnem razvoju “danes”, ki ne bi ogrožal kakovosti življenja “jutri”, se razvijajo tudi širše oblike zunanega poročanja gospodarskih subjektov. Poročilo o trajnostnem razvoju gospodarskega subjekta bi naj tako vseboval zraven ekonomskega, tudi okoljski in socialni del. Več o tem glej [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

<sup>13</sup> Implementation Guidelines for Performance Auditing, INTOSAI, 2004.

ocena pozitivnih ali negativnih stranskih učinkov (ang. side effects). Pomembno je, da se revizorjev uvid ne omejuje zgolj na načrtovano polje delovanja.

Kriterije ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti moramo razumeti kot vsebinski okvir, znotraj katerega je mogoče postopati zelo različno. Razlogi za vsebinsko raznolikost revizije uspešnosti se pojavijo že na konceptualni ravni, saj, tako ugotavljajo Pollitt in drugi (1999, 89), »pomen terminov ni stabilen niti znotraj posameznega jezika«, kaj šele v prevodih iz enega v drug jezik. Z dilemo iskanja sematičnega ekvivalenta smo se srečali tudi sami, ko smo poskušali najti slovenske izraze za angleške pojme economy, efficiency in effectiveness. Ker je pojmovna opredelitev revizijskih terminov izhodišče, ki vsebinsko določa vse faze revizijske naloge in od katerega zavisi kakovost revizijskih ugotovitev, se bomo, v razdelku, ki sledi, tem terminološkim nejasnostim posvetili tudi nekoliko podrobneje.

#### **4.1 Uspešnost poslovanja – kaj revidirati?**

Revizija uspešnosti je v skladu z revizijskimi standardi INTOSAI dejavnost preverjanja, ali je revidiranec izvajal svoje funkcije s kar najmanjšo porabo sredstev javnega financiranja, ali je ob takšni porabi sredstev proizvedel kar največ izhodov, (outputov) ter ali je pri tem dosegel zastavljene cilje. Povedali smo še, da kriteriji ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti ne predstavljajo zaključenega kriterijskega sklopa, in da lahko VRI pa lastni presoji uporabi tudi druga sodila. Bralec, ki je v rokah že držal kaj od slovenske strokovne literature, bodisi s področja NJM bodisi s področja revidiranja uspešnosti (smotrnosti) je lahko opazil, da smo angleške pojme economy, efficiency in effectiveness (3E) poslovenili drugače, kot je to storila večina drugih slovenskih avtorjev. Pri prevodu pojmovne trojice 3E so se slednji namreč poslužili slovenskih izrazov gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Primer takšne uporabe je tudi vsebina 20. člena Zakona o računskem sodišču (Uradni list RS 11/2001), ki med drugim navaja, da “je revidiranje smotrnosti poslovanja pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja» (2. toč., 3. odst.). Po našem menju je takšno prevajanje semantično neustrezno. Poglejmo zakaj.

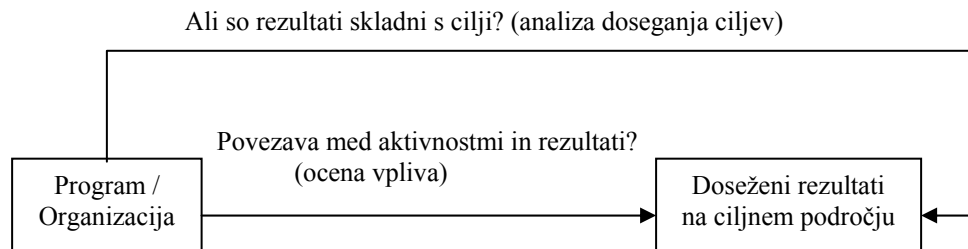
Pri slovenjenju pojmov 3E najbolj zbode v oči uporaba izraza uspešnost, ki naj bi bil primeren prevod angleškega revizijskega termina effectiveness. V INTOSAI revizijskih standardih in smernicah najdemo dvoje pojasnil tega pojma in sicer:

- a) Je mera, do katere so bili cilji doseženi in je razmerje med predvidenim in dejanskim vplivom (ang. impact) izvedenih aktivnosti” (INTOSAI 2001, 70).
- b) Pomeni delati prave stvari (INTOSAI 2004, 14).

Revizor, ki bi se tako namenil preveriti uspešnost poslovanja uporabnika javnih sredstev, bi moral, v skladu s konceptom doseganja ciljev (pojasnilo pod a)), izvesti dve temeljni nalogi (SLIKA 2). Najprej bi se moral prepričati, ali so dejanski rezultati revidirančevega poslovanja – merjeni v izhodih (ang. outputs) ali končnih družbenih učinkih (ang. outcomes) – skladni s pričakovanimi, nato pa bi moral zbrati še dokaze o tem, ali so

ugotovljeni rezultati posledica izvajanih aktivnosti in ne morebiti ugodnih sistemskih okoliščin.

## SLIKA 2: PRESOJA USPEŠNOSTI NA PODLAGI KONCEPTA DOSEGANJA CILJEV



Vir: Vendung 1999, 39

Uporaba koncepta doseganja ciljev, kot kriterija presoje uspešnosti poslovanja organizacij javnega sektorja, je problematična iz več razlogov. Najprej je tu problem primernosti sodila za izvedbo revizije. Cilji poslovanja uporabnika javnih sredstev pogosto niso izraženi jasno in nedvoumno, torej tako, da bi jih lahko obravnavali kot primerna revizijska sodila. Težave, ki pri tem nastopijo, niso zgolj tehnične narave, izhajajoč iz dejstva, da gre pri zagotavljanju javnih dobrin pretežno za storitveno dejavnost in pogosto tudi za zasledovanje t.im. večnih ciljev, temveč se pojavlja tudi dilema, kdo pravzaprav naj te cilje določi. Behn (2001, 273) opozarja, da se »politika procesov« bistveno razlikuje od »politike rezultatov«, oziroma kot pravi sam, »je določitev jasnih ciljev racionalno z vidika poslovanja, vendar politično iracionalno«. Določitev jasnih ciljev praviloma namreč zahteva izostreno izbiro med različnimi, pogosto izključujočimi interesi in vrednostmi, kar lahko sproži ogorčenje in glasno nasprotovanje prizadetih, že v naslednjem koraku pa se takšne reakcije lahko odrazijo v občutnejšem znižanju volilne podpore. O ovirah pri izbiri kriterijev za presojo doseganja ciljev zaradi njihove motnosti, kot možne posledice politike ciljev, poroča tudi Pollitt s sodelavci (1999, 87), ki so do tega zaključka prišli na podlagi proučevanja revizijske prakse VRI petih evropskih držav (Finska, Francija, Nizozemska, Švedska in Velika Britanija).

Da morajo biti primerni revizijski kriteriji tudi razumljivi (jasno izraženi), je pogoj, ki ga je, zaradi problema politične pripravljenosti za nedvoumno izražanje namena, ciljev in smotrov izvajanih programov, projektov in aktivnosti in dejavnosti, v primeru revizijske presoje doseganja ciljev, težko izpolniti. Zraven tehnične neustreznosti, navaja Vedung še nekatere vsebinske pomankljivosti revizijskega preverjanja uspešnosti poslovanja na podlagi koncepta doseganja ciljev, in sicer (Vedung 2000, 43-48):

- *Neželjeni učinki.* Z uporabo vnaprej opredeljenih ciljev zanikamo možnost nastanka nenačrtovanih rezultatov in stranskih učinkov, ki so tako izven področja revizorjevega zanimanja. Revizija bi tako izrazila tunnelski pogled na dogodke in prikazala popačeno sliko dejanskega rezultata delovanja in obnašanja organizacije javnega sektorja.

- *Skrite namere.* Uradno zastavljeni cilji lahko imajo le simboličen značaj, medtem ko so dejanske namere prikrite. V ozadju so lahko politični interesi vzdrževanja vladne koalicije, pridobivanje volilcev, ali na primer ohranjanje kohezije znotraj stranke, ki dejansko uravnavajo tok dogodkov mimo sicer postavljenih ciljev.
- *Izvedba se ne obravnava kot problem.* Proces izvedbe se obravnava kot črna škatla. Revizorja zanimajo le posledice izvedbe.

Kot ključno pomankljivost koncepta doseganja ciljev izpostavlja Vendung problem nenačrtovanih učinkov, ki so zaradi uporabe ciljev, kot izključnega kriterija presoje uresničenih učinkov, spregledani. Ocenjevanje posledično nudi tunnelski pogled na dogodke in zagotavlja izkrivljeno, če ne celo povsem napačno predstavo o doseženem (prav tam, 45).

Mintzberg (1994, 359) pravi, »da strategije ni nujno, da so načrtovane, da so uspešne in vice versa«. S tem nas opozarja, da ne moremo govoriti o enem samem, na racionalni analizi temelječem načinu oblikovanja strategij, temveč da moramo biti, zaradi omejene sposobnosti predvidevanja (in dojetanja), v razmerah stalnega spreminjanja, pripravljeni tudi na odziv. Handy (Handy 1990, 5) pravi, da so spremembe sinonim za učenje. Vse pomembnejše je učenje in sposobnost (ang. capability) prilagoditve spremenjenim okoliščinam, ki omogoča tekoče koriščenje iz sprememb izvirajočih priložnosti ter izogibanje nevarnostim, ki jih spreminjanje prinaša. To lahko v končni fazi privede do t.im. emergentne strategije. Slednje predstavlja vnaprej neizražen vzorec uresničevanja poslanstva. Z uporabo načrtovanih in predvidenih ciljev, kot sodil presoje uspešnosti, presojamo v bistvu uspešnost (racionalnost) planiranja, ne pa uspešnosti organizacije (Mintzberg 1994, 360). Načrtovanje (programiranje) je sredstvo odzivanja na predvidljivi del prihodnjih dogodkov, medtem ko je sposobnost učenja sredstvo odzivanja na njihov nepredvidljiv del. Uspešnost poslovanja je skratka pogojena z racionalnostjo načrtovanja in sposobnostjo učenja, oboje pa mora biti v razmerju, ki omogoča nadzor brez omejevanja učenja (prav tam, 35).

Drugo pojasnilo revizijskega izraza effectiveness, ki smo ga zasledili v INTOSAI smernicah za izvajanje revizij uspešnosti, postavlja kot merilo uspešnosti vprašanje, ali so bile izvajane prave stvari. O uspešnosti poslovanja Računskega sodišča RS je tako Antončič, predhodni predsednik te institucije, v uvodni besedi k letnemu poročilu za leto 2002 zapisal sledeče (Računsko sodišče RS 2003, 5):

» Letno poročilo naj bi pokazal, ali se računsko sodišče ukvarja s *pravimi revizijskimi vprašanji na pravi način*. Če se ukvarja s pravimi revizijskimi vprašanji, je *uspešno*. Če se ukvarja z njimi na pravi način, je *učinkovito*« (avtorjevi poudarki).

Nekdo bi naj bil torej uspešen takrat, kadar dela prave stvari, učinkovit pa, kadar dela na pravi način. INTOSAI smernice za izvajanje revizije uspešnosti opredeljujejo s temi besedami dve temeljni vprašanji revizij smotrnosti, in sicer (INTOSAI 2004, 14):

- *Ali so stvari izvedene na pravi način?* To vprašanje je usmerjeno na izvajalca. Revizorja zanima, ali so bile politične odločitve primerno izvedene. Običajno je ta vidik presojanja normativnega značaja; revizor želi izvedeti, ali je izvajalec upošteval

predpise in zahteve. Analiza se lahko razširi na ugotavljanje primernosti izpeljanih aktivnosti (ob predpostavki, da so izvajane prave stvari). Na tej stopnji se revizija smotrnosti ukvarja predvsem z gospodarnostjo (ang. economy) in učinkovitostjo aktivnosti (ang. efficiency).

- *Ali so izvajane prave stvari?* Horizont revizorjevega zanimanja se s tem vprašanjem razširi. Zanima ga, ali so bile v udejanjanju sprejetih politik izvedene prave stvari, ter ali so bila uporabljena primerna sredstva za doseg zastavljenih ciljev. To vprašanje se torej nanaša na uspešnost (ang. effectiveness) oziroma na končni učinek v družbi. Nanaša se lahko celo na proučitev tveganja medsebojne neskladnosti različnih vladnih ukrepov in njihove nekonsistentnosti s postavljenimi cilji. Pri tem mora biti revizor previden, da ne prekorači svojega pooblastila (občutljiv političen teritorij).

Značilnost dobrega poslovanja, za katerega je mogoče reči, da se odvija v skladu z načelom delati prave stvari na pravi način, je Drucker (1986, 45-47) pojasnil na podlagi upravne in podjetniške zadolžitve vodstva vsakega poslovnega sistema. Vodstvo mora obvladovati in izboljševati kar že obstaja in je že znano, ter hkrati preusmejati vire iz področij s slabimi ali upadajočimi rezultati na področja z naraščajočimi učinki (prav tam, 45). Prvo področje nalog se nanaša na optimizacijo izkoristka danih potencialov poslovnega sistema. Išče se najboljši (pravi) način ustvarjanja že znanega, ali kot pravi Drucker (ibid., 46), išče se "teoretični (ekonomski) optimum" obstoječega. Drugo področje nalog pa predstavlja potreba po spreminjanju, ki ga zahteva obstajanje v prihodnosti. Gre za iskanje novih priložnosti (inoviranje), ki naj zagotavljajo trajen obstoj poslovnega sistema. Drugače povedano, napor vodstva je v tem delu usmerjen v prepoznavo pravih proizvodov ali storitev. Vendar, kot poudarja Drucker (ibid., 45), lahko še tako zdravo podjetje, ki proizvaja še tako prave proizvode ali storitve, ob slabem gospodarjenju z viri preneha delovati. Pojavi se očitno protislovje. Kako lahko po definiciji uspešen poslovni sistem preneha delovati?

Temeljno merilo uspešnosti zasebnega podjetja je po tradicionalni teoriji firme dobiček<sup>14</sup>, ki predstavlja presežek prihodkov nad odhodki. Višina prihodkov (od prodaje) je odvisna od tega, v kolišni meri proizvodi ali storitve ustrezajo kupcem<sup>15</sup>. Slednji z nakupi potrjujejo, da poslovni sistem dela (oblikovno in funkcionalno) prave stvari. Vendar to dejstvo seveda ne predstavlja celote dejavnikov, ki morejo odločilno vplivati na uresničitev željenega presežka prihodkov nad odhodki. Da bi presežek (dobiček) dejansko nastal, mora biti zmnožek potroškov in njihove cene (odhodki) nižji od prodajne vrednosti prodanih proizvodov ali opravljenih storitev. Prihodki, ki indicirajo na to, da poslovni sistem dela prave stvari, so torej potreben, a ne zadosten pogoj za uspešnost zasebnega podjetja v konkurenčnem okolju. V razmerah presežka ponudbe nad povpraševanjem je imperativ delati prave stvari prvi pogoj uspešnosti<sup>16</sup>, ni pa edini. Podjetja so v konkurenčnih pogojih namesto na stroškovnih primorana določiti prodajne cene na tržnih izhodiščih in še tako

<sup>14</sup> Tradicionalna teorija firma predpostavlja, da ima podjetje en sam cilj (in merilo uspešnosti) - dobiček, ki predstavlja interes lastnika. Temu nasprotuje institucionalna teorija, ki poudarja pomen ostalih udeležencev, ki prispevajo k uresnitvi primarnega cilja. Organizacija lahko doseže ta cilj (dobiček) zgolj posredno, preko zadovoljitve potreb vseh udeležencev (npr. zaposlenih).

<sup>15</sup> Monopolist je izjema, ki tej odvisnosti ni podvržen.

<sup>16</sup> V obdobju presežka povpraševanja nad ponudbo je bil prvi pogoj uspešnosti učinkovitost. Ključna je bila realizacija najnižjih stroškov.

velik obseg prodaje (proizvajanje še tako pravih učinkov) ne bo predstavljal uspeha, v kolikor ne bo tega spremljala tudi stroškovna ugodnost proizvodnje učinkov. Uspešno je skratka lahko le tisto podjetje, ki proizvaja prave učinke na pravi način.

Čeprav merilo uspešnost delovanja in obnašanja organizacij javnega sektorja ni pretežno finančne narave, pojmovanje uspešnosti ne more biti drugačno od pravkar zapisanega. Za državno intervencijo ne moremo trditi, da je uspešna zgolj na podlagi učinka, ki ga je na ciljno družbeno problematiko posredovanje države imelo. Če je opaženo izboljšanje problemskega stanja doseženo z nesorazmerno visoko porabo sredstev javnega financiranja, potem zaključek, da so bili v verigi interveniranja izvedeni pravi ukrepi, in da je bilo zato posredovanje države uspešno, ni utemeljen.

Dosedaj smo se trudili pokazati zakaj slovenjene angleškega izraza *effectiveness* z izrazom uspešnost ni ustrezno, oziroma da je pravilneje uporabljati izraz učinkovitost. Podatek, da je poslovni sistem dosegel zastavljene cilje nam pove, da so bile izvedene prave aktivnosti, to je takšne, ki so na ciljnim področju povzročile željen učinek (ang. *effect*). Tako nam podatek o realizaciji željenega obsega prodaje pove, da je bil z izhodi (ang. *output*) povzročen ustrezen učinek na prodajno-tržnem področju. Vendar, tudi če bi bili cilji zastavljeni tako, da bi zajeli proizvodnjo na pravi način (npr. povečanje prihodkov za 15 % in hkrati znižanje posrednih in neposrednih stroškov za 10 %) in bi se jih kasneje tudi doseglo, ne bi bilo povsem korektno trditi, da je poslovni sistem s tem uspešen. Zasedovanje ciljev je lahko bilo vzrok za pojav eksternalij, hkrati pa je v danes tako dinamičnem spreminjanju zelo mogoče, da je doseganje ciljev, zaradi ne učečega se vztrajanja pri načrtovanem, povzročilo tudi precejšnje oportunitetne stroške.

Enako kot prevajanje termina *effectiveness* z izrazom uspešnost, je problematično tudi prevladujoče slovenjenje preostalih dveh pojmovnih elementov akronima 3E. Izrazu *efficiency* – v skladu z revizijskimi standardih INTOSAI (2001, 70) pomeni razmerje med *output* (proizvodi, storitve ali drugi rezultati) in za njihovo proizvodnjo porabljenimi viri – primernejši ustreznik je po našem mnenju izraz gospodarnost. Le-ta se namreč v računovodstvu, disciplini, ki je tesno povezana z dejavnostjo revidiranja, uporablja za razmerje med prihodki in odhodki, torej za finančno ovrednoteno razmerje med (prodanimi) *output* in sorazmerno porabljenimi viri za njihovo proizvodnjo. Namesto takšne uporabe, se v slovenski literaturi s področja državne revizije beseda gospodarnost pojavlja kot ustreznik angleškemu revizijskemu pojmu *economy*, ki ga standardi INTOSAI (prav tam, 70) pojasnjujejo kot »čim manjšo porabo virov pri izvajanju aktivnosti, ob upoštevanju primerne kakovosti«. Problematičnost slovenskih revizijskih izrazov za pojma »*economy*« in *efficiency* je lepo pojasnil Lah (1999, 26), ki je, podobno kot mi, opozoril na neprimernost prevoda sklopa 3E (s to razliko, da sam izraz *economy* nadomešča z ustreznikom varčnost):

»V izrazju slovenske državne revizije se (namreč) beseda gospodarnost uporablja v pomenu, ki sicer velja za varčnost. Razliko med varčnostjo in gospodarnostjo kažeta zlasti nemška ustreznika *Sparsamkeit* in *Wirtschaftlichkeit*. Medtem ko je pri varčnosti bistven samo minimalni vložek (*input*, ki ima ustreznem računovodskem obrazcu vlogo imenovalca), gre pri določanju gospodarnosti za korak več, saj je bistven tudi izloček (*output* v vlogi števca). Ker gre za razmerje  $G = \text{izloček/vložek} = \text{output/input}$ , stopnja gospodarnosti  $G$  ni odvisna od velikosti vložka in izločka, saj je lahko razmerje pri

nizkih številkah ravno tako ugodno ali neugodno kot pri visokih. Za stopnjo G je pomembno le, kako se dobrine porabijo in kaj se iz njih dobi, ne glede na to, kako velike so» (avtorjevi poudarki).

Namen naših tukajšnjih premislekov nikakor ni jezikovno dlakocepiti, temveč pokazati, da uspešnosti poslovanja ni dopustno obravnavati kot enega izmed vidikov oziroma kriterijev revizije 3E. Uspešnost poslovanja je potrebno razumeti kot krovno sodilo delovanja in obnašanja javnih institucij. Pri tem je pomembno poudariti, da s tem, ko prisojamo uspešnosti poslovanja status krovnega sodila, nimamo v mislih zgolj razmerja do kriterijskega sklopa 3E v smislu, da je uspešno tisto poslovanje, ki izpolnjuje pogoje ekonomičnosti (varčnosti), gospodarnosti in učinkovitosti. Glede na dosedaj povedano, moramo med kriterije uspešnosti uvrstiti vsaj še sposobnost učenja in stranske učinke. Čeprav kaže revidiranje uspešnosti utemeljiti na tako razširjeni opredelitvi tistega, kar štejejo kot uspešno poslovanje, se s takšnim izhodiščem še zmeraj ne izognemo vsem večjim tveganjem za pristranost izrečenega mnenja. Razširjena opredelitev uspešnosti namreč vsebuje predpostavko, da je gospodarno in učinkovito ravnanje uporabnika proračunskih sredstev hkrati tudi etično, da je torej skladno z demokratičnimi vrednotami. Argumenti mnogih strokovnjakov, ki so izrazili zaskrbljenost nad moralno-etičnimi posledicami uvajanja načel NJM (DeLeon in Denhardt 2000, Frederickson 1999, Fountain 2001, Terry 1998), nas prepričujejo v napačnost takšne domneve. Frederickson (1999, 303-306) tako opozarja, da je regulativa od nekdaj bila tesneje povezana z etiko kot gospodarnostjo; primarni namen obsežnejšega reguliranja je zagotavljanje pravičnosti in enake obravnave (državljanov in javnih uslužbencev) ter preventivno varovanje državljanov (npr. problem negativnih eksternalij). Reinvencija regulacije, vzpodbujena z razkorakom med ekonomsko racionalno količino predpisovanja, kot jo je v preteklosti podpirala aplikacija znanstvenega managementa v javnem sektorju in količino, ki ne bi ovirala inovativnega javnega managerja pri stremljenju h gospodarnosti ter učinkovitosti, vsebuje nevarnost pretiranega zoožanja etične funkcije regulative in posledičnega povečanja tveganja za neetično vedenje javnih managerjev. Vprašanje pravičnosti in enake obravnave se odpira tudi z diskrecijskim maksimiranjem zadovoljstva kupcev javnih storitev (DeLeon in Denhardt 2000, Fountain 2001). Tenzija med gospodarnostjo in učinkovitostjo na eni ter etičnostjo ravnanja javnih managerjev na drugi strani se tukaj pojavlja zaradi nekoherentnih pričakovanj državljanov v vlogi kupcev javnih storitev, poleg tega pa tudi zaradi možnosti, da so tisti, ki so v boljšem družbenoekonomskem položaju deležni kakovostnejših in hitrejših storitev (t.im. problem posnemanja smetane). Javni uslužbenci se, kot poudarja Fountainova, soočajo z dvoumnimi, dinamičnimi in emergentnimi preferencami strank, tako da je vsako »segmentacijo trga«, ki bi se pojavila v procesu izvajanja javnih storitev, posledično potrebno razumeti kot politično in ne zgolj poslovodno odločitev (Fountain 2001, 62). Uresničevanje ideje o inovativnem javnem managerju, ki »izkorišča informacije in okolnosti za ustvarjanje radikalnih sprememb« (Terry 1998, 197), sicer res prinaša pozitivne učinke na gospodarnost in učinkovitost države, vendar se pri tem ne smemo pozabiti ozreti na spoštovanje in krepitev demokratičnih imperativov. Uspešnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev moramo torej presojati na podlagi uravnoveženega zbira kriterijev, ki bodo izražali zanimanje tako za ustreznost ravnanja z ekonomskimi, kot tudi s širšimi demokratičnimi vrednotami.

Ključni problem ozke opredelitve pojma uspešnost poslovanja vidimo v pečatu celovitosti, ki ga daje umestitev uspešnosti v sklop kriterijev revidiranja smotrnosti. Uspešnost kot

kriterij smotrnosti poslovanja odvrča tako akademike kot praktike od presoje primernosti podjetniškega koncepta smotrnosti poslovanja, povzročena zavedenost pa poraja pristranost revizijskih ugotovitev. Menimo, da se s tem, ko prisodimo uspešnosti poslovanja status krovnega sodila, izognemo pečatu celovitosti ter si na ta način odpremo pot do nabora kriterijev, ki bo odseval kakovost gospodarnega, učinkovitega in demokratičnega javnega upravljanja in vodenja. Vendar, kot izhaja iz dosedaj povedanega, to preoblikovanje koncepta uspešnosti poslovanja nikakor ne more biti enostransko dejanje VRI, temveč je le-to mogoče zgolj skozi enakopravne interakcije med vsemi udeleženci javnega upravljanja in vodenja.

Uspešnost poslovanja je zelo širok pojem. To trditev lahko postavimo tudi brez primesi relativizma, v smislu, da je pojem uspešnost poslovanja družbeni konstrukt tukaj in zdaj prisotnih udeležencev. Razmislek o opredelitvi uspešnosti poslovanja, nas je privedel do zaključka, da je uspešen tisti uporabnik proračunskih sredstev, ki izpolnjuje naslednje zahteve:

1. Svoje aktivnosti izvaja ob razumno nizkih stroških porabljenih prvin (uporabnik je ekonomičen, varčen).
2. Z razpoložljivimi viri proizvaja zadovoljivo količino outputa ustrezne kakovosti (uporabnik je gospodaren).
3. S svojimi aktivnostmi je najboljše izpolnil pričakovanja in prispeval maksimalno k izboljšanju problematične družbene situacije (uporabnik je učinkovit).
  - 3.1. K izboljšanju problematične družbene situacije je prispeval maksimalno na podlagi doseganja zastavljenih ciljev (uporabnik je izjemno učinkovito načrtoval).
  - 3.2. K izboljšanju problematične družbene situacije je prispeval maksimalno na podlagi odstopanja od zastavljenih ciljev in največjega izkoristka priložnosti v spremenjenih razmerah (uporabnik se je učinkovito učil).
4. Z izvajanjem svojih aktivnosti ni povzročil pomembnejših negativnih stranskih učinkov.
5. Svoje naloge je izvajal v skladu z zakoni, predpisi in moralno-etičnimi standardi ter tako prispeval h krepitvi demokracije.

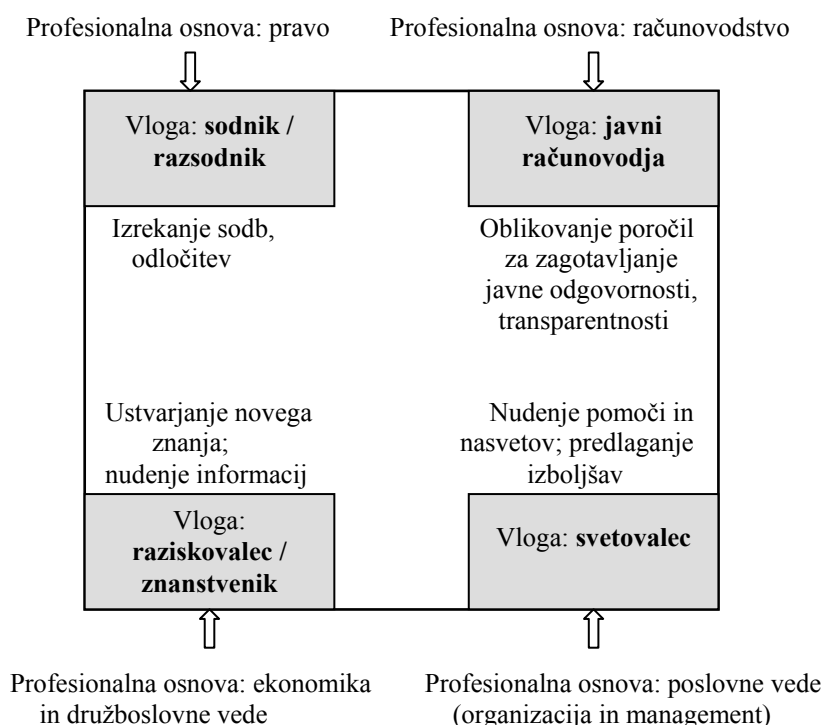
#### **4.2 Usposobljenost revizorjev uspešnosti**

Opredelitev pojma uspešnost poslovanja kaže na obsežnost obravnavnih revizijskih nalog. Vsi elementi opredelitve so zelo široke kategorije, posledično pa je tudi oskrba s primernimi revizijskimi kriteriji izjemno zahtevno opravilo. Revizor, ki bi se želel prepričati o ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja s proučitvijo značilnosti managementa poslovnega sistema, se znajde v očitni dilemi. Kaj predstavlja odličnost v managementu? Z odgovorom, da je to tisto, kar krasi management v zasebnih podjetjih, se ne premaknemo nikamor. Pod takšno »makro-aspiracijo« (Behn 2001, 25)



posluževanja prakse managementa v zasebnem sektorju najdemo, če naštejemo zgolj najbolj prodorne, strategije dobrega poslovanja kot so; celovito obvladovanje kakovosti, reinžinerin poslovanja, vitka organizacija (ang. lean organization), učeča se organizacija, management uspešnosti (ang. performance management). Toda nobena izmed teh (ali katera druga, ki je tukaj nismo omenjali) v praktičnih izpeljavah zamisli ni izkazala prepričljive uspešnosti, oziroma jo je izkazovala relativno kratek čas. Uveljavljena primerjava z modo<sup>18</sup> (ang. management fad), sicer na zelo slikovit, pa vendar zelo nazoren način, kaže na pomen specifične kulture, preteklega razvoja in razpoložljivih virov sistema (npr. javnega sektorja), katerega poslovanje se želi izboljšati.

### SLIKA 3: RAZLIČNE VLOGE REVIZORJEV SMOTRNOSTI POSLOVANJA



Vir: Pollitt in drugi 1999, 106.

Problem primernosti standardov uspešnosti ima daljnosežne posledice. Postavlja se celo temeljno vprašanje, ali sploh še lahko govorimo o revidiranju. Tej pobudi za razmislek tukaj ne bomo sledili, temveč se bomo omejili na znanje, ki ga potrebuje kompetenten

<sup>18</sup> Christopher Pollitt, priznani angleški strokovnjak s področja javnega managementa, je dinamiko razvoja strateških in taktičnih zamisli novega javnega managementa v devetdesetih letih prejšnjega stoletja opisal s temi besedami: "S tem je bilo kot z modo: to leto so bila krila kratka, naslednje leto dolga" (Repovž 2003, 11).

revizor uspešnosti. Iz dosedaj povedanega je povsem očitno, da za izvedbo revizije uspešnosti tradicionalno računovodsko znanje revizorjev še zdaleč ne zadošča. Predstavo o potrebnem znanju nam nudi naslednja vsebina INTOSAI smernic:

»Smernice s področja revidiranja uspešnosti ne morejo v celoti zajeti vse možne pristope, metode in tehnike, saj bi to praktično pomenilo *vklučitev vseh družbenih ved*. Revizije uspešnosti se zraven tega ukvarjajo z množico področij in gledišč, s čimer pokrivajo celoten vladni sektor (ang. government sector) in bi bilo zato nemogoče razviti podrobne standarde in postopke, ki bi delovali enako dobro v vseh teh razmerah« (poudarek dodan).

Revizor uspešnost mora biti potemtakem generalist, torej interdisciplinaren veščak. Lonsdale, Mul in Pollitt (Pollitt in drugi 1999, 108) so, na podlagi proučevanja prakse izvajanja revizij uspešnosti petih VRI, prepoznali več različnih vlog, v katerih so nastopali revizorji. Prepoznali so vlogo sodnika/razsodnika, vlogo javnega računovodje, vlogo raziskovalca/znanstvenika in vlogo svetovalca, vsaka izmed njih pa zahteva posebno znanje (SLIKA 3). Vlogam ustrezno naj bi bili revizorji uspešnosti odlični poznavalci prava, računovodstva, poslovnih ved, sociologije in drugih družboslovnih ved. Seveda je nemogoče, da bi posameznik imel vsa ta znanja, a tukaj še vedno ostaja minimalna zahteva po interdisciplinarnosti. Še posebej prisoten je problem usposobljenosti revizorja v slovenskem prostoru, saj univerze praviloma ne ponujajo večpredmetnih oblik študija.

#### 4.3 Izvedba revizije uspešnosti poslovanja<sup>19</sup>

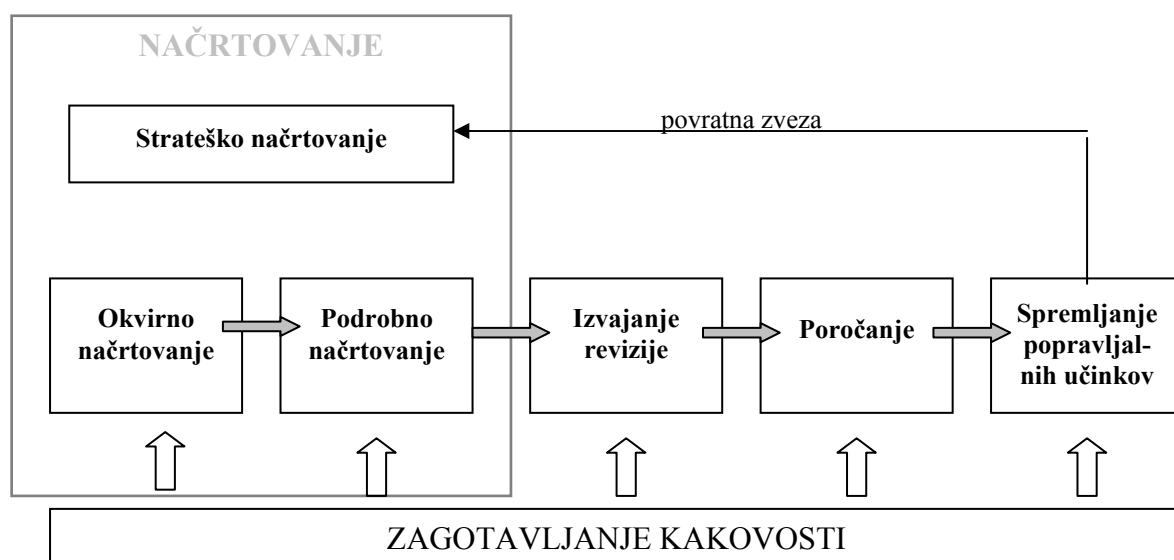
Po metodološki plati se naj revizija uspešnosti ne bi razlikovala od ostalih zvrsti revidiranja. Vsaka revizijska naloga poteka v treh razvojnih stopnjah (SLIKA 4). Priprave na izvedbo revizije potekajo v fazi načrtovanja, kjer se najprej zbirajo podatki in ocenjujejo pobude za uvedbo revizije (predrevizijski postopek), kasneje pa se preide na izdelavo podrobnega načrta izvedbe revizij, ki izpolnjujejo dane pogoje izbire. Sledi izvedba pri revidirancu, pri čemer je potrebno z vso integriteto, skrbnostjo in nevtralnostjo zbrati ustrezne dokaze, ki so nato podlaga za pripravo poročila. Revizija se zaključi s porevizijskim postopkom, s katerem se spremlja učinek v poročilu podanih priporočil in zahtev za odpravo nepravilnosti ali nesmotnosti. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI (1999, 115) podajajo glede procesa revidiranja uspešnosti naslednje uvodno pojasnilo:

»Tako kot pri revizijah pravilnosti poslovanja, je treba tudi pri revizijah uspešnosti oblikovati ustroj revizijskega načina dela in vse faze revizije izvajati po logičnem zaporedju. To pomeni, da je potrebno določiti, kaj naj se pregleduje, ter opredeliti revizijske cilje, ključna vprašanja za revizijo in glavna merila revidiranja, načrtovati revizijo, jo izvajati ter poročati in spremljati uresničevanje sklepov poročila«

<sup>19</sup> Kljub prizadevanju Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI) za poenotenje revizijskega procesa, so razlike v praksi različnih VRI prisotne. Pri tukajšnji obravnavi revizijskega procesa se naslanjamo predvsem na Mednarodne revizijske standarde INTOSAI, Smernice za izvajanje revizije uspešnosti (INTOSAI 2004) in prakso Računskega sodišča RS, kot je razvidna iz javno dostopnih publikacij te institucije.

Načrtovanje in izvajanje posamezne revizije, kot tudi aktivnosti po njej, temeljijo na strateških usmeritvah izvrševanja revizijske pristojnosti VRI. Odločitve o izbiri tematskih področij revidiranja uspešnosti so, drugače kot pri revidiranju pravilnosti, povsem diskrecijske. Zakonodaja praviloma nalaga VRI letno obveznost preizkušanja in ocenjevanja pravilnosti poslovanja določenih javnopравnih subjektov<sup>20</sup>, medtem ko v zvezi z revizijo uspešnosti zgolj pooblašča, brez dodatnega opredeljevanja objekta revidiranja. Preudarek o izbiri področnih subjektov (strateško načrtovanje) revidiranja uspešnosti je zato pomembnejši in zahtevnejši. Temeljno sodilo, ki se uporablja na tej in vseh ostalih ravneh načrtovanja, je dodana vrednost izvrševanja revizijske pristojnosti. Izraz dodana vrednost ima širok pomen in se razlikuje glede na to, kako posamezna VRI razume svojo

#### SLIKA 4: PROCES REVIDIRANJA



Vir: Računsko sodišče 2003, 12

funkcionalno umeščenost v sistem javnega upravljanja. Tiste VRI, ki razumejo državno revizijo predvsem kot sredstvo zagotavljanja odgovornosti uporabnikov javnih sredstev, določajo tematska področja revidiranja uspešnosti zlasti na podlagi analize tveganj. Merilo odločanja, ki ga uporabljajo, je ogroženost uresničevanja politično sprejetih odločitev; dejavniki, ki lahko nakazujejo na povečano tveganje, pa so med drugimi tudi (INTOSAI 2004, 45):

<sup>20</sup> Zakon o računskem sodišču (Uradni list 2001, 1159) v 4. odstavku 25. člena zavezuje Računsko sodišče RS k revidiranju pravilnosti poslovanja nekaterih javnopравnih subjektov in sicer pravi takole:

(4) Računsko sodišče mora vsako leto revidirati:

1. Pravilnost izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države).
2. Pravilnost poslovanja zavoda za zdravstveno zavarovanje.
3. Pravilnost poslovanja javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje.
4. Pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin.
5. Poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb.
6. Poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.

- Vključena so znatna finančna sredstva oziroma je prišlo do večjih sprememb v znesku teh sredstev.
- Področja s tradicionalno večjo nagnjenostjo k tveganjem (javno naročanje, visoka tehnologija, varstvo okolja, zdravstvo itd.)
- Vključenost novih ali nujnih dejavnosti.
- Zapletena struktura vodenja in zmeda glede odgovornosti.
- Pomankanje zanesljivih, neodvisnih in tekočih podatkov o gospodarnosti in učinkovitosti.

Po drugi strani, pa številne VRI razumejo revizijo uspešnosti bolj kot priložnost, da z revizijskimi spoznanji prispevajo k izboljšanju proučevanih parametrov poslovanja, ne pa toliko kot obliko nadziranja. Možna področja revidiranja določajo pretežno na osnovi obetov za izvedbo kakovostne in uporabne revizije, ter glede na nakazane probleme v delovni izvedbi. Primeri kriterijev izbire so prednosti in slabosti potencialnih subjektov ter nevarnosti in priložnosti, ki se kažejo v okolju v katerem delujejo. Razlike v strateških usmeritvah se seveda odražajo v vseh nadaljnjih korakih načrtovanja in izvajanja revizij. Kažejo se v strukturi letnega programa dela, v vsebini predlogov za revizijo, v predhodnih študijah, v podrobnosti načrtovanja revizije, v revizorjevi epistemološki neodvisnosti<sup>21</sup>, v vsebini poročila in še kje.

Kot smiselno izhodišče za nekoliko podrobnejšo razčlenitev revizijskega procesa, se nam ponujajo naslednje določbe INTOSAI standardov (2001):

- (a) »Revizor mora načrtovati revizijo na način, ki zagotavlja ekonomično, gospodarno, učinkovito in pravočasno izvedbo na visoki kakovostni ravni« (parag. 3.1.1).
- (b) »Zbrati je potrebno zadostne, relevantne in razumne dokaze, s katerimi revizor podpre svojo sodbo in sklepe o organizaciji, programu in aktivnosti, ki jo revidira« (parag. 3.5.1).
- (c) »Na koncu vsake revizije mora revizor pripraviti pisno mnenje ali poročilo, kar je pač primernejše, in v njem v primerni obliki opredeliti ugotovitve. Vsebina mora biti lahko razumljiva in brez vsakršnih nejasnosti ali dvoumnosti. Vsebovati mora zgolj informacije, ki so podprte z zadostnimi in relevantnimi dokaz. Biti mora neodvisno, objektivno, pošteno in ustvarjalno. Dokončno odločanje o potrebnih ukrepih v zvezi s prevarami ali večjimi nepravilnostmi, ki so jih revizorji odkrili, je v pristojnosti VRI« (parag. 4.0.7).

---

<sup>21</sup> Power (1999, 132-133) razlikuje med revizorjevo informacijsko in epistemološko neodvisnostjo. Prva se nanaša na informacijsko asimetrijo med revidirancem in revizorjem, ki je inherentna vsakemu obdobjemu nadziranja. Revizor ne more biti informacijsko povsem neodvisen, je pa lahko zato epistemološko. Izvedba revizije je epistemološko neodvisna takrat, pravi Power, "ko obstajajo jasna pravila revidirančevega ravnanja in dovolj razvite tehnike ugotavljanja skladnosti (ang. compliance) s temi pravili" (ibid. 133). Revizor črpa iz vednosti (ang. knowledge base), ki je neodvisna od subjekta preiskovanja.

K (a)<sup>22</sup>. Pred pričetkom same revizije je potrebno nedvoumno definirati specifičen predmet revidiranja, cilje in ključna revizijska vprašanja, merila preizkušanja in ocenjevanja, dokaze in metode njihovega zbiranja, obseg in časovni okvir revidiranja, način zagotavljanja kakovosti (ang. quality assurance) ter sredstva, ki so na voljo. Okvirno se ti elementi opredelijo že ob pripravi letnega programa izvajanja revizijskih pristojnosti, podrobneje pa nato na podlagi odobritve predloga za revizijo. Zaradi zapletenosti proučevanja uspešnosti, je ob načrtovanju pogosto potrebno izvesti t.im. predhodno študijo, s katero se, ustrezno strateškim usmeritvam, pridobivajo podatki, merodajni za uvrstitev revizije v program dela in morebitno izdelavo podrobnega načrta. Iz istega razloga je možnost predvidevanja dogodkov, ki se bodo pojavili tekom izvrševanja, omejena. Načrt ne sme biti pretirano toga usmeritev in VRI mora presoditi, koliko podrobnega načrtovanja je konstruktivnega in koliko prostora nameniti učenju ob izvajanju. Vsekakor pa je v tej fazi revizijskega procesa potrebno doseči poglobljeno razumevanje splošnih lastnosti poslovanja subjekta (funkcionalna dejavnost, razvojni trendi ipd.), normativne ureditve (zakonodaja, standardi), organizacijske strukture, procesov upravljanja in vodenja, notranjega in zunanjega okolja, sestave udeležencev in drugih prvin poslovanja, ki so z vidika doseganja revizijskih ciljev pomembne.

K (b). Revizijo uspešnosti ni mogoče izvrševati v zaporedju povsem natančno opredeljenih korakov. Revizijske ugotovitve so rezultat interakcije med udeleženci izvedbenega procesa. To je proces, ki vsebuje tako analitični kot tudi komunikacijski del. Resničnost in poštenost revizorjeve ocene proučevane materije je odvisna tudi od kakovosti sporazumevanja z revidirancem, zato si je potrebno prizadevati za vzpostavitev in ohranjanje dialoga, pri čemer pa ne sme biti ogrožena integriteta revizorjevega dela. Revizor mora v vsakem trenutku izkazovati neodvisno in nepristransko držo kompetentnega veččaka.

Ugotovitve, mnenja in priporočila morajo biti podprta z ustrezno količino primernih dokazov<sup>23</sup> (ang. sufficient appropriate evidence), ki so lahko vidni, dokumentarni, ustni ali analitični. Dokazi, ki pričajo o uspešnosti poslovanja praviloma niso konkluzivni (ne izražajo dokončnosti v smislu da/ne, prav/narobe), zato se je pri zbiranju podatkov in informacij posebej pomembno posluževati različnih virov in tako zagotoviti njihovo prepričljivost. Revizor bi naj z vso mero objektivnosti poslušal argumente in bil dovzeten za različne poglede o vprašanjih, ki se pri izvajanju zastavljajo. Koristne so tako kvantitativne kot kvalitativne informacije.

K (c). Revizija se zaključí z jedrnato predstavitvijo rezultatov v pisni obliki. Z mnenjem ali poročilom se želi različne ravni državne oblasti in širšo javnost seznaniti z izhodiščno zasnovo revizije (cilji, obseg poizvedovanja, metodologija), z ugotovitvami, ki jih izkazujejo verodostojni in prepričljivi dokazi ter z izpeljanimi zaključki in priporočili. Poročanje o ugotovitvah, zaključkih in priporočilih mora biti vsebinsko zaključeno in

<sup>22</sup> Več o revizijskem procesu glej v Implementation Guidelines for Performance Auditing (INTOSAI 2004) in tudi v Government Auditing Standards (USGAO 2003).

<sup>23</sup> Primernost dokazov se meri z njihovo relevantnostjo, zanesljivostjo in veljavnostjo. Podatki in informacije, ki jih revizor zbira morajo biti v jasni in logični povezavi s cilji revizije in postavljenimi kriteriji presoje (relevantni); biti morajo obnovljivi z veliko verjetnostjo enake sporočilnosti (zanesljivi); pomembno pa je tudi, da so avtentični (veljavni) (Office of Auditor General of Canada 2002, 56).

točno, kar pomeni, da mora vsebovati vse podatke in informacije, ki so bile potrebne za izpolnitev revizijskih ciljev, in da so le-te resnične in izčrpne. Prav tako mora biti tudi objektivno (uravnoteženo v vsebini in tonu) ter logično in analitično prepričljivo. Pri sami pripravi pa je potrebno imeti v mislih uporabnika in v besedilo vključiti pojasnila strokovnih izrazov in okoliščin, ki so pomembne za razumevanje poročanega.

V povezavi z različnimi, zgoraj obravnavanimi interpretacijami poslanstva VRI, je mogoče pokazati nekaj večjih razhajanj v procesu revidiranja. VRI, ki prevzemajo vlogo "nadzornika" (ang. "controller"<sup>24</sup>) tudi v revidiranju uspešnosti, si pri tem zastavljajo normativna revizijska vprašanja (kaj bi moralo biti) in stremijo k uporabi relativno zaprtih (v smislu interpretacije) kriterijev, ki so vnaprej opredeljeni v zakonih, standardih, in najboljši praksi (ang. good practice). Pomembno je ugotavljanje pomankljivosti poslovanja v razmerju do vpeljane norme. Revizor je pri tem epistemološko neodvisen. Zaključke namreč gradi na natančno definirani vnaprejšnji definiciji tistega, kar šteje kot (ne)uspešno poslovanje. Skrb za prepričljivost dokazov je temu primerno manjša. Druge VRI, ki smo jih zoperstavili, kažejo v vlogi "katalizatorja sprememb" (ang. »catalyst of change«) večje analitične ambicije. Revizorjevo neodvisno opazovanje in delovanje predstavlja, v skaldu s to koncepcijo revizije uspešnosti, pomemben vir informacij o stanju poslovanja in možnostih za obvladovanje dejavnikov nesmotnosti. Revizijska vprašanja so bolj opisna (kaj je), kriteriji pa nastopajo v obliki vzročno-posledičnih hipotez. Poizvedovanje je organizirano okrog domnevnih problemov v poslovanju, ti pa se prepoznajo v interakciji z revidirancem. V nasprotju z normativnim pristopom, se tukaj revizija prične s sporazumevanjem udeležencev o tem, kaj sploh razumeti kot problemsko situacijo. Pogajanja z revidirancem so predpogoj revizorjevega spoznavanja. Izvedba je nato preizkušanje postavljenih verjetnih trditev in analiziranje vzrokov zaznanih težav. Tako kot pri vseh ostalih elementih tovrstnega revizijskega procesa, je tudi pri dokazovanju revizijskih ugotovitev posebej pomemben proces tehtanja različnih argumentov in stališč.

---

<sup>24</sup> Izraza "controller" in "catalyst of change" smo privzeli od Morinove (2003).

## 5 SKLEP

Skupnost državljanov je v demokratični družbeni ureditvi suverena, ki pa v transakcijah z državno oblastjo v nobenem oziru ne zmore biti enakovreden partner. Obstoj in uspešno delovanje nadzornih institucij, ki so v razmerju do vseh treh vej oblasti neodvisne, je tako vitalnega pomena za demokratično upravljanje države. Vrhovne revizijske institucije imajo izjemno odgovornost, da skrbijo za to, da je delovanje oblastnih subjektov zasidrano v volji državljanov ali njihovih predstavnikov.

Kljub formalno (ustavno) zagotovljenemu statusu neodvisne institucije, se VRI pogosto soočajo s političnimi pritiski. Negativni izsledki revizijskih poizvedovanj lahko sprožijo nezadovoljstvo med volilci in politiki bi si nadvse želeli, da bi bil obstoj in delovanje VRI simboličnega pomena, da bi VRI bile torej pes čuvaj (ang. watch dog), ki ne grize in ne laja. Ta želja politikov se je s širitvijo mandata VRI v zadnjih dveh desetletjih še posebej močno povečala. Z novo zvrstjo državnega revidiranja – revidiranjem uspešnosti – je pod drobnogled postavljeno veliko več razsežnosti delovanja in obnašanja oblastnih subjektov, premosorazmerno s tem pa se je tudi povečala verjetnost za pojav politično občutljivih revizijskih ugotovitev. Neodvisnost je temeljni postulat delovanja VRI in vsaka nadzorna težnja s strani oblastnih subjektov je hkrati grožnja vladavini ljudstva.

VRI opravljajo funkcijo nadziranja v sistemu javnega upravljanja in vodenja. Kot del tega sistema so VRI v nenehni interakciji z ostalimi udeleženci upravljanjsko-vodstvenih procesov, skozi katere se je oblikoval tudi revizijski koncept uspešnosti. V revizijskih standardih in priročnikih je revizija uspešnosti pojasnjena kot revizija ekonomičnosti (varčnosti), gospodarnosti in učinkovitosti, torej v terminih, ki sestavljajo najbolj osnovni slovar pojmov antibirokratskih prizadevanj. Vendar to nekritično prevzemanje podjetniških kriterijev uspešnosti vzbuja tudi skrb. Aplikacija pretežno podjetniških kriterijev uspešnosti lahko povzroči zameglitev drugih posplošenih vrednostnih usmeritev, ki jih uporabniki proračunskih sredstev morajo upoštevati pri svojem ravnanju. Verjetnost, da se to pripeti ni zanemarljiva, saj so vrednote kot so pravičnost, poštenost, varnost, sočutje v določeni negativni korelaciji z zahtevami po drznem in inovativnem javnem managerju. VRI so v službi ljudstva in koncept uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev bi se moral oblikovati v prvi vrsti skozi interakcije med VRI in državljani.

O ustreznosti revizijskih kriterijev se moramo vprašati tudi ob predpostavki, da predstavlja podjetni javni manager voljo ljudstva. Vprašati se je potrebno, ali je zbiranje dokazov o stroškovni ugodnosti poslovanja, razmerju med vhodi in izhodi ter doseganju ciljev zadostna podlaga za izrek mnenja o uspešnosti revidirančevega poslovanja. Posebej problematična je uporaba meril o doseganju ciljev. Zaradi nejasnosti ciljev, ki je lahko, bodisi posledica specifičnosti ciljane družbene problematike bodisi posledica politične preračunljivosti, je njihova aplikacija v revizijskih nalogah močno otežena, še resnejši problem pa predstavlja zanemarjanje morebitnih pozitivnih in/ali negativnih stranskih učinkov. Revizija uspešnosti, ki se posveča izključno doseganju zastavljenih ciljev nudi precej omejene (tunelske) informacije o revidirančevi učinkovitosti. V konceptu doseganja ciljev je implicitno vsebovano tudi prepričanje, da je edino pravo sredstvo za doseganje rezultatov načrtovanje. To je morda veljalo za obvladovanje poslovnih sistemov, ko so le-ti delovali v stabilnem okolju, t.j. v okolju, ki si ga danes že skoraj ne znamo več niti zamisliti. Dinamika spreminjanja, ki smo ji priča danes zahteva od vseh nas nenehno

učenje in prilagajanje, pri tem pa nam je lahko seveda v veliko pomoč tudi načrtovanje. Nabor revizijskih kriterijev bi tako moral odražati tako uspešnost načrtovanja kot tudi uspešnost učenja. Pri tem se zavedamo, da je operacionalizacija takšne zahteve mnogo zahtevnejša kot njena utemeljitev. Zagotovo pa je ustrezno pojmovanje revizijskih izrazov prvi korak k temu.



## 6 POVZETEK

Vrhovne revizijske institucije vstopajo v demokratično urejena družbenopolitična razmerja z namenom, da preverijo, ali je ravnanje oblastnih subjektov skladno s prejetimi javnimi pooblastili. To morajo storiti neodvisno in nevtrarno. V primeru revizije uspešnosti to pomeni, da so strateške namere po izboljšanju poslovanja revidirancev samih pomembna, a ne edina epistemološka podlaga revizijske presoje. Sodila revizijskega preverjanja uspešnosti poslovanja morajo izražati ustavne vrednote demokratičnega upravljanja, ne pa jih prilagajati.

V diplomskem delu smo najprej proučili funkcijski in institucionalni vidik delovanja vrhovnih revizijskih institucij, kar nam je služilo kot podlaga za obravnavo revidiranja uspešnosti. Še posebej nas je zanimalo, ali je utemeljeno revidirati uspešnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev le na podlagi specifičnih kriterijev ekonomičnosti, gospodarnosti in učinkovitosti, to je kriterijev, ki predstavljajo srž podjetniških reform javnega sektorja. Na teoretični ravni ugotavljamo, da je takšen revizijski koncept uspešnosti poslovanja že sam po sebi pomankljiv, in sicer zlasti zaradi zanemarjanja zmožnosti in rezultatov učenja revidirane organizacije. Problematičnost prevlade podjetniških sodil uspešnosti poslovanja uporabnikov javnih sredstev pa se pokaže tudi s širšega, družbenopolitičnega geledišča. Podjetniška racionalnost v izvajanju državne oblasti namreč nikakor ne sme izpodriniti dolžnosti, ki jih narekujejo moralno-etične vrednote demokratičnega upravljanja.

**Ključne besede:** demokratično upravljanje, državna revizija, nedvisnost vrhovnih revizijskih institucij, javni management, revizija uspešnosti poslovanja, kriteriji uspešnosti

### Abstract

Supreme audit institutions are entering into democratically settled sociopolitical relationships with a view to verify whether government is acting according to received public mandate. This must be done independently and impartially. In the case of performance audit this means that auditee strategies for improving performance are important, but not the only epistemological basis for audit judgement. Performance audit measures must express the constitutional values of democratic governance and not accommodate them.

In our thesis we have first investigated functional and institutional dimension of supreme audit institutions activities that then enabled us to examine performance audit. We took a special interest in question, whether one can form a reliable audit judgement about performance of public sector entity based only on the use of economy, efficiency and effectiveness as audit criteria. On theoretical level we have found out, that this entrepreneurial conception of auditee performance is insufficient even in his own terms, mainly because the capability and results of auditee learning are neglected. But the problematics of this conception can also be shown from a broader, sociopolitical point of view. Entrepreneurial rationality in carrying out state authority should by no means supersede the obligations that are put forward by moral-ethical values of democratic governance.

**Key words:** democratic governance, state audit, independence of supreme audit institutions, public management, performance audit, performance criteria

## 7 SEZNAM POJMOV

<b>Angleški izraz</b>	<b>Slovenski ustreznik</b>	<b>Opredelitev pojma</b>	<b>Opombe</b>
Accountability	<i>Odgovornost</i>	Dolžnost predložiti pojasnilo v zvezi z izpolnjevanjem zadolžitvev in sprejeti sankcije v primeru kršitve obveznosti.	
Agent	<i>Zaupnik</i>	Nekdo, ki prejme pooblastilo za opravljanje določenih nalog v imenu in na račun pooblastitelja.	
Audit	<i>Revizija</i>	Je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo v predmet nadziranja organizacijsko ne vključeni in tam po načelu stalnosti ne delujoči organi	Vir: Turk 2000, 622.
Best practice	<i>Najboljša praksa</i>	Metode in pristopi, ki vodijo k izjemnemu delovanju.	Povzeto po: Ministrstvo za javno upravo 2003, 38.
Cost effectiveness	<i>Stroškovna učinkovitost</i>	Razmerje med vrednostno izraženo porabo prvin poslovnega procesa in učinki delovanja poslovnega sistema na (zunanje) okolje.	
Economy	<i>Ekonomičnost</i>	Predstavlja racionalnost pri porabi finančnih sredstev za oskrbo s potrebnimi dejavniki poslovanja.	
Effectiveness	<i>Učinkovitost</i>	Predstavlja razmerje med postavljenimi cilji in uresničeno količino in kakovostjo izhodov ter končnim vplivom na okolje.	
Efficiency	<i>Gospodarnost</i>	Predstavlja razmerje med vhodi in izhodi.	Glej opredelitev pojma vhod ter opredelitev pojma izhod.
Empowerment	<i>Pooblaščenje</i>	Poverjanje nalog, pristojnosti in odgovornosti ter povečanje avtonomnosti nižjih hierarhičnih ravni.	Povzeto po: Ministrstvo za javno upravo 2003, 40.

Evaluation	<i>Ocenjevanje</i>	Preverjanje, ali so sprejeti ukrepi dali zelene učinke, in ali bi lahko drugi ukrepi z manjšimi stroški dosegli boljši rezultat	Povzeto po: Ministrstvo za javno upravo 2003, 40.
Governance	<i>Upravljanje</i>	Upravljanje se nanaša na ureditev odločanja o uporabi, izkoriščanju in obnavljanju nečesa.  Javno (demokratično) upravljanje se nanaša na porazdelitev državne oblasti in moči javnega odločanja ter na način, kako je ta ureditev zavarovana v smislu ohranjanja ustavnih vrednot skozi čas.	Prerejeno po: Matheson 2002.
Implementation	<i>Izvrševanje</i>	Udejanjanje in izpeljava vrednostnih odločitev o željenem prihodnjem stanju neke organizacije.	
Input	<i>Vhod</i>	Dejavniki, ki jih terja poslovanje organizacije.	
Management	<i>Upravljanje in vodenje</i>	Zbir procesov in metod usmerjenih v obvladovanje temeljnega procesa ustvarjanja željenih rezultatov. Nosilci te funkcije sodelujejo pri snovanju politike, oblikujejo konkretnije načrte udejanjanja politik ter organizirajo, vodijo in nadzirajo temeljni proces ustvarjanja zelenih rezultatov.	
Measurement	<i>Merjenje</i>	Postopek operacij z namenom, da se določi vrednost količine.	Povzeto po: Ministrstvo za javno upravo 2003, 43.
Outcome	<i>Učinek</i>	Vpliv, ki ga ima poslovanje organizacije na okolje.	
Output	<i>Izhod</i>	Neposredni rezultat delovanja poslovnega sistema (končni izhod) ali organizacijske enote znotraj	

		poslovnega sistema (vmesni izhod).	
Performance	<i>Uspešnost poslovanja</i>	Izpolnjevanje pričakovanj ključnih deležnikov glede rezultatov poslovanja organizacije ter odličnost v obvladovanju poglobitnih dejavnikov uspešnosti.	
Policy	<i>Politika</i>	Načrt, ki vsebuje opredelitev ciljev poslovanja in zamisel o uresničitvi teh ciljev.	
Principal	<i>Naročitelj</i>	Nekdo, ki za opravljanje želenih nalog pooblasti nekoga drugega.	
Public sector	<i>Javni sektor</i>	Je zbir vseh organizacij, ki za pridobivanje potrebnih dejavnikov poslovanja trošijo javna finančna sredstva, njihovo poslanstvo pa je nepridobitno uresničevanje javnega interesa.	
Stakeholders	<i>Deležniki</i>	Vsi tisti, ki so s poslovanjem določene organizacije izpostavljeni tveganju. To so lahko kupci (odjemalci), ustanovitelji, zaposleni, dobavitelji, splošna javnost.	
Value for money	<i>Vrednost za denar</i>	Predstavlja razmerje med porabo javnih finančnih sredstev in ustvarjenimi neposrednimi rezultati poslovanja (izhodi) ter končnim vplivom na družbeno problematiko (učinki v okolju).	Izraz vrednost za denar se uporablja kot sopomenka za uspešnost poslovanja (ang. performance).

## 8 SEZNAM LITERATURE IN VIROV

### 8.1 Seznam literature

1. Behn, D. Robert. 2001. *Rethinking Democratic Accountability*. Washington: Brookings Institution Press.
2. Belak, Janko. 2002. *Politika podjetja in strateški management*. Maribor: MER.
3. Belak, Janko, soavtorice in soavtorji. 2003. *Integralni management in razvoj podjetja*. Maribor: MER.
4. Blöndal, Jón. 2003. Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments. *OECD Journal on Budgeting* 3(1), 43-60.
5. Christensen, Tom in Laegreid Per. 2002. New Public Management: Puzzles of democracy and the influence of citizens. *The journal of political philosophy* 10(3), 267-295.
6. Cvikl, Milan. 2001. Funkcionalna programska klasifikacija javnofinančnih odhodkov in novosti pri oblikovanju proračuna za leto 2000 in 2001-2004. V: *Izobraževalni seminar o javnih financah in revidiranju*. N. Borak (urednik). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
7. DeLeon, Linda in Robert B. Denhardt. 2000. The political theory of reinvention. *Public administration review* 60(2), 89-97.
8. Drucker, Peter. 1986. *The frontiers of management : where tomorrow's decisions are being shaped today*. New York: Harper & Row.
9. Dunleavy, Patrick in Christopher Hood. 1994. From old public administration to new public management. *Public money & management* 14(3), 9-16.
10. EFQM – European Foundation for Quality Management. 2003. *Model odličnosti EFQM – javni in prostovoljni sektor*. Ljubljana: Urad za meroslovje.
11. Elm-Larsen, Rolf (2001). *Planning of choice of methodes for performance audit* [online]. Dostopno na: <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-185.htm> [18.05.2003].
12. Frederickson, George. 1999. Public ethics and new managerialism. *Public administration and management* 4(2), 299-324.
13. Fountain, Jane. 2001. Paradoxes of public sector costumer service. *Governance: an international journal of policy and administration* 14(1), 55-73.

14. Funnell, Warwick. 1996. Executive encroachments on the independence of the Commonwealth auditor-general. *Australian journal of public administration* 55(4), 109-123.
15. Funnell, Warwick. 1997. The curse of sisyphus: public sector audit independence in an age of economic rationalism. *Australian journal of public administration* 56(4), 87-105.
16. Grad, Franc. 2000. *Parlament in vlada*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
17. Handy, Charles. 1990. *The age of unreason*. Boston: Harvard Business School Press.
18. Hood, Christopher. 1991. A public management for all seasons? *Public Administration* 69 (2), 3-19.
19. Hood, Christopher. (1995). The »new public management« in the 1980s: variation on a theme. *Accounting, Organization and Society* 20(2/3), 93-105.
20. Hood, Christopher. 2000. Paradoxes of public-sector managerialism, old public management and public service bargains. *International Public Management Journal* 3(1), 1-22.
21. INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institution.(1998) *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* [online]. Dostopno na: [http://www.intosai.org/Level2/2\\_LIMADe.html](http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html) [25.2.2002].
22. INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. Auditing Standards Committee. ( 2001). *Code of Ethics and Audit Standards* [online]. Dostopno na: [http://www.intosai.org/Level1/1\\_defaue.html](http://www.intosai.org/Level1/1_defaue.html) [16.11.2002].
23. INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). *Implementation Guidelines for Performance audit* [online]. Dostopno na: [http://www.intosai.org/Level1/1\\_defaue.html](http://www.intosai.org/Level1/1_defaue.html) [14.05.2005].
24. Kajzer, Štefan. 1999. Kibernetško pojmovanje upravljanja in management poslovnih sistemov. V: *Sodobna razlaga organizacije*. B. Kavčič in J. Kovač (urednika). Kranj: Moderna organizacija.
25. Kajzer, Štefan. 1993. Opredelitev managementa. V: *Podjetništvo, politika podjetja in management*. J. Belak (urednik). Maribor: Založba obzorja.
26. Kaplan, Robert in David, Norton. 1996. *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
27. Kettl, Donald. 2000. *The global public management revolution: a report on the transformation of governance*. Washington: Brookings Institution Press.

28. Kontaktni odbor predsednikov Vrhovnih revizijskih institucij Evropske unije. Skupina za revizijske standarde. 1999. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. *Revizor X* (7-8/99), 8-171.
29. Korpič Horvat, Etelka. 1999. Revidiranci in poročanje računskega sodišča. V: *Ureditev javnih financ in državnega revidiranja v Sloveniji*. N. Borak (urednik). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
30. Kovač, Polonca. 2002. V: *Ekonomski vidiki javne uprave*. B.Ferfila (urednik). Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
31. Kralj, Janko. 1998. *Temelji managementa in naloge managerjev*. Koper: Visoka šola za management.
32. Lah, Ivan. 1999. Uspešnost, redko rabljen revizijski izraz. *Revizor* 10(10), 22-31.
33. Lipovec, Filip. 1987. *Razvita teorija organizacije: splošna teorija organizacije združb*. Maribor: Založba Obzorja.
34. Matheson, Alex. 2002. Better public sector governance: the rationale for budgeting and accounting reform in western nations. *OECD Journal on budgeting* 2(Supplement 1), 37-50.
35. Ministrstvo za javno upravo. Urad za organizacijo in razvoj uprave. (2003). *Skupni ocenjevalni okvir za organizacije v javnem sektorju* [online]. Dostopno na: <http://www.mju.gov.si/index.php?id=385> [04.03.2003].
36. Mintzberg, Henry. 1994. *The rise and fall of strategic planning*. New York: Prentice Hall.
37. Mintzberg, Henry. 1996. Managing government, governing management. *Harvard Business Review* 74(3), 75-83.
38. Morin, Danielle. 2003. Controllers or catalysts for change and improvement: Would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal* 18(1/2), 19-30.
39. OAG – Office of the Auditor General of Canada. (2004). *Performance audit manual* [online]. Dostopno na: [http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam\\_e.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html) [06.05.2004].
40. OECD – Organization for Economic Cooperation and Development. (1997). *The OECD Report on Regulatory Reform: Synthesis* [online]. Dostopno na: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) [14.01.2003]
41. Odar, Marjan. 2001. Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. V: *Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in*



- reviziji*. I. Turk (urednik). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 199-213.
42. Osborne, David in Ted, Gaebler. 1993. *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York: Penguin Books.
  43. Pečar, Zdravko. 1999. Kdo skrbi za management politik. V: *VI. Dnevi slovenske uprave (zbornik referatov)*. S. Vljaj in drugi (uredniki). Ljubljana: Visoka upravna šola.
  44. Pollitt, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa in M. Vaerness. 1999. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. New York: Oxford University Press.
  45. Power, Michael. 1999. *The Audit Society: Rituals of Verification*. New York: Oxford University Press.
  46. Računsko sodišče RS. (2003). *Letno poročilo o delu za leto 2002* [online]. Dostopno na: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/VsaPorocilaLetna?OpenForm> [15.08.2003].
  47. Repovž, Mija. 2003. S tem je kot z modo: zdaj kratka, potem dolga krila: pogovor s Christopherjem Pollittom. *Delo, Sobotna priloga* 29. novembra, 10-12.
  48. Schick, Allen. 1998. A Contemporary Approach to Public Expenditure Management [online]. Dostopno na: [www1.worldbank.org/publicsector/pe/PEM\\_book.pdf](http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/PEM_book.pdf) [19.04.2004].
  49. Šmidovnik, Janez. 1980. *Temeljni pojmi o upravi*. Ljubljana: Univerzum.
  50. Šturm, Lovro. 1998. *Omejitev oblasti: ustavna izhodišča javnega prava*. Ljubljana: Nova revija.
  51. Terry, Larry. 1998. Administrative leadership, neo-managerialism, and the public management movement. *Public Administration Review* 58 (3), 194-200.
  52. Trpin, Gorazd. 2001. Državljanom prijazna uprava. V: *VIII. Dnevi slovenske uprave (zbornik referatov)*. T. Jerovšek in drugi (uredniki). Ljubljana: Visoka upravna šola.
  53. Turk, Ivan. 2000. *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
  54. Vidovič, Zdenka. 1999. Državna revizija. V: *Ureditev javnih financ in državnega revidiranja v Sloveniji*. N. Borak (urednik). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
  55. Virant, Grega. 2002. *Pravna ureditev javne uprave*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
  56. Vedung, Evert. 2000. *Public policy and program evaluation*. New Brunswick, London: Transaction Publishers

57. USGAO – United States General Accounting Office. (2003). *Government Auditing Standards* [online]. Dostopno na: <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm> [13.01.2004].
58. USGAO - United States General Accounting Office. (2003). *Result-oriented cultures: Creating a Clear Linkage between Individual Performance and Organizational Success* [online]. Dostopna na: [www.gao.gov](http://www.gao.gov) [15.03.2004].

## **8.2 Seznam virov**

1. Uradni list RS. 2001. *Zakon o računskem sodišču* 11/2001.
2. Uradni list RS. 1991. *Ustava Republike Slovenije* 33I/1991-I.
3. Računsko sodišče RS [online]. Dostopno na: [www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si).
4. Public audit forum [online]. Dostopno na: <http://www.public-audit-forum.gov.uk>.