UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

Jasna Ida Zafred

PREVZEM MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV ZA JAVNI SEKTOR V RAČUNOVODSKE IZKAZE OSEB JAVNEGA PRAVA – PRIMER SLOVENIJE

DOKTORSKA DISERTACIJA

Ljubljana, 2010

Izjava o avtorstvu in objavi elektronske verzije doktorske disertacije in osebnih podatkov, vezanih na zaključek študija

Študentka mag. Jasna Ida Zafred izjavljam, da sem avtorica te doktorske disertacije in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo doktorske disertacije na spletišču CEK-a.

Tiskana verzija doktorske disertacije je istovetna elektronski verziji, ki sem jo oddala v zbirko polnih besedil zaključnih del EF UL.

Podpisana hkrati izjavljam, da dovolim objavo osebnih podatkov, vezanih na zaključek študija na spletnih straneh in v publikacijah Univerze v Ljubljani.

Ime in priimek doktorandke: JASNA IDA ZAFRED

Leto in kraj rojstva: 1961 MARIBOR

Datum zagovora: 26. november 2010

Predsednik: prof. dr. MARKO HOČEVAR

Mentorica: prof. dr. SLAVKA KAVČIČ

Članica: prof. dr. sc. VESNA VAŠIČEK

Datum in kraj: Podpis doktorandke:

19. november 2010, Ljubljana

PREVZEM MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV ZA JAVNI SEKTOR V RAČUNOVODSKE IZKAZE OSEB JAVNEGA PRAVA – PRIMER SLOVENIJE

POVZETEK

Med osebami zasebnega in javnega prava obstajata temeljni razliki v namenu njihovega obstoja in načinu financiranja njihovega poslovanja. Namen ustanavljanja oseb zasebnega prava je pridobivanje dobička, njihovo poslovanje se financira na trgu. Namen obstoja oseb javnega prava je zagotavljanje storitev državljanom, njihovo poslovanje pa se pretežno financira iz proračuna. Medtem ko je cilj poslovanja prvih predvsem doseganje čim večjega dobička, bi moral biti cilj poslovanja drugih čim boljša, čim učinkoviteje opravljena storitev javne službe ob čim nižjih stroških in enaki kakovosti.

Osebe tako zasebnega kot javnega prava predstavljajo izide o svojem poslovanju zunanjim uporabnikom v računovodskih izkazih kot sestavnih delih letnih poročil. Prav to področje daje naslednje pomembne razlike med osebami zasebnega in javnega prava:

- osebe zasebnega prava imajo predpisana in uzakonjena pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu že desetletja, tako v mednarodnem obsegu z MRS kot v nacionalnih gospodarstvih, npr. v Sloveniji s SRS;
- pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu oseb javnega prava nimajo tradicije, poenotenje v mednarodnem obsegu se uveljavlja šele z IPSAS, nacionalni predpisi pa lahko vnašajo nepreglednost v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami in nepopolnost informacij.

V obdobju reform javnih sektorjev najbolj razvitih držav OECD-ja na prelomu stoletja so vlade želele ponuditi državljanom ne le dostopnejše javne storitve, ampak tudi več in učinkoviteje opravljene na enoto vloženih sredstev. Zato so v javne sektorje svojih držav začele prevzemati vzorce poslovanja iz zasebnega sektorja. Poleg tekmovalnosti, prevzemanja meril za vrednotenje gospodarnosti in učinkovitosti doseganja ciljev ter izobraževanja poslovodstev so se začele zgledovati tudi pri poročanju zunanjim uporabnikom. Opravile so prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka na sistem poslovnih dogodkov, ki uporabnikom zagotavlja večjo informativno vrednost.

Po analizi enega in drugega sistema računovodenja s pomočjo IPSAS in dobre prakse držav, ki so uvedle novi sistem, smo sintetizirali prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov ter potrdili, da se v slovenskem javnem sektorju v okviru letnih poročil na podlagi zakona o računovodstvu pripravljata le dva računovodska izkaza: izkaz prihodkov in odhodkov ter bilanca stanja. Ker ne zagotavljata vseh poslovnoizidnih kategorij, kot jih računovodski izkazi, pripravljeni po IPSAS, smo strnili prednosti, ki bi jih prinesla uvedba slednjih v slovensko javno računovodstvo.

Sledili smo zahtevam po popolnosti vključevanja oseb javnega prava v konsolidirane računovodske izkaze do ravni enega od petih neprekrivajočih se institucionalnih sektorjev, do ravni splošnega sektorja države. Naslonili smo se na statistične metodologije ESR 95 in sistem GFS 2001 ter na računovodsko obravnavo konsolidacijskega postopka v IPSAS. Poleg institucionalnih enot v lasti države, skladov socialnega zavarovanja in enot, ki se financirajo s proračunskimi sredstvi, vse tri metodologije kot referenčni okvir vključevanja enot določajo tudi moč »obvladovanja«. Nepopolnosti vključevanja enot v konsolidacijskem postopku do ravni splošnega sektorja države v Sloveniji nismo potrdili le z vidika »obvladovanja«, temveč tudi, da edina formalnopravno utemeljena konsolidacija do te ravni ni računovodski izkaz, ampak akt vlade.

Verodostojnost slednjega, torej konsolidirane premoženjske bilance države in občin, smo preverjali zaradi nastajanja razlik pri pobotu med terjatvami in obveznostmi, ki so v slovenskem sistemu sicer formalnopravno dopustne, z vidika računovodske stroke pa nepravih razlik pri pobotu naj ne bi bilo, saj so posledica slabosti v izvajanju računovodske funkcije. Za dokazovanje nezadostne učinkovitosti notranjih kontrol v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin ter prepoznavanje bilančnih postavk, ki pri pobotu niso bile identificirane, zaradi česar so povzročale neprave razlike, smo v pristopu preverjanja kombinirali statistično metodo slučajnostnega vzorčenja z uporabo anketne raziskave, metodo COSO in statistično orodje kontingenčnih tabel. S tem modelom smo dokazali, da neprave razlike povzročajo predvsem nepobotana stanja kratkoročnih terjatev in obveznosti (do uporabnikov enotnega kontnega načrta), opozorili na pomanjkljivosti pravilnika o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu ter opozorili na dodano vrednost, ki bi jo dala potencialna uvedba modela v prakso.

Ključne besede:
Računovodski izkazi oseb javnega prava, računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, računovodenje na podlagi denarnega toka, IPSAS, sistem GFS 2001, konsolidiranje, statistična metoda slučajnostnega vzorčenja, COSO metoda, kontingenčne tabele.

RESUMPTION OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCONTING STANDARDS INTO FINANCIAL STATEMENTS OF PUBLIC ENTITIES – CASE STUDY SLOVENIA

SUMMARY

The key difference between the organisations of private law and public entities lies in a purpose of their existence and in financing method of their business conduct. The organisations of private law are established for generating profit and their business operations are financed on the market. On the other hand, public entities ensure services to the citizens and their business operations are mainly financed from the budget. While the principal goal of business operations of the first is to maximise the profit, the principal goal of business conduct of the latter should be the best and the most efficient possible supply of public services taking into consideration the lowest costs and equal quality.

Organisations of private law as well as public entities shall represent their economic outturn to external users in financial statements as crucial parts of their annual reports. This particular area is the subject of significant diversities between the organisations of private law and public entities as follows:

- The rules of professional accounting for organisations of private law are laid down and enacted for decades so on international level by International Accounting Standards as on the level of national economies, i.e. in Slovenia by the Slovenian Accounting Standards;
- The rules of professional accounting regarding public entities have no tradition. Furthermore, unification in international extent is being pursued by IPSAS, when national rules may be non-transparent and may lead to incomplete information in comparison with the international experiences.

In the beginning of the new century, when the public sectors of the most developed OECD countries have been reformed, the governments wanted to offer their citizens not only more accessible public services but also more and more efficiently implemented services, value for money. Therefore, the countries started introducing into their public sectors business models from private sector. Besides competition, assuming measures for assessing economy and efficiency of achieving targets and management education, the countries started to follow that example of reporting to external users. Thus, they replaced cash-flow accounting with the accrual accounting that ensures higher informative value for users.

Taking into consideration IPSAS and best practices of States introducing the new system, the analysis of both accounting systems focused on a synthesis of advantages of accrual accounting. In this respect, it may be approved the following: according to the Accounting Act in the Slovenian public sector only two financial statements are prepared in a framework of annual reports – revenue and expenditure account as well as balance sheet.

The respective financial statements do not ensure all operating categories as i.e. financial statements prepared in line with IPSAS do. Thus, we gathered the advantages that may be brought into our public accounting by introduction of the latter.

We have followed requests for completeness of involving public entities into consolidated financial statements up to the level of one of five uncovering institutional sectors - up to the level of general government sector. Hence, we take into consideration the statistic methodology ESR 95 and GFS 2001 system as well as the accounting treatment of consolidation procedure in IPSAS. Besides institutional units owned by a State, social insurance funds and units financed by budget means, three methodologies as integration reference framework define also the level of »surveillance«. Imperfection of unit integration in the consolidation procedure up to general government sector has not been confirmed only in the light of »surveillance« but also as the fact that the only regularly justified consolidation up to this level is Governmental Act, not only financial statement.

Credibility of the consolidated balance sheet of a State and municipalities has been checked because of diversities based upon offsetting of receivables and payables that are legally admissible in our system. However, taking into account the accounting discipline, there should be no incorrect diversities at offsetting, since they reflect weaknesses in implementation of accounting function. Evidencing incomplete efficiency of internal controls in preparation procedure of consolidated balance sheet of a State and municipalities and recognizing balance items, not identified at offset and hence treated as a consequence of incorrect diversities, we have, in our examination approach, combined statistic method of probability sampling through survey research, COSO method and statistic tool of contingency tables. This model namely approves that irregular diversities cause non-offset situation of short-term receivables and payables (regarding users of the unique chart of accounts). Furthermore, the model highlighted deficiencies from the Rules on means and deadlines of compliance of receivables and payables according to the Art. 37 of the Accounting Act. Last but not least, the model highlighted also the value added by potential introduction of the model into practice.

Key words:
Financial statements of public entities, accrual accounting, cash flow accounting, IPSAS, GFS 2001 system, consolidation, statistic method of probability sampling, COSO method, contingency tables.

KAZALO

UVOD **1**

1 REFORMA JAVNEGA SEKTORJA KOT REALNOST MEDNARODNEGA POMENA **21**

1.1 Vzroki za reformo javnega sektorja v svetu **21**

1.2 Temeljna načela reforme javnega sektorja **23**
1.2.1 Strokovnost uprave 23
1.2.2 Standardi – merila vrednotenja izvedenih nalog 25
1.2.3 Konkurenca v izvajanju storitev 29
1.2.4 Decentralizacija oseb javnega sektorja 30
1.2.5 Približevanje javnih storitev ljudem 31
1.2.6 Nadzor nad izvajanjem nalog 32

1.3 Zgodovinsko dejstvo reforme javnega sektorja v mednarodnem obsegu **33**

1.4 Primeri držav, ki so reformirale javni sektor **36**
1.4.1 Reforma javnega sektorja na Novi Zelandiji 37
1.4.2 Reforma javnega sektorja v Veliki Britaniji 38
1.4.3 Reforma javnega sektorja v Avstraliji 39
1.4.4 Reforma javnega sektorja v Kanadi 41
1.4.5 Reforma javnega sektorja v Združenih državah Amerike 41
1.4.6 Reforma javnega sektorja na Nizozemskem 42
1.4.7 Reforma javnega sektorja na Norveškem 42
1.4.8 Reforma javnega sektorja v Bolgariji in Romuniji 43

1.5 Spremembe sistema računovodenja kot pomembna sestavina reforme javnega sektorja **44**

1.6 Ocena koristi reform v javnem sektorju **48**

1.7 Zaključne ugotovitve **49**

2 RAČUNOVODENJE NA PODLAGI DENARNEGA TOKA V PRIMERJAVI Z RAČUNOVODENJEM NA PODLAGI POSLOVNIH DOGODKOV **51**

2.1 Mednarodni računovodski standardi, mednarodni standardi računovodskega poročanja in mednarodni računovodski standardi za javni sektor **51**
2.1.1 Mednarodni računovodski standardi in mednarodni standardi računovodskega poročanja 51
2.1.2 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor 52

2.2 Računovodski izkazi v javnem sektorju ob računovodenju na podlagi denarnega toka **55**

2.3 Računovodski izkazi v javnem sektorju ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov **61**
2.3.1 Bilanca stanja 62

2.3.2 Izkaz poslovnega izida 64
2.3.3 Izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev 65
2.3.4 Izkaz denarnih tokov 68
2.3.5 Predstavitev proračunskih informacij v računovodski izkazih 70
2.3.6 Pojasnila 73

2.4 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v Kanadi, Veliki Britaniji, Novi Zelandiji in Avstraliji ter računovodski izkazi v javnem sektorju teh držav 74
2.4.1 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Kanade 74
2.4.2 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Velike Britanije 80
2.4.3 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Nove Zelandije 84
2.4.4 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Avstralije 90

2.5 Raziskave informacij računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v zasebnem sektorju 92

2.6 Ocena razlik v sistemih računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov ter ocena prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v mednarodni praksi 94
2.6.1 Ocena razlik v sistemih računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov 94
2.6.2 Ocena prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v mednarodni praksi 97

2.7 Računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju 98
2.7.1 Opredelitev zavezancev in letnega poročila v slovenskem javnem sektorju 98
2.7.2 Računovodski izkazi v slovenskem javnem sektorju 99

2.8 Ocena predstavljanja računovodskih izkazov v slovenskem javnem sektorju v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami 109

2.9 Zaključne ugotovitve 113

3 USKUPINJENJE (KONSOLIDACIJA) OSEB JAVNEGA PRAVA V (SPLOŠNI) SEKTOR DRŽAVE 113

3.1 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po metodologiji ESR 95 113
3.1.1 Institucionalne (statistične) enote v ESR 95 in njihovo institucionalno zajemanje 115
3.1.2 Tokovi in stanja v ESR 95 118
3.1.3 Uskupinjenje (konsolidacija) tokov in stanj v ESR 95 121

3.2 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po metodologiji GFS 2001 121
3.2.1 Oblikovanje sektorjev in vključevanje institucionalnih enot v sistemu GFS 2001 122
3.2.2 Oblikovanje tokov in stanj v sistemu GFS 2001 126

3.3 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po IPSAS 131

3.4 Druge mednarodne izkušnje uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava 135
3.4.1 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava in računovodskih izkazov na Novi Zelandiji 135

3.4.2 Uskupinjenje (konsolidiranje) oseb javnega prava in računovodskih izkazov v Avstraliji 138

3.5 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava Republike Slovenije v (konsolidirana) poročila države 141
3.5.1 Pravne in strokovne podlage vključevanja oseb javnega prava v zaključni račun proračuna 141
3.5.2 Pravne in strokovne podlage uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava v letno poročilo oz. v računovodske izkaze 143

3.6 Ocena uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami 152

3.7 Zaključne ugotovitve 154

4 POSTOPEK USKUPINJENJA (KONSOLIDACIJE) RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V USKUPINJENA (KONSOLIDIRANA) RAČUNOVODSKA POROČILA OSEB JAVNEGA PRAVA 156

4.1 Postopki uskupinjanja (konsolidacije) računovodskih izkazov ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov 156

4.2 Metoda uskupinjanja (konsolidacije) bilančnih postavk oz. podatkov iz bilanc stanja v slovenskem javnem sektorju 157

4.3 Ugotovitev (identifikacija) bilančnih postavk kot pogoj za začetek postopka uskupinjanja (konsolidacije) 160

4.4 Notranji kontrolni sistem v računovodski funkciji 164

5 RAZISKAVA STANJA IDENTIČNOSTI KONSOLIDIRANIH PODATKOV BILANC STANJA V PROCESU PRIPRAVE KONSOLIDIRANE PREMOŽENJSKE BILANCE DRŽAVE IN OBČIN V REPUBLIKI SLOVENIJI Z EMPIRIČNO PREVERITVIJO OBSTOJA IN DELOVANJA NOTRANJIH KONTROL 167

5.1 Metodologija raziskave 168
5.1.1 Anketna raziskava 168
5.1.2 Vsebina ankete 168
5.1.3 Izhodišča za statistično obdelavo anket 170

5.2 Rezultati empirične preveritve obstoja in delovanja notranjih kontrol v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin v Republiki Sloveniji 175
5.2.1 Postopek zbiranja podatkov 175
5.2.2 Odzivnost anketirancev 175
5.2.3 Statistična obdelava rezultatov 176

5.3 Rezultati odgovorov po komponentah COSO 179
5.3.1 Rezultati odgovorov na vprašanja kontrolnega okolja 180
5.3.2 Rezultati odgovorov na vprašanja ocene tveganj 180
5.3.3 Rezultati odgovorov na vprašanja kontrolnih aktivnosti 181
5.3.4 Rezultati odgovorov na vprašanja informiranja in komuniciranja 183
5.3.5 Rezultati odgovorov na vprašanja spremljanja 184

5.4 Preveritev povezanosti med odgovori z uporabo kontingenčnih tabel 184

5.5 Zaključne ugotovitve 186

6 OVREDNOTENJE RAZISKAVE - POTRDITEV TEMELJNE HIPOTEZE IN PODHIPOTEZ 187

6.1 Potrditev prve podhipoteze in predlogi izboljšav - potencialni prevzem IPSAS v javno računovodstvo Republike Slovenije 188

6.2 Potrditev druge podhipoteze in predlogi izboljšav – potencialno vključevanje širšega obsega oseb javnega prava v konsolidirana računovodska poročila 192

6.3 Potrditev tretje podhipoteze in predlogi izboljšav – potencialna uvedba standardnega kontrolnega modela COSO v procesu konsolidacije računovodskih oz. bilančnih postavk 196

6.4 Odprte teme za prihodnje 202

SKLEP 203

LITERATURA IN VIRI 206

PRILOGE

KAZALO TABEL

Tabela 1: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov 58
Tabela 2: Skrajšana shema proračunskih in dejanskih zneskov v izkazu denarnih tokov..... 60
Tabela 3: Skrajšana shema bilance stanja 64
Tabela 4: Skrajšana shema izkaza poslovnega izida 65
Tabela 5: Skrajšana shema izkaza sprememb v čisti vrednosti sredstev na dan 31. december 20X2..... 67
Tabela 6: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov po neposredni metodi poročanja..... 70
Tabela 7: Skrajšana shema proračunskih in dejanskih zneskov v izkazu poslovnega izida – primer dodatnega stolpca 72
Tabela 8: Skrajšana shema bilance stanja 100
Tabela 9: Skrajšana shema stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev 102
Tabela 10: Skrajšana shema stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb..... 103
Tabela 11: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov..... 105
Tabela 12: Skrajšana shema izkaza računa finančnih terjatev in naložb 106
Tabela 13: Skrajšana shema izkaza računa financiranja..... 106
Tabela 14: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov..... 107
Tabela 15: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka..... 108
Tabela 16: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti 109
Tabela 17: Skrajšana shema izkaza poslovnega izida države 128
Tabela 18: Skrajšana shema izkaza drugih poslovnoizidnih tokov..... 129
Tabela 19: Skrajšana shema bilance stanja 130
Tabela 20: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov 131
Tabela 21: Prikaz javnofinančnega toka za leto 2008 in napoved za leto 2009..... 147
Tabela 22: Prikaz javnofinančnega primanjkljaja uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja za leto 2008, predhodno 2009 in napoved za 2010 ter neto izposojanje sektorja države po metodologiji ESR 95 151
Tabela 23: Stanje uskupinjenega (konsolidiranega) dolga države po podsektorjih za leto 2008, predhodno 2009 in napoved za 2010 po metodologiji ESR 95 152
Tabela 24: Shema konsolidirane premoženjske bilance države in občin 160
Tabela 25: Shema prve, druge in tretje ravni uskupinjenja KPBDO[1] na dan 31. 12. 2008 v EUR..... 162
Tabela 26: Prikaz vpliva metodološkega popravka na splošni sklad države na dan 31. 12. 2008 v EUR 163
Tabela 27: Širina intervala zaupanja Δp izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p, pri 90 % zagotovilu (N = 1879, n =205) 176
Tabela 28: Širina intervala zaupanja Δp izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih posrednih uporabnikov (90 % interval zaupanja, (N = 1513, n =145) 177
Tabela 29: Širina intervala zaupanja Δp izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih neposrednih uporabnikov (90 % interval zaupanja, N = 331, n =57) . 177
Tabela 30: Koeficient variacije izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih celotnega vzorca (N = 1879, n =205)..... 178
Tabela 31: Koeficient variacije izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih posrednih uporabnikov (N = 1513, n =145) 178

Tabela 32: Koeficient variacije izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih neposrednih uporabnikov (N = 331, n =57) 178

KAZALO SLIK

Slika 1: Vključevanje institucionalnih enot v (splošni) sektor države na podlagi ESR 116
Slika 2: Temeljna računovodska enačba povezanosti začetne in končne bilance 119
Slika 3: Javni sektor po sistemu GFS 2001 125
Slika 4: Struktura analitičnega okvira sistema GFS 2001 127
Slika 5: Struktura javnega sektorja v Avstraliji 139

UVOD

Opredelitev ožjega znanstvenega področja

Temeljni razliki med poslovanjem oseb javnega prava in poslovanjem oseb zasebnega prava, tj. razliki v

- namenu obstajanja in
- načinu financiranja dejavnosti,

bosta obstajali vselej. Medtem ko se osebe zasebnega prava praviloma ustanavljajo z namenom pridobivanja dobička oz. večanja kapitala, se osebe javnega prava ustanavljajo z namenom ponujanja storitev državljanom. Medtem ko se poslovanje prvih financira na trgu, se poslovanje drugih financira pretežno iz proračuna. Torej: medtem ko je cilj poslovanja prvih doseganje čim večjega dobička, bi moral biti cilj poslovanja drugih čim boljša storitev javne službe ob čim nižjih stroških in enaki kakovosti.

Za namene zunanjega poročanja se poslovanje enih in drugih pravnih oseb izkazuje v računovodskih izkazih kot sestavnih delih letnih poročil. Prav to področje daje naslednje pomembne razlike med osebami zasebnega in javnega prava:

- osebe zasebnega prava imajo predpisana in uzakonjena pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu že desetletja tako v mednarodnem obsegu z mednarodnimi računovodskimi standardi kot v nacionalnih gospodarstvih, npr. v Sloveniji s slovenskimi računovodskimi standardi;
- pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu oseb javnega prava nimajo tradicije, v mednarodnem merilu niso poenotena in praviloma niso uzakonjena v nacionalnih predpisih.

Mednarodno sprejete strokovne podlage za računovodstvo v javnem sektorju, na katerih temeljijo računovodski izkazi oz. računovodsko poročanje, so:

- International Public Sector Accounting Standards – Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (v nadaljevanju: IPSAS) in
- Manual on Government Finance Statistics – Priročnik za namene državne finančne statistike.

Prvi mednarodni priročnik za namene državne finančne statistike je izdal Mednarodni denarni sklad leta 1986. Temeljil je na predhodni angleški, francoski in španski verziji, ki so jih uporabljali v nacionalnih vladah, centralnih bankah in centralnih statističnih uradih. Podlage za izdajo tega priročnika v letu 1986 so bili številni viri, A System of National Accounts (SNA) iz leta 1968, Classification of the Functions of Government iz leta 1980, European System of Integrated Economic Accounts (ESA) iz leta 1971 ter mnogi drugi viri in priporočila iz preko sto držav.

Prenovljeni Priročnik za namene državne finančne statistike iz leta 2001 prikazuje posebni statistični makroekonomski sistem kot podlago za fiskalne analize. Njegov prvotni namen je v zagotavljanju primerljivih konceptualnih in računovodskih usmeritev, primernih za analize in vrednotenje v fiskalni politiki, zlasti glede uspešnosti izvajanja nalog v (splošnem) sektorju države in v ostalem javnem sektorju katerekoli države. Analitiki javnih financ tradicionalno uporabljajo fiskalno statistiko za analize velikosti javnega sektorja, investicij, varčevanja, vplive fiskalne politike na ekonomijo, uporabo virov, monetarne pogoje, davčna bremena, v porastu pa so tudi ocene uspešnosti porabe sredstev in vpliv na čisto vrednost sredstev/dolga, vrednost presežka/primanjkljaja in zahteve do vlade, vključujoč npr. obveznosti za socialno zavarovanje (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. Viii–2).

Prenovljeni Priročnik za namene državne finančne statistike iz leta 2001 zagotavlja statistikom, politikom in analitikom študij o finančnem delovanju, finančne pozicije in likvidnostne situacije na konsistenten in sistematičen način.

Priročnik iz leta 2001 deli javni sektor na dva podsektorja:

- (splošni) sektor države in
- javne družbe.

(Splošni) sektor države se deli na:

- sektor centralne države,
- pokrajinsko upravo in
- lokalno upravo.

Javne družbe se delijo v:

- finančne javne družbe in
- nefinančne javne družbe.

Ker se ekonomsko okolje med državami pomembno razlikuje, države sprejemajo v svoje nacionalne predpise delne zahteve državne finančne statistike. Prioritete se praviloma določajo z nacionalnimi predpisi glede na potrebe in težave v posameznih državah. Implementacija integriranega sistema, predstavljenega v prenovljenem Priročniku za namene državne finančne statistike iz leta 2001, v nacionalne sisteme bi zahtevala prilagajanje okolja, zlasti računovodskega sistema. Pomembno se je zavedeti, da je sistem namenjen predvsem statističnemu poročanju, katerega osnova so računovodski izkazi, v katerih so vsi podatki predstavljeni kot tokovi ali stanja.

Tokovi so opredeljeni kot denarni izraz ekonomskih dejanj v osebi javnega prava in kot denarni izraz drugih dogodkov, ki vplivajo na ekonomsko stanje osebe javnega prava v periodičnem obdobju. Stanja odsevajo stanja sredstev in obveznosti v določenem trenutku

ter vplivajo na čisto vrednost sredstev, ki je enaka razliki med vsemi sredstvi, zmanjšani za vse obveznosti. Evidentirani tokovi in stanja so v sistemu integrirani, kar pomeni, da so vse spremembe v stanjih popolno izkazane tudi v tokovih.

Tokovi so klasificirani v (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 23–26):

- posle, tj. interakcije med dvema pravnima osebama ob medsebojnem soglasju ali posli znotraj pravne osebe, ki jih je analitično koristno obravnavati kot posle (npr. tok inventarja v proizvodnjo);
- druge poslovnoizidne tokove, tj. spremembe v obsegu ali vrednosti sredstev ali obveznosti, ki niso rezultat poslov pravne osebe.

Računovodska pravila imajo v sistemu državne finančne statistike posebni pomen: podatki, ki jih generira sistem, morajo zagotavljati skladnost s sprejetimi standardi za pripravo ekonomske statistike.

Sprejeta so naslednja računovodska pravila (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 27–34):

- dvostavno knjigovodstvo;
- bilanca stanja je uskupinjenje (konsolidacija) sredstev, obveznosti in čiste vrednosti sredstev osebe javnega prava ali sektorja; velja temeljna splošna enakost, da je vrednost vseh sredstev enaka vrednosti vseh obveznosti, povečani za čisto vrednost sredstev;
- vsi tokovi in dogodki, menjave, prenos ali odpis ekonomske vrednosti so evidentirani po času nastanka dogodka, zato tudi vsi nedenarni posli v statističnih poročilih temeljijo na tej osnovi; prednosti tega pristopa so v skladnosti časa evidentiranja s časom nastanka aktualnega toka, v možnosti najboljše ocene makroekonomskega vpliva vladne fiskalne politike, v najbolj izčrpni informaciji in integraciji tokov s spremembami v bilanci stanja;
- vsi tokovi in stanja so vrednoteni po tekočih tržnih cenah;
- velja pravilo najmanjše vrednosti prihodkov in največje vrednosti odhodkov;
- podatki, ki se predstavljajo za skupino oseb javnega prava, so uskupinjeni (konsolidirani); statistika (splošnega) sektorja države in vsakega njegovega podsektorja se predstavlja uskupinjeno (konsolidirano); kadar se predstavljajo tudi osebe javnega prava ostalega javnega sektorja, morajo biti podatki javnih družb predstavljeni na dva načina: kot ločen sektor in skupaj z osebami javnega prava (splošnega) sektorja države;
- naključja med sredstvi in obveznostmi niso evidentirana, čeprav so lahko pomembna postavka (npr. unovčenje poroštev).

Računovodske smernice se v prenovljenem Priročniku za namene državne finančne statistike iz leta 2001 podrejajo predvsem potrebam državne finančne statistike. Ta se spreminja, kajti (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 3–5):

- medtem ko je priročnik iz leta 1986 temeljil na vodenju računovodstva v javnem sektorju na podlagi denarnega toka, temelji prenovljeni priročnik iz leta 2001 na podlagi poslovnih dogodkov, kar pomeni, da so nedenarne postavke, ki so bile prej predstavljene z memorandumom, sedaj popolno integrirane;
- prvotno so bili dolžniški vrednostni papirji vrednoteni po ceni na dan unovčenja, ki je lahko bila drugačna od nominalne in od tržne vrednosti, v prenovljenem priročniku pa so vsi tokovi, sredstva, obveznosti in čista vrednost sredstev vrednoteni po tržni vrednosti;
- medtem ko je priročnik iz leta 1986 v bilanco stanja vključeval samo določene postavke obveznosti, je bilanca stanja iz prenovljenega priročnika popolna ter vključuje vsa stanja finančnih sredstev, nefinančnih sredstev, obveznosti in čiste vrednosti sredstev;
- drugače kot v priročniku iz leta 1986, v katerem se je analitično ogrodje osredotočalo na posamične bilancirane postavke in celotni presežek oz. primanjkljaj, so v prenovljeni priročnik vnesene mnoge nove bilančne postavke, glede na to pa lahko vsebujejo analize sektorja države ali drugega javnega sektorja različne premisleke.

Prenovljeni priročnik iz leta 2001, namenjen državni finančni statistiki, temelji na računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov z vsemi spremljajočimi posledicami, ki jih to načelo prinaša.

Mednarodno poenotenje računovodskega poročanja oseb javnega prava se je začelo uveljavljati tudi z razvojem IPSAS.

Odbor pri Mednarodni zvezi računovodij je ustanovil Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor z namenom, da razvije visokokakovostne računovodske standarde za uporabo v javnem sektorju po vsem svetu zlasti zaradi popolnega in kakovostnega računovodskega poročanja, pri čemer (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 5):

- se javni sektor nanaša na nacionalne vlade, pokrajinske uprave in lokalne uprave ter pripadajoče osebe javnega prava, tj. agencije, svete, komisije in podjetja;
- se želi z računovodskimi poročili ugoditi potrebam uporabnikov po posebnih informacijah.

Namen izdanih IPSAS je (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 5):

- podpora v pripravi profesionalnih računovodskih izkazov v osebah javnega prava;
- uporaba najboljše prakse in najučinkovitejših metod na obravnavanih področjih;
- pomoč pri približevanju mednarodnih in nacionalnih standardov v državah tako, da se po vsem svetu poviša kakovost in zmanjša tveganje neobveščenosti, ki jo lahko dajejo računovodski izkazi;
- dati zainteresiranim možnost sodelovanja v razvoju standardov;
- publiciranje drugih dokumentov, ki zagotavljajo smernice in izkušnje na področju računovodskih izkazov.

Z IPSAS se dosegata konsistentnost in primerljivost računovodskih informacij v različnih pravnih sistemih. Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor zato spodbuja vlade in nacionalne institucije, pristojne za izdajanje standardov, da s svojimi komentarji k predlogom sodelujejo v razvoju teh standardov.

IPSAS temeljijo na mednarodnih standardih računovodskega poročanja in mednarodnih računovodskih standardih, ohranjajo računovodske postopke in tudi izvirni tekst teh standardov, kadarkoli je to utemeljeno, hkrati pa razvijajo področja, ki v mednarodnih računovodskih standardih niso vsebovana (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 18–19). Ločeno in kot samostojna celota je razvit mednarodni standard za računovodsko poročanje na podlagi denarnega toka, namenjen osebam javnega prava, ki vodijo računovodenje na podlagi denarnega toka.

Mednarodno sprejete strokovne podlage za vzpostavitev računovodskih sistemov v javnem sektorju, ki so se od leta 2001 razvijale predvsem zaradi:
- potreb po popolni in verodostojni informiranosti,
- potreb po preglednosti poslovanja ter
- zahtev po smotrni uporabi davkoplačevalskega denarja,
- zahtev po korektnih in strokovnih podlagah za statistične analize,

so pripomogle k pomembnim spremembam v osnovi, namreč k preobratu računovodenja na podlagi denarnega toka v računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov. Prav ta prehod so že opravili javni sektorji nekaterih razvitih držav, med njimi uspešno Nova Zelandija, Avstralija in Velika Britanija.

V Sloveniji je od leta 1999 v veljavi zakon o javnih financah (v nadaljevanju: ZJF), od leta 2000 pa zakon o računovodstvu (v nadaljevanju: ZR). Podzakonski akti, sprejeti v skladu z določbami omenjenih zakonov, in zakona sama so osnova računovodenja v slovenskem javnem prostoru in s tem osnova, na kateri temeljijo računovodski izkazi. Nobeden od sprejetih zakonov se v določbah o računovodenju ne sklicuje na uporabo IPSAS in ne na uporabo Priročnika za namene državne finančne statistike iz leta 2001. ZR se sklicuje na uporabo slovenskih računovodskih standardov, razen za primere, ko je z njim oz. podzakonskimi akti, sprejetimi na njegovi podlagi, določeno drugače.

ZJF v 3. členu opredeli slovenski javni sektor. Sestavljajo ga neposredni in posredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

V 89. členu ZJF določi uporabo ZR za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil, razen če zakon o javnih financah ne določa drugače. Na podlagi istega člena je minister, pristojen za finance, predpisal računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig ter izdelavo poročil za državni in občinske proračune, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in ZR.

V ZJF je opredeljen zaključni račun proračuna (države, občin) ter zahtevana priprava letnega poročila za neposredne in posredne uporabnike.

Pri tem je po 96. členu ZJF zaključni račun proračuna akt države oz. občine, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oz. občine za preteklo leto, zajema pa tudi obrazložitev zaključnega računa, katere sestavni del so podatki iz bilance stanja in pojasnilo odstopanj.

Za opredelitev letnega poročila se ZJF sklicuje na ZR, ta pa določa, da je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazom in poslovnega poročila (21. člen). ZR pa pojma zaključni račun (proračuna) ne omenja, kakor ga tudi ne omenja pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Vsebino zaključnega računa proračuna (državnega, občinskih) podrobneje določa navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Po določbah 4. člena navodila je zaključni račun proračuna sestavljen iz:

1. *splošnega dela, tj.:*

- bilanca prihodkov in odhodkov,
- račun finančnih terjatev in naložb ter
- račun financiranja

z obrazložitvami (7. člen navodila):

- makroekonomskih izhodišč, na osnovi katerih je bil pripravljen proračun, in sprememb makroekonomskih gibanj med letom,

- realizacij prejemkov in izdatkov proračuna, proračunskega presežka ali primanjkljaja in zadolževanja proračuna z obrazložitvijo pomembnejših odstopanj,
- vključevanja novih obveznosti v proračun po morebitnem sprejetem zakonu ali odloku in ukrepih za uravnoteženje proračuna,
- sprememb sredstev za neposredne uporabnike med letom,
- sprememb med sprejetim in veljavnim proračunom,
- porabe sredstev proračunske rezerve ter
- porabe sredstev splošne proračunske rezervacije;

2. *posebnega dela, tj. realiziranih finančnih načrtov neposrednih uporabnikov,*

z obrazložitvami (9. člen navodila):

- posameznih vrst izdatkov, pri čemer se posebej poudari obrazložitev posameznih vrst namenskih sredstev,
- večjih odstopanj med sprejetim in realiziranim finančnim načrtom,
- prenosa neporabljenih namenskih sredstev iz preteklega leta,
- plačil neporavnanih obveznosti iz preteklih let,
- vključitve novih obveznosti v finančni načrt neposrednega uporabnika ter
- višin izdanih in unovčenih poroštev ter izterjanih regresnih zahtevkov iz poroštev iz pristojnosti neposrednega uporabnika.

Obvezne sestavine zaključnega računa proračuna so po 6. členu navodila še obrazložitve:

- izvajanja načrta razvojnih programov;
- podatkov iz bilance stanja, kot določa 12. člen navodila;
- obvladovanja likvidnosti sistema enotnega zakladniškega računa in
- pri državnem proračunu tudi posebne tabelarne priloge.

Če primerjamo vsebino *splošnega dela zaključnega računa proračuna* z zahtevano vsebino *računovodskega poročila,* tj. sestavnega dela *letnega poročila* po 4. členu pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ugotovimo, da po 6. členu pravilnika računovodsko poročilo sestavljajo:

- bilanca stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov ter
- pojasnila.

Pojasnila k bilanci stanja po 7. členu so:

- pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil ter
- druga pojasnila, določena s pravilnikom.

Pojasnila oz. obvezni prilogi k izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov sta po 9. členu pravilnika:

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter
- izkaz računa financiranja,

kar predstavlja v splošnem delu zaključnega računa proračuna *enakovredne izkaze.*

Po 13. členu pravilnika so obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov še:

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov na podlagi denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

Pojasnila k izkazom po 15. členu pravilnika torej predstavljajo obvezne priloge in obsežne, dodatne računovodske informacije, ki jih zahteva 26. člen pravilnika (npr. sodila, metode vrednotenja ter druge različne podatke in razlage).

Vodenje računovodstva posrednih uporabnikov proračuna, če so ti hkrati tudi določeni uporabniki, je poleg ZR predpisano tudi s slovenskimi računovodskimi standardi – SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, SRS 35 pa opredeljuje računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb.

Na podlagi ZR sprejeti pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava določa izkazovanje javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov, odhodkov in drugih izdatkov, sredstev ter obveznosti do virov sredstev proračunov, neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna ter ostalih oseb javnega prava.

Vrednotenje oz. merjenje prihodkov in odhodkov ter prejemkov in izdatkov, povezanih s finančnimi naložbami in najemanjem posojil, določa pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.

Uskupinjenje (konsolidacija) premoženjskih stanj oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju (bi) se (moralo) zrcali(ti) v verodostojni premoženjski bilanci države in občin, ki se sestavi po predpisanih določbah pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. Toda, ali je mogoče verodostojno poročati o premoženju države, ne da bi bile sistematično izdelane strokovne podlage za poročanje, vrednotenje, evidentiranje, uskupinjevanje za vsako posamezno raven delovanja oseb javnega prava v javnem sektorju, ki se vključuje v konsolidirano bilanco države?

Vsa mednarodna strokovna stališča so v zadnjih letih v izhodišče svojih usmeritev postavila računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov zaradi pozitivnih učinkov takšnega pristopa, med katere sodita zlasti potreba in zahteva po popolni informiranosti uporabnikov finančnih poročil. V strokovni literaturi zasledimo, da so nekatere države temu vzoru že sledile, npr. Velika Britanija, Nova Zelandija, Avstralija in Kanada (npr. Public Finance Amendment Act 2004 na Novi Zelandiji, Public Finance and Audit Regulation 2000 v Avstraliji, Modernisation of Accounting Directives/ias Infrastructure 2004 v Veliki Britaniji, Accrual Accounting Transition Protocol 2000 v Kanadi).

Pogled v pravne podlage oz. računovodske usmeritve za slovenski javni sektor kaže, da je že predpise terminološko in vsebinsko težko razumeti, npr.:

- za proračun (države in občin) se pripravlja zaključni račun, ki ga v splošnem delu sestavljajo izkazi, tj. bilanca prihodkov in odhodkov, račun terjatev in naložb ter račun financiranja, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki … – tako ZJF v 96. členu; pri tem pa je nesporno, da je lahko izkaz poslovnega izida (državnega) proračuna sestavljen iz izkazov (neposrednih) uporabnikov proračuna, ki pripravljajo letna poročila, katerih obvezni del je tudi izkaz prihodkov in odhodkov;
- zahtevano obrazložitev podatkov iz bilance stanja je mogoče opraviti le, če poprej bilanco stanja sestavimo (analogno kot pri izkazovanju poslovnega izida so bilance stanja za neposredne (in posredne) uporabnike predpisane z letnimi poročili), zato predpostavljamo, da ne bi smelo biti ovire za pripravo bilance stanja splošnega sektorja države;
- če predpostavimo, da bilanco stanja (proračuna) države v slovenskem javnem prostoru nadomešča predpisana »premoženjska« bilanca države, je treba prej opraviti uskupinjevanje (konsolidacijo) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih, kar zahteva poenotene računovodske usmeritve v osebah javnega prava, ki se vključujejo v uskupinjevanje (konsolidacijo); pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin sicer postopek uskupinjevanja (konsolidacije) predpisuje, lahko pa mu očitamo, da (mu) manjka nekaj temeljnih opredelitev:

- določbe o obvladujočih in odvisnih osebah javnega prava,
- način izvajanja nadzora obvladujočih oseb javnega prava,
- pojasnilo o »razliki, knjiženi na poslovni sklad«, ki od člena do člena preveva celotni pravilnik o konsolidaciji,
- nanašajoč se na predhodno ugotovitev, kontrolni postopek resničnosti in poštenosti, tj. verodostojnosti uskupinjenih (konsolidiranih) bilančnih postavk.

Na računovodska poročila oseb javnega prava so neposredno vezana revizijska poročila tako računskega sodišča kot notranjih državnih revizorjev. Ali je ob predstavljenih nacionalnih računovodskih usmeritvah za javni sektor, ki bi morale zagotavljati osnovo za vzpostavitev notranjih kontrol, te mogoče učinkovito vzpostaviti in ali je revizijo zakonitosti poslovanja kot pomembno revizijo v javnem sektorju na tem področju mogoče izvesti, pa so naslednja odprta vprašanja.

Strokovni članki, študije in ekspertize vodijo do zaključka, da slovenski javni prostor ni osamljen primer, saj so za zdaj samo vlade redkih držav sistematično sledile prehodu računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov.

Temeljna hipoteza in podhipoteze

Iz zakonskih podlag, ki slovenskim osebam javnega prava predpisujejo pripravo računovodskih izkazov, je sicer razvidno, da se računovodenje, enako kot priprava in izvajanje proračuna, vodi na podlagi denarnega toka. A predpisi tudi določajo, da del uporabnikov enotnega kontnega načrta za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava evidentira računovodske podatke na podlagi poslovnih dogodkov. Prav tako proračunski uporabniki pripravljajo bilance stanja, k računovodskim izkazom pa so dolžni priložiti zahtevne in obsežne obrazložitve. ZR v 2. členu napoti celo na uporabo slovenskih računovodskih standardov. Na takšnih zakonskih zahtevah je mogoče potrditi, da se računovodenje ne izvaja zgolj na denarnem toku, ampak je sistem modificiran, saj vsebuje elemente, značilne za računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov. V državni zbor Republike Slovenije se vsaki dve leti predloži uskupinjena (konsolidirana) premoženjska bilanca države in občin, kar dodatno potrjuje elemente računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov, saj premoženja ni mogoče ugotoviti zgolj z denarnim tokom. Ali je potemtakem dvom o popolnosti informacij, ki jih zagotavljajo takšni računovodski izkazi, odveč?

Temeljna hipoteza doktorske disertacije je, da *sedanje strokovne in pravne podlage v slovenskem javnem računovodstvu uporabnikom ne zagotavljajo popolnih informacij v računovodskih izkazih oseb javnega prava, ki se uskupinijo (konsolidirajo) na raven (splošnega) sektorja države.*

Prva podhipoteza

V izhodišče se postavlja vzpostavitev računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov zaradi potreb po popolnejši informativni vrednosti računovodskih izkazov za uporabnike. Postopne reforme v javnih sektorjih nekaterih držav v zadnjih dvajsetih letih, znane kot t. i. new public management, so pri tem cilju težile k prevzemanju izkušenj upravljanja iz zasebnega v javni sektor.

Integralni del reform v javnem sektorju Nove Zelandije, ki je prva uvedla popolne računovodske izkaze države (angl. *whole-of-government financial statements*), tvorita računovodenje in izvajanje proračuna na podlagi poslovnih dogodkov. Ta sistem je bil sprva uveden v posamezna ministrstva, šele nato popolno za vlado kot celoto. Vrednotenje uspešnosti reform v tej državi pomeni ugotavljanje njihovega prispevka k uspešnejšemu in učinkovitejšemu (splošnemu) sektorju države (Pallot, 2002, str. 181).

Pri tem je upoštevana korist informacij, ki jo daje računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov. Za njegovo resnično uporabo pa ni potrebno le poznavanje razlik med njim in računovodenjem na podlagi denarnega toka, ampak tudi uporaba informacij, ki izhajajo iz računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov ter omogočajo uspešnejše in učinkovitejše aktivnosti v javnem sektorju (Hepworth, 2002, str. 143).

Da so računovodstvo in računovodski izkazi bistveni za uspešno in učinkovito delovanje demokratičnega sistema vladanja, ker imajo pomembno vlogo v odgovornosti vlade do ljudi, gospodarstva, socialnih in političnih odločitev, so ugotavljali tudi v Združenih državah Amerike (Allen & Chan, 2002, str. 32–34), kjer so že 1999. leta izvedli nekatere spremembe na ravni poročanja za (splošni) sektor države in na lokalni ravni. Z izboljšanjem vsebine poročil, temelječih na računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov, so ta zagotovila upravam diskusije in analize državnih finančnih aktivnosti ter osnovne računovodske izkaze, v katerih se kot ključni izkazujejo tako sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki kakor tudi presežki in izgube.

Vlade v državah, ki so v javnem sektorju opravile prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, je vodila predvsem odgovornost za predložitev transparentnega in učinkovitega sistema javnih financ svojim državljanom. Jasno vladanje v zasebnem in javnem sektorju je predpogoj za koristi modernega gospodarstva, rast trgovine in investicij. Računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, zasnovano na računovodskih standardih za zasebni sektor, vključuje tudi dolgoročno načrtovanje proračuna. Prvič, prihodki se pripoznajo, ko so storitve opravljene, in ne, ko je evidentiran prejemek. Odhodki se pripoznajo, ko so porabljeni ekonomski viri, in ne tedaj, ko je opravljeno denarno plačilo. Ko vlada sprejme storitve, se tudi o vzporednih obveznostih poroča kot o stroških tekočega obdobja in kot o obveznostih v bilanci stanja. Drugič, vse ekonomske zmogljivosti so razkrite v bilanci stanja kot sredstva. Tretjič, vse vladne obveznosti za sprejete storitve ali prevzete obveznosti so razkrite v bilanci stanja, tudi če niso bile vključene v načrtovanje proračuna (Matheson, 2002, str. 45–46).

Gledano mednarodno, v evropskem prostoru, pa ni mogoče trditi, da je novi javni menedžment, ki pomembno temelji tudi na popolnih računovodskih informacijah,

zagotovljenih z računovodenjem na podlagi poslovnih dogodkov, samoumevno sprejet ali vsaj na dobri poti, da to slej ko prej postane. »Računovodstvo in poročanje še vedno predstavljata resno slabost v večini držav Srednje in Vzhodne Evrope. V mnogih državah proračunska klasifikacija ni usklajena z mednarodnimi standardi, tj. s sistemom državne finančne statistike 2001 (v nadaljevanju: sistem GFS 2001) in COFOG (Classification of Functions of the Government). Značilno, računovodski standardi niso usklajeni z mednarodno prakso. Zunanje revizije ne dajejo mnenj o državnih računih, ki bi potrjevala skladnost z mednarodnimi standardi. V nekaterih državah so resni zastoji v poročanju o izvajanju proračuna« (Richard, 2002, str. 104).

Države, ki so prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka v sistem poslovnih dogodkov v javnem sektorju že opravile oz. ga postopno izvajajo, npr. Nova Zelandija, Avstralija in Velika Britanija, so s svojimi izkušnjami prispevale k mednarodni izvedbi teh sprememb. Decembra leta 2003 je Odbor za javni sektor pri Mednarodni zvezi računovodij izdal prenovljeno poglobljeno poročilo, t. i. Study 14 – Transitional to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. V njemj združuje najboljšo do sedaj znano prakso izvedbe procesa prehoda, ki zadeva skupna področja, računovodske elemente (sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke) ter posebna področja (finančni instrumenti, obveznosti do zaposlencev, socialno politiko …). Študija razkriva področja in pristope k prehodu iz enega v drugi sistem ter temelji na domnevi, da računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov vključuje, dopolnjuje in veča informativno vrednost sistema denarnega toka ter ugotavlja koristi za notranje in zunanje uporabnike. Poročanje, zasnovano na podlagi poslovnih dogodkov, izkazuje, kako država financira svoje aktivnosti in se sooča s svojimi denarnimi zahtevami, dopušča uporabnikom, da vrednotijo vladno sposobnost financiranja, njenih aktivnosti in soočanja z njenimi obveznostmi, izkazuje finančno pozicijo in spremembe v njej, vladi zagotavlja priložnost, da predstavi uspešnost upravljanja s finančnimi viri, poročanje pa je uporabno tudi v vrednotenju izvajanja nalog (angl. *performance*) vlade v smislu obvladovanja stroškov, učinkovitosti in izvajanja nalog (Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities - Study 14, 2003, str. 7).

S prvim raziskovalnim vprašanjem *(RV1)* smo se vprašali, v čem daje računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov v javnem sektorju večjo informativno vrednost kot računovodenje na podlagi denarnega toka. Po pregledu izbranih IPSAS, zakonov, vladnih in strokovnih poročil ter publikacij držav, ki so prešle na novi način računovodenja, člankov raziskav v javnem in zasebnem sektorju smo postavili *prvo podhipotezo*: *Računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov v javnem sektorju daje v primerjavi z računovodenjem na podlagi denarnega toka uporabnikom računovodskih izkazov večjo informativno vrednost. Če nacionalni predpisi ne zagotavljajo računovodskih izkazov z zadostno informativno vrednostjo v javnem sektorju, je primerno uvesti IPSAS.*

Analizirali smo razlike v računovodenju na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov v javnem sektorju ter izdelali seznam prednosti oz. področij, zaradi katerih dajejo računovodski izkazi na podlagi poslovnih dogodkov popolnejše informacije uporabnikom računovodskih izkazov.

Na primeru slovenske nacionalne računovodske pravne podlage za javni sektor in objavljenih računovodskih izkazov ob tezi, da ti ne zagotavljajo popolnih informacij, ker ne temeljijo (posredno) na IPSAS, katerih osnova je računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, smo raziskali, ali bi lahko bila njihova informativna vrednost ob uvedbi IPSAS večja.

Druga podhipoteza

Naslednje področje raziskave v disertaciji so osebe javnega prava, ki se združujejo v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze (splošnega) sektorja države, tj. obvladujočih in odvisnih oseb javnega prava.

Državna finančna statistika razvršča osebe javnega prava na institucionalne enote. »Institucionalna enota je ekonomska enota, ki je opravilno sposobna v svojih pravicah, lastništvu nad sredstvi, prevzemanju obveznosti, vstopanju v ekonomske aktivnosti in v poslovanju z drugimi enotami« (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 8). Hkrati pa državna finančna statistika razvršča institucionalne enote oz. osebe javnega prava v sektorje. Javni sektor tako deli na splošni vladni sektor, tj. centralna, regionalna in lokalna vlada, ter na javne družbe, tj. javnofinančne in nefinančne javne družbe (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 10–15).

Načelno državna finančna statistika zajema vse enote, ki pomembno vplivajo na fiskalne politike. Fiskalna politika se izvaja za enote, ki se popolno podrejajo ekonomskim funkcijam vlade, kot so npr. ministrstva. Poleg teh enot pa fiskalna politika vključuje tudi komercialne enote, ki so v lasti države ali jih ta nadzoruje, npr. državne železnice. To so javne družbe, ki ne predstavljajo enot države, lahko so pa vključene v državno statistiko (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 6–7).

Podobno sektorsko delitev zagovarjajo tudi IPSAS. »Javni sektor vključuje nacionalne, regionalne (npr. province, regije, teritorije) in lokalne uprave (npr. mesta) ter njihove sestavne dele (npr. ministrstva, agencije, odbore, komisije), razen če ni določeno drugače« (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2005, str. 15). Kontrola je moč obvladovanja finančne in operativne politike druge enote zaradi koristi, ki izhajajo iz njenega delovanja. Odvisna enota je enota, ki je pod kontrolo druge enote. Obvladujoča enota je enota, ki kontrolira eno ali več drugih enot (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2005, str. 25).

Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi so v javnih sektorjih realnost. Obstaja pa vprašanje, katere osebe javnega prava se vključujejo v uskupinjenje (konsolidacijo). Zvezni računovodski izkazi Nove Zelandije morajo vključevati vsa podjetja v lasti države (angl. *state-owned enterprises*) in zvezne enote (angl. *crown entities*) na osnovi (združevanja/izločanja) postavke za postavko (angl. *line-by-line basis*) … Konti morajo biti predstavljeni tudi po segmentih po (Eliminations Framework for Implementing Full Consolidation Required by FRS 37, 2002, str. 3):

- ključni osebi javnega prava na zvezni ravni (npr. po ministrstvih),
- podjetjih v lasti države in
- osebah javnega prava na zvezni ravni.

Že z računovodskim standardom 127 iz julija 2004 – Consolidated and Separate Financial Statements – je bila določena strokovna podlaga uskupinjenja (konsolidacije) računovodskih izkazov tudi v javnem sektorju Avstralije. Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi morajo vključevati vse odvisne osebe obvladujočih oseb javnega prava. Predpostavlja se, da kontrola obstaja, ko ima obvladujoča oseba javnega prava v odvisni (ne)posredno več kot polovico glasovalne moči, razen če se v izjemnih primerih ne izkaže, da takšno lastništvo ne zagotavlja kontrol.

Slovenska vlada po 93. in 94. členu ZJF vsaki dve leti pripravi uskupinjeno (konsolidirano) premoženjsko bilanco države in občin, ki vključuje tudi pokojninsko in zdravstveno blagajno, ter jo predloži državnemu zboru. Če bi v sektorskem razumevanju predstavljala »država« centralno vlado in »občine« lokalno upravo, pa slovenski pravni red nič ne omenja odvisnih in obvladujočih oseb javnega prava, katerih računovodski izkazi se uskupinijo (konsolidirajo), kot to izhaja iz tuje literature. Slovenska vlada se je zavedala problema. »V naslednjih letih bo treba v skladu s sprejeto strategijo razvoja javnega sektorja […] dodelati tudi metodologijo (ne)uvrščanja enot javnega sektorja med proračunske uporabnike« (Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin, 2003, str. 6).

Naslednje raziskovalno vprašanje *(RV2)* se je glasilo: Ali uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkaz z vključenimi osebami javnega prava pri nas zajame vse tiste institucionalne enote, kot jih za isti sektor zajame evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov iz leta 1995 oz. prenovljeni Priročnik za namene državne finančne statistike iz leta 2001? Postavili smo *drugo podhipotezo: Kriterij vključevanja (ne)posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter obeh blagajn v uskupinjeno (konsolidirano) premoženjsko bilanco države in občin ne zagotavlja mednarodno primerljivega vključevanja institucionalnih enot ter s tem popolnosti konsolidiranega računovodskega izkaza.*

V tem delu smo raziskavo usmerili v preveritev izpolnjevanja pogojev odvisnih in obvladujočih oseb javnega prava, ki naj bi se kot takšne po sistemu GFS 2001, IPSAS in tudi izsledkih tuje literature vključevale v uskupinjeno (konsolidirano) premoženjsko bilanco, obseg njihovega vključevanja in posledice, če je vključevanje pomanjkljivo.

Tretja podhipoteza

Zadnje področje proučevanja je bilo usmerjeno v postopek uskupinjevanja (konsolidiranja) s poudarkom na zagotavljanju verodostojnih podatkov, ki vstopajo v uskupinjevanje (konsolidacijo).

V sistemu GFS 2001 so podatki za skupino enot uskupinjeni (konsolidirani). Pri tem so posebej uskupinjeni (konsolidirani) podatki za (splošni) sektor države in za vsak njegov podsektor. Uskupinjenje (konsolidacija) vključuje izločitev vseh poslov in terjatveno-obveznostnih razmerij med osebami javnega prava, ki vstopajo v uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek. Pri tem se poslu ene osebe javnega prava poišče par istega posla druge osebe javnega prava in oba posla se izključita, npr. pri zadolževanju glavnica kot terjatev oz. obveznost in pripadajoče obresti kot prihodek oz. strošek (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 33).

IPSAS posvečajo uskupinjevanju (konsolidaciji) celoten standard, tj. IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi.

Že leta 2005 je IPSAS 6 v 39. točki (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2005, str. 172) določal korake, potrebne, da je računovodski izkaz za skupino izdelan tako, kot če bi šlo za eno samo osebo javnega prava:

- znesek naložbe obvladujoče organizacije v vsako odvisno organizacijo in delež čiste vrednosti sredstev obvladujoče organizacije v vsaki odvisni se izločita;
- deleži v čistem presežku ali primanjkljaju uskupinjenih (konsolidiranih) odvisnih organizacij so za periodično obdobje identificirani in prilagojeni glede na čisti presežek ali primanjkljaj organizacije zaradi pripisa čistega presežka ali čistega primanjkljaja lastnikom odvisne organizacije;
- deleži v kapitalu uskupinjenih (konsolidiranih) odvisnih organizacij se identificirajo in predstavijo ločeno od obveznosti in vrednosti kapitala obvladujočih organizacij.

Države, ki so opravile prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, imajo za obvladovanje tega problema načelno zakonske predpise in z njimi sprejete (računovodske) standarde najboljše prakse. Npr. zakon o javnih financah Nove Zelandije določa, da »mora proračun, takoj ko je to mogoče po zaključku vsakega finančnega leta, pripraviti letne konsolidirane računovodske izkaze za to finančno leto« (Public Finance Amendment Act, 2004, čl. 9).

Nova Zelandija in Avstralija sta dorekli strokovno podlago za izvedbo uskupinjenja (konsolidacije) prav tako s posebnimi računovodskimi standardi. Prihodkovni in odhodkovni tokovi, bilance sredstev in obveznosti ter denarni tokovi znotraj segmentov, npr. med ministrstvi, ministrstva do podjetij v lasti države in ministrstva do oseb javnega prava na zvezni ravni, morajo biti identificirani in izločeni (Eliminations Framework for Implementing Full Consolidation Required by FRS 37, 2002, str. 3).

Pri pripravi uskupinjenega (konsolidiranega) računovodskega izkaza se postavka za postavko iz računovodskih izkazov obvladujoče in odvisne osebe javnega prava kombinira tako, da se dodajajo podobne postavke sredstev, obveznosti, prihodkov in stroškov. Postavke, ki se združujejo in izločajo, je treba identificirati (Consolidated and Separate Financial Statements 127, 2004, str. 15).

Kljub temu da se slovenski ZR načelno sklicuje na uporabo slovenskih računovodskih standardov, praksa kaže, da je tudi v delu, kjer gre za čisto stroko, postopek predpisan s pravilnikom o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

Po uvodu v slovenske računovodske standarde se popolno uskupinjevanje opravi tako, da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov, izločijo pa se finančne naložbe, medsebojne poslovne terjatve in dolgovi, prihodki in odhodki ter neiztrženi čisti dobički in izgube (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 22).

In dalje, npr. »terjatve in obveznosti med posrednim uporabnikom občinskega proračuna ter občinskim proračunom, neposrednimi uporabniki, ožjimi deli občine in drugimi posrednimi uporabniki občinskega proračuna […] se ob sestavi premoženjske bilance medsebojno pobotajo, za razliko med obveznostmi in terjatvami pa posredni uporabnik v svoji premoženjski bilanci zmanjša ali poveča sredstva, prejeta v upravljanje […], javni zavod za razlike, ugotovljene po zgornjih odstavkih, zmanjša ali poveča sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava« (Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, 2003).

V procesu uskupinjevanja (konsolidacije) se računovodske postavke združujejo in izločajo, iz literature pa izhaja, da morajo biti uskupinjene (konsolidirane) postavke identificirane, torej razkrite in spoznane. Računovodski standardi in literatura tudi opredelijo, kakšne vrste razlik lahko nastanejo pri pobotu in kako se obravnavajo, zato smo se vprašali *(RV3)*, zakaj nastajajo razlike pri pobotu v slovenski konsolidirani premoženjski bilanci države in občin. Postavili smo zadnjo, *tretjo podhipotezo: Uskupinjena (konsolidirana) stanja, za katera prej ni vzpostavljen kontrolni sistem, ali ta ne razkriva identifikacije bilančnih postavk, ne zagotavljajo verodostojnega uskupinjenega (konsolidiranega) računovodskega izkaza.*

Raziskavo smo usmerili v sistem notranjih kontrol bilančnih postavk, ki se uskupinijo (konsolidirajo), kar je edina mogoča podlaga tudi za izvajanje notranjih in zunanjih državnih revizij, katerih pomembnejša sporočilna vrednost so priporočila za izboljšanje sistema in s tem zmanjšanje tveganj za nastanek napak. Ta pa mora biti najprej vzpostavljen.

Namen in cilj doktorske disertacije

Cilj doktorske disertacije je proučiti prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov pred računovodenjem na podlagi denarnega toka do ravni (splošnega) sektorja države, ki vključuje uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze, zaradi večje informativne vrednosti takšnih poročil.

Temeljno hipotezo, da sedanje strokovne in pravne podlage v slovenskem javnem računovodstvu uporabnikom ne zagotavljajo popolnih informacij v računovodskih izkazih oseb javnega prava, ki se uskupinijo (konsolidirajo) na raven (splošnega) sektorja države, smo potrdili po treh potrjenih podhipotezah, za kar smo:

1. raziskovali razlike v informativni vrednosti, ki jo dajejo računovodski izkazi, predstavljeni z računovodenjem na podlagi denarnega toka, v primerjavi
2. z računovodenjem na podlagi poslovnih dogodkov v javnem sektorju in povzeli vzroke, zakaj je računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov bolj priporočano,
3. raziskovali institucionalne enote v javnem sektorju, tj. odvisne in obvladujoče osebe javnega prava, v Sloveniji neposredne in posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov ter obeh blagajn, da bi ugotovili, ali so uskupinjeni (konsolidirani) izkazi glede na obseg vključenih institucionalnih enot popolni,
4. raziskovali verodostojnost uskupinjenih (konsolidiranih) bilančnih postavk, ki bi jih kot takšne opredelili, če bi ugotovili, da obstaja kontrolni sistem, ki omogoča njihovo identifikacijo.

Namen predlagane disertacije je izboljšati strokovne in pravne podlage, na katerih temeljijo računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju do ravni (splošnega) sektorja države, zaradi potrebe po njihovi verodostojnosti in večji informativni vrednosti. Prav tako je namen disertacije predstaviti utrip nastajanja »novega javnega menedžmenta« konec prejšnjega stoletja v svetu, iz katerega je pomembno izšlo računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, najboljše prakse, postopke prilagajanja in prevzemanja novega sistema računovodenja v najbolj razvitih državah, ki so vključevali sprejemanje ustrezne zakonodaje in strokovnih usmeritev, organiziranje vladnih služb in strokovnih organizacij, izdajo priročnikov in različnih publikacij, sodelovanje strokovne javnosti, vse z namenom ozaveščanja odgovornih zaposlenih na nove razmere in priprave

popolnih podlag za nov sistem računovodenja. Namen disertacije je tudi prispevati k mednarodnim dognanjem raziskovalnega področja, kajti zlasti v prostoru Srednje in Vzhodne Evrope računovodski izkazi za javni sektor še močno zaostajajo za smernicami najboljše mednarodne prakse.

Metode raziskovanja

V izhodišče raziskave smo postavili temeljno hipotezo, da sedanje strokovne in pravne podlage v slovenskem javnem računovodstvu uporabnikom ne zagotavljajo popolnih informacij v računovodskih izkazih oseb javnega prava, ki se uskupinjajo (konsolidirajo) na raven (splošnega) sektorja države. Z metodo kompilacije smo povzeli sklepe, trditve, spoznanja in zaključke raziskav različnih avtorjev, ki so proučevali reforme javnega sektorja na prehodu stoletja, predstavili vzroke in temeljna načela teh reform in njihovo izvajanje v najbolj razvitih državah OECD-ja, v predstavnicah Evrope in v nekaterih pridruženih članicah Evropske skupnosti, analizirali spremembe, ki so jih prinesle, ter izpostavili spremembo sistema računovodenja. Nadaljevali smo s primerjavo sistema računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov na temelju IPSAS ter deskriptivno podali dobro prakso procesa prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v primerih najbolj razvitih držav OECD-ja. Analizirali smo razlike v sistemih računovodenja ter primerjalno predstavili računovodske izkaze oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju in mednarodne izkušnje z vidika zagotavljanja informacij zunanjim uporabnikom. V oceni in zaključnih ugotovitvah smo ovrednotili prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov ter primerjalno opozorili na informacije, ki v računovodskih izkazih oseb javnega prava v slovenskem prostoru niso razkrite ali so razkrite na svojevrsten način.

Na podlagi deskriptivno podanih značilnosti statističnih metodologij, računovodskih rešitev v IPSAS ter dobre prakse v Avstraliji in Novi Zelandiji smo induktivno sklepali, kdaj nastopi popolnost uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov do ravni (splošnega) sektorja države z vidika vključevanja oseb javnega prava. Do ravni (splošnega) sektorja države smo analizirali slovenska uskupinjena (konsolidirana) poročila ter v sintezi ugotovitev potrdili pomanjkanje pravnih podlag za njihovo predstavljanje v enem in nepopolno vključevanje oseb javnega v sicer pravno utemeljenem drugem aktu.

Z raziskovalno metodo naključnega vzorčenja z uporabo anketne raziskave smo po komponentah modela COSO empirično preverjali, ali obstoječi notranjekontrolni sistem v procesu priprave uskupinjene (konsolidirane) premoženjske bilance države in občin v Sloveniji razkriva identifikacije bilančnih postavk, ki pogojujejo verodostojnost postopka uskupinjevanja (konsolidacije). Odgovore na vprašanja zaprtega tipa v vzorcu (n) smo statistično obdelali ter jih ob določeni stopnji tveganja in zanesljivosti ocene interpretirali za celotno populacijo (P). Nato smo z vprašanji odprtega tipa še mnenjsko utemeljili

statistični rezultat za določen odgovor. S kontingenčnimi tabelami smo preverili tudi povezanost med odgovori predhodno izbranih vprašanj. Ker so v naši anketi prevladovale nominalne spremenljivke, smo asociacijo med dvema spremenljivkama preverjali s t. i. hi – kvadrat funkcijo (χ^2) ter tako potrdili oz. zavrgli domnevo o povezanosti glede na izračunano vrednost funkcije in doseženo stopnjo značilnosti (α).

S potrditvijo temeljne hipoteze smo z namenom izboljšanja pravnih in strokovnih podlag, na katerih temeljijo računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju, sintetizirali predloge.

Omejitve raziskave

Za letno poročanje oseb javnega prava zunanjim uporabnikom je v slovenskem javnem sektorju značilna dvotirnost. Na eni strani se pripravlja zaključni račun po navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, na drugi letno poročilo po pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Zahtevanih obsežnih obrazložitev splošnega in posebnega dela zaključnih računov, obrazložitev realizacij finančnih načrtov in podatkov iz bilanc stanja neposrednih proračunskih uporabnikov, poročil o doseženih ciljih in rezultatih posrednih proračunskih uporabnikov ter obveznih prilog k računovodskim izkazom, določenih s podzakonskima aktoma, nismo proučevali, ker od njih niso izrecno odvisne informativna vrednost podatkov, popolnost vključenih podatkov ter verodostojnost prikazovanja podatkov v računovodskih izkazih in poročilih, ki vključujejo uskupinjene (konsolidirane) podatke do ravni (splošnega) sektorja države. Pri predstavljanju IPSAS smo se prav tako omejili na standarde, ki določajo predstavljanje računovodskih izkazov.

Omejili smo se na javno dostopna vladna poročila, poslovna poročila, priročnike, smernice in navodila ter sekundarne vire, literaturo, izsledke raziskav iz recenziranih in izdanih virov, ki smo jih privzeli kot verodostojne. Nismo proučevali postopkov računalniških obdelav podatkov v procesu priprave uskupinjene (konsolidirane) premoženjske bilance države in občin ter računalniških obdelav podatkov za druga poročila, ki vključujejo uskupinjene (konsolidirane) podatke.

Zadnji sklop omejitev se nanaša na vzorec in zbiranje podatkov. Premoženjske bilance proračunskih uporabnikov niso javno dosegljive. V želji, da bi bili čim bolj učinkoviti, smo izvedli spletno anketo. Pri tem smo bili omejeni na javno objavljene elektronske naslove proračunskih uporabnikov, večinoma njihovih tajništev, ki so ankete posredovala vodjem računovodstev.

Potencialni prispevek disertacije k znanosti

Potencialni znanstveni prispevek disertacije k znanosti ima teoretični in metodološki vidik.

Teoretični prispevek so sinteze, predstavljene v poglavjih o zaključnih ugotovitvah:

1. zgoščen prikaz reform javnega sektorja v najbolj razvitih državah konec prejšnjega stoletja in pozitivnih posledic le-teh, predvsem prevzema računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov;
2. razlike in prednosti sistema računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v primerjavi z denarnim tokom v mednarodni praksi in v primerjavi s slovenskimi računovodskimi izkazi;
3. vključevanje oseb javnega prava v uskupinjene (konsolidirane) izkaze do ravni splošnega sektorja države.

Teoretični prispevek predstavljajo tudi predlogi izboljšanja strokovnih podlag pri pripravi računovodskih izkazov oseb javnega prava v Sloveniji, ki se nanaša na prevzem IPSAS in vključevanje odvisnih oseb javnega prava v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze do ravni (splošnega) sektorja države.

Potencialni metodološki prispevek disertacije k znanosti predstavlja empirično preverjanje komponent modela COSO v procesu priprave uskupinjene (konsolidirane) premoženjske bilance države in občin. Med najpomembnejšimi rezultati raziskave so z veliko stopnjo zanesljivosti in v visokih deležih populacije razkrita stanja na kontih, ki se uskupinjajo (konsolidirajo), obstoj razlik v pobotanih stanjih, vzroki nastanka razlik in mnenja računovodij, kako jih odpraviti. Rezultati so praktično uporabni za izboljšanje strokovnih in pravnih podlag pri izvajanju procesa uskupinjanja (konsolidacije) premoženjske bilance države in občin, anketa pa se lahko uporablja kot model za občasno preverjanje stanja notranjih kontrol v tem procesu. Tako uporaba statistične metode naključnega vzorčenja z anketno raziskavo kakor tudi preveritev povezanosti med odgovori z uporabo kontingenčnih tabel v enem od procesov računovodske funkcije predstavljata dodano vrednost v metodološkem pristopu k obravnavi procesov v računovodski funkciji.

1 REFORMA JAVNEGA SEKTORJA KOT REALNOST MEDNARODNEGA POMENA

1.1 Vzroki za reformo javnega sektorja v svetu

V zadnjih desetletjih prejšnjega stoletja je prišlo do spoznanja, da potrebuje javni sektor več tekmovalnega duha, da bi moral biti uporabnik javnih storitev enako pomemben kot kupec v tržni ekonomiji, da bi se morala kakovost javnih storitev izboljšati ter da potrebuje javni sektor inovativnost. Pečar (2003, str. 16–18) navaja, da javni sektor v primerjavi z zasebnim ne uporablja dovolj razvojnih spoznanj poslovodenja in tehnologije, zato deluje zaprto in samozadostno. V drugi polovici osemdesetih let se je začela razvijati nova ideologija o poslovodenju v javnem sektorju, imenovana »novi javni menedžment« (angl. *new public management*), ki v nekaterih državah že predstavlja pomembno paradigmo za razvoj javnih storitev v smeri njihove večje učinkovitosti in standardizacije izvajanja, kar vodi h globalizaciji njihovega izvajanja. V mnogo državah je vključevanje zasebnih družb v javni sektor že dobro organizirano. Za večjo prevlado tržnih zakonitosti nad izvajanjem javnih storitev pa predstavljajo zaprti državnopolitični sistemi ovire, vendar se zdi, da bodo tudi te kmalu odpravljene. Pečar nadalje razvije koncept novega javnega menedžmenta. Opredeli ga kot depolitizirano verzijo številnih ukrepov ob spreminjanju javnega sektorja na podlagi tržne usmerjenosti, ki zajema analize in inovacije strateških politik in ustreznih odločitev. Novi javni menedžment[1] postaja zaščitni znak za različne politike in poslovodne rešitve, ki poudarjajo tri bistvene skupine ukrepov:

1. razvijanje tekmovalnosti;
2. razdruževanje prevelike upravne birokracije;
3. spodbujanje večje produktivnosti po vzoru zasebnega sektorja.

Britanska vlada je v publikaciji o modernizaciji vlade (Modernising Government, 1999, str. 16) konec devetdesetih let ugotavljala, da še obstajajo področja, na katerih ni zagotovil o konsistentnem in učinkovitem izvajanju politike, npr. med različnimi ministrstvi, vlado in lokalnimi skupnostmi. Večanje razlik med politiko in njenim izvajanjem je oviralo vključevanje dejansko odgovornih ljudi za rezultate. Delo ministrstev je bilo prepogosto osredotočeno zgolj na posamezne dosežke in manj na prispevek k strateškim ciljem. Politika je uporabljala spremembe obstoječega sistema, namesto da bi z novimi idejami z uporabo organizacijskih ločnic reševala dejanske težave, sistem je bil prepogosto izpostavljen tveganjem. Hepworth (2002, str. 117) pripisuje vzroke za reforme v Veliki Britaniji gospodarskemu stanju; javni sektor in zlasti investicije je bilo težko financirati, še posebej v časih inflacije. Politični pritiski za znižanje stopnje neposrednih davkov so bili dodatna finančna težava, prav tako spremembe v javnem razpoloženju in kulturne

[1] V nadaljevanju namesto »menedžmenta« uporabljamo slovenski izraz »poslovodenje«.

spremembe, nastale ob prehodu iz industrijske v potrošniško družbo. Ti pritiski so ustvarjali željo po izboljšanju učinkovitosti in uspešnosti delovanja celotnega javnega sektorja, kar je vodilo v temeljne spremembe v strukturah, funkcijah, kontrolah in zagotavljanju storitev v javnem sektorju. Spremenil se je tudi odnos do revizije, razvila se je obsežna, nova pravna regulativa.

V sedemdesetih in zgodnjih osemdesetih letih so se na Novi Zelandiji začele kazati posledice slabih odločitev. Spoznali so, da se centralizirana oblast ne more izogniti posledicam netočnih informacij pri izvajanju nalog pravnih oseb javnega prava (v nadaljevanju: oseb javnega prava), možnim posledicam slabih odločitev in težavi razločevanja trivialnega od pomembnega. Reforma javnega sektorja na Novi Zelandiji se je začela leta 1986 s tezo, da je treba natančno pregledati način odločanja in poslovodenja v vladi. Matheson, Scanlan in Ross (b.l., str. 1) so v strateškem dokumentu o delu vlade razvili idejo o potrebi po takšnem poslovodenju, ki bi zagotavljalo kakovostne odločitve in izvajanje nalog na vseh ravneh, to pa zahteva primerna pooblastila za odločanje in prevzem odgovornosti zanje. Ljudje morajo poznati prioritete vlade in se zavedati vpliva svojih odločitev na vladni sistem, zato je pomembno, da so jim dostopne potrebne informacije.

Tudi Mednarodna zveza računovodij (angl. *International Federation of Accountants*) je razkrivala slabosti v javnem sektorju. Izdala je publikacijo o slabostih v finančni upravi argentinske vlade pred letom 1993, ki jih je strnila v naslednje ugotovitve (The Governmental Accounting System in Argentina, 2004, str. 10):

1. sistem ni zagotavljal celovitih, zanesljivih informacij o finančnem obvladovanju sredstev v korist skupnosti, poročalo se je samo o izdatkih;
2. noben organ se ni ukvarjal z nacionalnim dolgom, ki je rasel, in sicer kot notranje in zunanje zadolževanje, ni bilo pravnih podlag za obvladovanje dolga in ne kreditiranja;
3. zakladnica je prevzela naloge plačilnega organa, pri tem pa ni bila vključena v finančno obvladovanje nacionalnega javnega sektorja;
4. znesek javnih sredstev ter tudi trenutnih in pogojnih obveznosti je bil neznan;
5. malo je bilo obveznega izobraževanja zaposlenih za namene finančnega odločanja in poročanja v javnem sektorju.

Stanje je zahtevalo velike spremembe z namenom, da se dosežejo cilji vladne finančne uprave, katere namen je bil delovati gospodarno, učinkovito in uspešno. Rezultat je bil program reform, ki se je začel leta 1993 ob podpori Svetovne banke.

Potrebe po spremembah v javnem sektorju so zapisane tudi v poročilu predsednika na ministrskem simpoziju o prihodnosti javnih storitev na prvem srečanju ministrov držav članic Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, v nadaljevanju: OECD), ki je bilo v Parizu leta

1996. Razvoj poslovodstva v javnem sektorju naj se nadaljuje, tudi usposabljanje ter spremembe v strukturi in ločnicah uprave javnega sektorja. Sprejeli so odločitev o potrebni decentralizaciji določenih funkcij in tudi centralizaciji določenih odgovornosti. Z agendo OECD-ja (Managing Across Levels of Government, 1997, str. 13) o »poslovodstvu vladnih ravni« je Odbor za poslovodenje v javnem sektorju (angl. *Public Management Committee*) podal nekaj novih vedenj o vladi in upravah na nižjih vladnih ravneh. Ob pritisku proračunskega primanjkljaja in potrebi po večji kakovosti je treba:

1. olajšati doseganje nacionalnih ciljev, tj. proračunskih strategij;
2. odstraniti nepotrebno podvajanje dela;
3. zagotoviti več dodane vrednosti na enoto davkoplačevalskega denarja;
4. narediti storitve dostopnejše lokalnim potrebam;
5. bolj vključiti državljane v odločanje.

1.2 Temeljna načela reforme javnega sektorja

Reformo javnega sektorja v osemdesetih in devetdesetih letih prejšnjega stoletja v razvitih državah je mogoče opredeliti kot niz sprememb v delovanju javnega sektorja z namenom, da ta postane bolj konkurenčen, učinkovitejši v izrabi virov pri izvajanju svojih storitev in bolj neposredno odgovoren do javnosti (Falconer, 1997, str. 86). Reformirati javni sektor katerekoli države je dolgotrajen proces, ki se šteje v desetletjih. Kljub posebnostim vsake posamezne države, stopnje gospodarske razvitosti, pravnega reda in kulture obnašanja je iz literature in vladnih poročil mnogih držav mogoče razbrati splošna, temeljna načela poslovodenja v javnem sektorju:

1. strokovnost uprave,
2. merila vrednotenja izvedenih nalog,
3. konkurenca v izvajanju storitev,
4. decentralizacija,
5. približevanje javnih storitev ljudem,
6. nadzor nad izvajanjem nalog.

1.2.1 Strokovnost uprave

Tradicionalno deluje uradnik v skladu s sprejetimi pravili in pravno podlago ter uporablja vladne politike z malo ali nič preudarnosti in brez odgovornosti, predstojnik v javnem sektorju (angl. *public manager*) pa je veliko bolj aktiven posameznik, ki odloča in odgovarja za svoja dejanja pri izvajanju javnih storitev ter je ključna oseba pri izboljšanju izvajanja javnih nalog (Falconer, 1997, str. 86).

Razbremenitev kolektivne odgovornosti in prenos odgovornosti na posameznika so se za razmere na Novi Zelandiji slikovito izrazili Matheson et al. (b.l., str. 13) v razpravi o

strategiji dela vlade: »Vlada je pod nadzorom, če izvaja samonadzor […], vlada ni arbiter lastne proračunske odgovornosti, ni več "lastnica" proračunske politike. Na primerni stopnji to pravilo omejevanja podpira sistem vladanja. Pomembno je, da ministri, državni sekretarji in agencije spoštujejo poslovodsko avtonomijo izvršnih direktorjev. Izvršni direktor se lahko uči odgovornosti le tako, da je odgovoren, k vodenju lahko prispeva le tako, da vodi.« Predvsem je vprašanje znanja vlade, kako dobro sprejema in se prilagaja vplivu preteklih in sprotnih odločitev in dejanj. Dobra strategija in pametno vladanje nista mogoča brez trdne podpore empiričnih raziskovanj o doseganju ciljev, izvajanju popravkov strategije in izvajanju nadzora. Vrednotenje doseženih ciljev in informacije o kakovosti tako postanejo dostopne ter začnejo oblikovati kulturo obnašanja in vplivajo na primerne odločitve.

Program modernizacije britanske vlade (Modernising Government, 1999, str. 57–62) je predvidel javne storitvene organizacije kot učeče organizacije, ljudje naj se učijo iz svojih preteklih uspehov in napak, organizacije pa naj se med seboj primerjajo (angl. *benchmark*). Zaposlenim je treba omogočiti, da se lahko učijo in pridobivajo nove spretnosti, kar pogosto ovira nepotrebna birokracija. Na pravi način jih je treba motivirati za delo, ne le z dobrim plačilom za dobro delo, ampak tudi drugače, z izboljšanjem delovnega okolja, napredovanjem, dinamičnim delom. Vlada Velike Britanije je s kratkoročnimi pogodbami povečala vpliv zasebnega sektorja in prostovoljcev v javnem sektorju ter spodbujala inovativnost, spremenjene oblike obnašanja, sodelovanje in odličnost izvajanja storitev. Javni sektor potrebuje kreativnost, ustvarjalno mišljenje in sodelovanje, izboljšanje kulture obnašanja in inovacije, s čimer se povečuje njegova kakovost.

Kanadska vlada je sprejela posebni akt, strategijo odgovornosti pri poslovodenju v javnem sektorju, in etični kodeks, da bi vzpostavila povezan in razumljiv sistem odgovornosti v ministrstvih in vladnih agencijah ter dala trdno podlago javnim storitvam. Izdala je številne kriterije, podobne tistim v zasebnem sektorju (npr. preglednost pri imenovanjih, notranjo revizijo), da bi povečala moč obvladovanja in odgovornost ter se približala pričakovanjem državljanov (Strengthening and Modernizing Public Sector Management, 2005, str. 2–3).

Matheson et al. (b.l., str. 5) in Maddock (2002, str. 13) menijo, da tvori strokovnost posameznikov bistveni vzajemni prostor komunikacije med ministrstvi in ostalimi osebami javnega prava, ki zagotavlja, da so vladne prioritete financirane ter se medresorne pobude in tveganja vodijo tako, da so storitve in interesi vlade kar najbolj izpolnjeni. Temelj modernizacije javnega sektorja je v vprašanjih, kako vanj vključiti osebje, kako preseči globok profesionalni in kulturni prepad med interesnimi skupinami v javnem sektorju, čemur bi vlade morale posvetiti več pozornosti. Po Kanjiju (2002, str. 718) je poslovodstvo odgovorno za:

- opredelitev vizije in pravil, ki zagotavljajo kulturo kakovosti (angl. *quality culture*);
- zagotovitev sistema vrednot;

- opredelitev strategije kakovosti;
- koordinacijo finančnih sredstev zaradi izboljšanja izvedbe nalog;
- zagotovitev pravil in sistemov, ki povečujejo zadovoljstvo strank;
- zagotovitev učinkovitega informacijskega sistema ter temeljnih odločitev o objektivnih in zanesljivih podatkih;
- promocijo razvoja človeških dejavnikov, naložbenja (investiranja) v veščine in izobraževanje in prepoznavanje kakovostnih dosežkov;
- komunikacijo, opredelitev in motivacijo stalnega izboljševanja.

1.2.2 Standardi – merila vrednotenja izvedenih nalog

Vse bolj se je uveljavljalo vedenje, da računovodske informacije kot vrednostno spremljanje poslovanja ne zadoščajo. Hočevar (2003, str. 22) slikovito poudari, da računovodske informacije ne govorijo o sožitju organizacije z okoljem, malo povedo o njenih konkurenčnih prednostih in slabostih, o stroških kakovosti, ne prikazujejo znanja in sposobnosti zaposlenih ter so le del informacij, potrebnih za spoznavanje, analiziranje in uspešno odločanje. Treba je bilo razviti še druge standarde, merila vrednotenja izvedenih nalog, kot mehanizem, ki zahteva od oseb javnega prava, da se osredotočijo na svoje odgovornosti ter izvajajo naloge na učinkovit, uspešen in gospodaren način. Van der Knaap (2000, str. 336–337) meni, da cilj k izidom usmerjenega modela poslovodenja v javnem sektorju ni le varčevanje denarja, ampak izboljšanje izvajanja nalog vlade z razjasnitvijo odnosa med sredstvi, proizvodi ali storitvami in doseženimi učinki ter upoštevanje navedenega v izvajanju politike. To se kaže v večji preglednosti proračuna. Pravilo k izidom usmerjenega modela poslovodenja je »delati prave stvari na pravi način«, tj. stroškovno učinkovito in po določenih standardih kakovosti, ter hkrati zagotavljati vpogled, kaj se dogaja na poti doseganja ciljev. V tej povezavi Van der Knaap razlikuje komplementarne instrumente vrednotenja, sistem kazalnikov izvajanja nalog in učinkovitosti ter projektno politiko vrednotenja raziskav (angl. *project based policy evaluation research*), ki se izvaja običajno manj kot enkrat letno ter se osredotoča na socialne učinke programske politike in organizirano revizijo izvajalnega poslovodenja.

Haselbekke (1995, str. 37) se prav tako sklicuje na rek, da je »treba delati prave stvari na pravi način«, vendar meni, da kazalniki učinkovitosti in uspešnosti na to ne odgovarjajo povsem, zato so potrebne še dodatne informacije. Glede na tezo, da »brez meritev rezultatov ni mogoče ločiti uspeha od neuspeha«, meni, da predstavlja dobro vladanje nadzor nad izdatki, učinkovitostjo in uspešnostjo. Osnova ugotavljanja učinkovitosti je vključitev merjenja stroškov in kakovosti proizvodov in storitev, tj. razmerje med sredstvi in izvedenimi nalogami ob isti kakovosti. Najpomembnejša ocena učinkovitosti je strošek na enoto izložka (angl. *output*) v kombinaciji s kazalnikom kakovosti. V kontekstu programskih politik Van der Knaap (2000, str. 338) razlikuje:

1. kazalnike učinka, ki kažejo na doseganje ciljev, in
2. učinke programskih politik, ki predstavljajo aktualne družbene spremembe ali spremembe v organizaciji ali v ciljni skupini; v tem primeru so izključeni zunanji vplivi, kajti merjenje uspešnosti programskih politik zahteva temeljito, metodološko jasno in globoko vrednoteno raziskavo.

Kazalnik kakovosti vključuje tudi Lassen (1997, str. 6). Za vrednotenje izvajanja nalog navaja uporabo dveh vrst meril: merila izvajanja nalog in kvalitativna merila. Smiselno je oblikovanje primerno zastopanih delovnih skupin v vladnih službah z namenom oblikovanja ciljev, zahtev ministrstev po informacijah o izvajanju nalog, z namenom oblikovanja relevantnih meril izvajanja nalog, na podlagi katerih bi bilo mogoče pripraviti zahtevano dokumentacijo. Po Smithu (1995, str. 14–15) predstavljata vsebino standardnega modela izvajanja nalog učinkovitost in uspešnost. Analize obsegajo spremenljivke fizičnih vložkov (angl. *input*), kot so osebje, zgradbe in material. Dejavnosti zagotavljajo fizične izložke. Ti usmerjajo donos, v katerem družba prepoznava neko vrednost. Gre za koristi družbe na podlagi dejavnosti v javnem sektorju. V idealnih razmerah bi izvajanje nalog vrednotili kot razmerje med doseženo koristjo v družbi in vloženimi stroški. Vendar že pri modelu vrednotenja izvajanja nalog nastanejo težave pri interpretaciji izložkov:

- lahko so rezultat dejavnosti več področij javnega sektorja, npr. stopnja kriminalitete je rezultat delovanja policije, sodišč in zaporov;
- razlike v okoljih javnih ustanov, npr. šole lahko imajo različne kriterije za vpis;
- mnogi izložki se pokažejo šele po daljšem obdobju;
- naključne spremenljivke v merah izložkov, npr. v kakšnem obsegu so spremembe v stopnji umrljivosti v bolnišnicah rezultat naključnega nihanja.

Področje izložkov po Smithu obsega študij treh vsebin:

1. Pojem izložkov – Katere različne razsežnosti družbe, na katere bo vplival program, se bodo proučevale? Raziskave kažejo, da je težko opredeliti cilje celo tam, kjer je relativno enostavno najti neposredne koristi družbe, kajti soglasja o tem, kaj je cilj, običajno ni, poleg tega se ta v javnem sektorju spreminja v časovnem obdobju.
2. Merjenje izložkov – Kako bi bilo mogoče kvantificirati doseganje opredeljenih razsežnosti? Sistem merjenja koristi izložkov se šele razvija.
3. Analiza izložkov – V kakšnem obsegu je možno interpretirati mere opredeljenih izložkov? Tudi kjer jih je možno meriti, ostaja težava opredelitve, v kakšnem obsegu je izložek zgolj posledica aktivnosti javnega sektorja oz. ali je tudi posledica drugih okoliščin.

V nasprotju z zasebnim sektorjem je v javnem težko določiti tiste, ki so upravičeno zainteresirani za izvajanje nalog – so to davkoplačevalci, delodajalci, zaposleni, splošna javnost ali vlada? Vključitev kazalnikov izvajanja nalog v javni sektor temelji na zahtevi novega pristopa k poslovodenju javnega sektorja, ki spodbuja izvajanje javnih storitev po konkurenčnih ponudbah. V tem primeru bi vlada morala biti sposobna opredeliti cilje, ki

ne le da bi bili merljivi, ampak bi kazalniki izvajanja nalog predstavljali tudi praktični pristop takšnih meritev. Smith ugotavlja, da bo težko razviti sprejemljive mere izložkov, kajti za kazalnike izvajanja nalog v javnem sektorju se pogosto ne ve, katero izvajanje nalog v množici izložkov je tisto, ki naj se meri. Po mnenju Smitha zato pomanjkanje tega instrumenta usodno ogroža načelo prednosti poslovodenja v javnem sektorju. Smithove raziskave kažejo, da so lahko kazalniki izvajanja nalog le delni in kratkoročni ter so lahko uporabni le za del udeležencev v javnem sektorju.

Po Willcocksu (2002, str. 263–272) je v javnem sektorju verjetno najtežje opredeliti uspešnost izvajanja nalog, kajti treba jo je obravnavati z več medsebojno odvisnih pristopov, saj je razumljena bolj subjektivno, kot družbeno utemeljen koncept, in ne objektivno, kot racionalno dejstvo. Opredeljena je s subjektivnim miselnim okvirom, ki temelji na različnih interesnih skupinah javnega sektorja. Posledica tega je koncept, ki ga je težko opredeliti in meriti ali kvantificirati, zato opredelitev vnaša konceptualne zmede. Vendar je Willcocks kljub temu razvil model uspešnosti novega načina poslovodenja v javnem sektorju, ki vključuje:

1. Spoznavni vidik – je prva stopnja v konceptualnem okviru in razlaga osebno ali individualno uspešnost. Osredotoča se na to, kako poslovodstvo v javnem sektorju razume svoje delo v smislu vodstvenih ukrepov oz. kako osebni spoznavni procesi vplivajo na učinkovitost.
2. Funkcijski vidik – se osredotoča na vodstveno stopnjo uspešnosti, zlasti na vpliv pričakovanj v zvezi z izvajanjem funkcije. Uspešnost poslovodstva v javnem sektorju je mogoče opredeliti kot podrejenost pričakovanemu obnašanju. Na izvajalni ravni predstavlja njegovo sposobnost, da vpliva in spreminja možne konflikte, ki nastajajo med različnimi interesnimi skupinami.
3. Kulturni vidik – pomeni paradigmo organizacije, ki zajema širok nabor formalnih in neformalnih vplivov, npr. organizacijsko strukturo in moč struktur, kulturo in nadzorni sistem. Koncept kulture, politik in moči predstavljajo pomembne komponente sposobnosti organizacije, da se spremeni ali preoblikuje.
4. Sistemski vidik – se nanaša na medorganizacijsko stopnjo uspešnosti, zlasti na odnose med različnimi deli ali podsistemi in drugimi organizacijami javnega sektorja v širšem okolju. Poudarja prednosti sinergije med različnimi osebami javnega prava, pri čemer daje sinergija v primeru sodelovanja dodano vrednost, ki je v tekmovalnosti ni, zato je ključni in temeljni koncept. Sistemski pristop je pomemben v smislu uvajanja strateške koordinacije v javni sektor. Zagotavlja zmanjšanje negotovosti, več sredstev, sodelovanja in visoke stopnje zaupanja, delitev moči ter pospešuje inovacije in učenje. Vendar so na drugi strani mogoče tudi slabosti tega pristopa, ki vključujejo povečanje stroškov, občutljivost, težave vodenja, odgovornosti in poslovodenja ter možnost nastanka zaprtih sistemov.

Uporaba kazalcev izvajanja nalog ima poleg učinka odgovornosti tudi vpliv na prihodnje odločitve glede razporeditve virov. Kanji (2002, str. 715–716) zagovarja takšen meritveni sistem, v katerem se bodo meritve uporabljale kot poslovodsko in motivacijsko orodje. Za uveljavitev tega pravila je sistem meritev izvajanja nalog treba razviti tako, da bo vsakemu posamezniku jasno, kakšen je njegov prispevek k sprejeti strategiji.

Merjenje izvajanja nalog ima pomembno komunikacijsko vlogo pri ozaveščanju ljudi, kaj je za uspeh organizacije pomembno in katera področja v organizaciji je treba izboljšati; še več: ker je okolje dinamično, ga je vedno mogoče izboljšati. Kanji ugotavlja, da so finančni kazalniki potrebni, ne pa zadostni pokazatelji učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, ker odsevajo posledice preteklih odločitev, medtem ko imajo pomanjkljivo razlagalno in napovedno moč. Ni torej dovolj vedeti, kakšna sta izguba ali dobiček, treba je poznati njuno ozadje. Kanji (2002, str. 717–718) je zato razvil meritveni sistem, v katerega so vtkani kritični dejavniki uspeha (angl. *critical success factors – CSFs*), ki morajo biti splošno veljavni in jih je mogoče sistematično preizkusiti. Odličnost Kanjijevega poslovnega modela (angl. *Kanji's Business Excellence Model – KBEM*) in Kanjijevega poslovnega sistema kazalnikov (angl. *Kanji's Business Scorecard – KBS*) vključuje kritične dejavnike uspeha, ki jih kasneje empirično testira in vrednoti v različnih vsebinah. Ker organizacija deluje v okolju, ji ne zadostuje le introvertiran lasten merilni sistem izvajanja nalog, ampak potrebuje tudi zunanje ocene, od kupcev, dobaviteljev in drugih udeležencev. Te mere se morajo uporabiti tako, da vodijo v razvoj tekmovalnosti, ki bo v prihodnosti utemeljena s krogom inovacij in učenja, kar je pravzaprav bistvo in končni cilj dobrega sistema meritev izvajanja nalog. Dober meritveni sistem izvajanja nalog mora:

- zagotavljati meritve izvajanja nalog z več vidikov;
- se povezovati s strategijo in vrednotenjem organizacije;
- temeljiti na kritičnih dejavnikih uspeha;
- biti utemeljen, zanesljiv in enostavno uporaben;
- omogočati izvajanje primerjav (med organizacijami, sektorji in mednarodno) ter nadzor nad napredovanjem;
- omogočati sistem nagrajevanja in zagotavljati primerno vedenje;
- izkazovati izboljšave in priporočati strateške izboljšave.

Na Kanjijevem poslovnem modelu in sistemu kazalnikov temelji tudi njegov sistem merjenja poslovne odličnosti (angl. *Kanji Business Excellence Measurement System – KBEMS*). Deli se na del A, ki se nanaša predvsem na notranje merjenje izvajanja nalog, usklajeno s stališči poslovodstva in zaposlenih, ter na del B, ki zahteva meritev izvajanja nalog z vidika zunanjih sodelavcev, tj. kupcev, dobaviteljev, vlade, finančnih in socialnih institucij. Kriteriji za merjenje izvajanja nalog izhajajo iz kritičnih dejavnikov uspeha organizacije in odločilno sovpadajo z determinantami poslovne odličnosti. Poslovna odličnost (angl. *business excellence*) pomeni:

- sočasno zadovoljstvo kupcev, zaposlenih in drugih udeležencev;

- zagotavljanje primerljivega vrednotenja izvajanja nalog organizacije;
- močen finančni položaj in močno vseobsegajočo donosnost;
- povečanje števila kupcev;
- dobro ime med udeleženci;
- visoko stopnjo usklajenosti nalog s cilji.

Omenjeno zahteva skrbnost na poti k uspehu, ki je predvsem:

- navdušenje kupcev (zadovoljstvo tako notranjih kot zunanjih);
- poslovanje z ljudmi, tako da se jim zagotavljajo primerne veščine za spodbujanje kakovostnega in timskega dela;
- poslovanje s sredstvi, analiziranje organizacijskega procesa in merjenje ključnih spremenljivk;
- razvoj kulture stalnega izboljševanja stanja – stalni nadzor nad novimi možnostmi izboljšav in zaščito pred nastankom težav.

Britanska vlada je v svoji viziji prihodnosti (Investing for Our Future, 2005, str. 48–49) za večjo produktivnost izvajanja nalog navedla pet ključnih vzvodov:

1. izboljšanje konkurence, ki je bistvena za močan in učinkovit trg, saj znižuje cene in stroške, uvaja inovacije in poslovno učinkovitost ter zagotavlja boljše poslovanje s potrošniki;
2. spodbujanje podjetnosti, promocija podjetniške kulture in izboljšanje zakonodajnih postopkov ter zmanjšanje režije pri poslovanju v javnem sektorju;
3. podpiranje znanosti in inovacij pri zagotavljanju razvoja novih tehnologij in večje učinkovitosti dela, kar pomeni sposobnost razvoja novih znanj ter njihov prenos v nove dobrine in storitve;
4. povečanje stopnje veščin zaradi oblikovanja spretnejše in produktivnejše delovne sile, ki bi se lahko prilagodila inovativnim tehnologijam in posameznikom zagotovila nova delovna področja;
5. spodbujanje investicij zaradi učinkovitejšega trga kapitala.

1.2.3 Konkurenca v izvajanju storitev

Večja konkurenca v izvajanju javnih storitev zagovarja marketinška znanja in tekmovanje v zagotavljanju storitev, kar je pomembno tako za uporabnike storitev kot za ustanove, ki storitve izvajajo. Na strani ponudnikov to pripomore k višji kakovosti storitev, uporabniki pa postajajo potrošniki s pravicami na trgu javnega sektorja (Falconer, 1997, str. 89).

V devetdesetih letih so se v javnih sektorjih različnih evropskih držav začeli uporabljati tržni pristopi in strateško planiranje v smislu prodaje javnih storitev državljanom. Buurma (2001, str. 1287) navaja štiri tržne pristope glede na cilj, ki ga želijo vlade doseči:

1. trženje javnih storitev s prenosom v zasebni sektor zaradi vpliva moči konkurence trga ter s tem znižanja cen in povišanja kakovosti;
2. javne in nevladne organizacije lahko uporabljajo komercialni tržni pristop za podporo lastnim interesom;
3. tržni pristop je lahko v pomoč pri pospeševanju odgovornosti javnih organizacij;
4. obstaja verjetnost, da se z uporabo tržnega pristopa doseže ključni politični cilj, tj. realizacija socialnih učinkov.

Hoque in Moll (2001, str. 311–312) sta proučevala možnost oblikovanja vladnih organizacij kot komercialnih enot v procesu zagotavljanja trga javnih dobrin in storitev, da bi se med njimi povečal pritisk konkurence. Komercialne enote je mogoče prepoznati kot ločene poslovne enote znotraj upravnih enot. Komercializacijo poleg načel, podobnih tistim v zasebnem sektorju, podpirajo tudi jasno določeni cilji, avtonomija in avtoriteta poslovodstva, odgovornost za izvajanje nalog in konkurenčna nevtralnost.[2] Nekaj področij je pri zagotavljanju komercializacije procesa tudi problematičnih, zlasti zagotavljanje polne lastne cene storitev in dobrin ter odprava neskladij, ki izhajajo iz državne lastnine.

Tržna naravnanost je rezultat prilagoditve na tržni vrednostni koncept, je kultura vedenja, so tržni kriteriji odločanja. Cervera, Molla in Sanchez (2001, str. 1263) menijo, da uporaba mnogo tržnih orodij v javnem sektorju bolj učinkovito zadovolji potrebe izvajanja javnih storitev, so bližje zahtevam državljanov. Takšna prilagoditev zagotavlja osebam javnega prava prilagodljivo orodje, s katerim lažje prepoznajo potrebe državljanov, s tem izboljšajo organiziranost njihovega zadovoljevanja s svojimi storitvami, izboljšajo medsebojne odnose ter ugodno vplivajo na kritiko interesnih skupin in medijev. Temeljna predpostavka je, da tržna informiranost, njeno razglašanje in dovzetnost za tržne informacije v smislu zadovoljitve potreb sestavljajo jedro tržne naravnanosti, ne le v doseganju dobička, ampak tudi v nepridobitnem in javnem sektorju.

1.2.4 Decentralizacija oseb javnega sektorja

Zahteva po večji učinkovitosti delovanja je sprožila decentralizacijo javnega sektorja. V manjših enotah je za posamezne dejavnosti lažje oblikovati cilje, potrebno delo za njihovo doseganje pa je opravljeno hitreje in bolj neposredno (Falconer, 2002, str. 88).

---

[2] Konkurenčna nevtralnost je proces, v katerem se odstranijo vse prednosti (davčne izjeme, izključne in brezpogojne garancije, imunost na stečaj, subvencioniranje …) in slabosti (omejen trg, večja odgovornost za obveznosti, manjša upravljalna avtonomija, usklajenost plač, dobrine in storitve, ki jih zasebni sektor ne more zagotoviti …), nastale zaradi državne lastnine (Hoque & Moll, 2002, str. 309).

Decentralizacija je zahtevala odgovorno odločanje o sredstvih v celotni verigi do ravni uporabnikov storitev, za kar so bili potrebni: kakovostne in zadostne informacije, jasno določeni cilji, boljše gospodarjenje s proračunskimi sredstvi in dolgoročnejše vsebine (Matheson et al., b.l., str. 3).

Decentralizacija pomeni tudi razporeditev odgovornosti in moči z delitvijo na podsektorje centralne, regionalne in lokalne države, ki kaže, da imata centralna in lokalna oblast v osnovi iste ključne funkcije ter skupna, vezna polja. Jasne mejnike je težko razporediti zlasti na področjih izobraževanja, zdravstva in sociale. Nastanek proračunskih in finančnih razmerij z delitvijo sektorja države na podsektorje odseva večjo soodvisnost, ki lokalne ravni omejuje z njihovimi lastnimi prihodki, v večini držav članic OECD-ja pa prevzemajo vse več izvajanj nalog v podsektorjih. Ta situacija vodi v novo obliko partnerstva med podsektorji. Oblikovalo se je nekaj skupnih izhodišč vseh držav članic OECD-ja (Managing Across Levels of Governemnt, 1997, str. 70):

- pospeševanje avtonomije nižjih vladnih ravni in zagotavljanje celovitega poslovodstva;
- dopuščanje diferenciacije s fleksibilnostjo ob zagotavljanju minimuma soglasja glede istih izhodišč;
- več razumevanja za lokalne potrebe, vendar ne v škodo učinkovitosti in gospodarnosti.

Težava nezaupanja med podsektorji države je obojestranska v vseh državah, vendar se z izboljšanjem preglednosti in komunikacije lahko omili. Centralna država tako mora zagotoviti jasen vertikalen sistem odločanja, za kar pa ni enotne rešitve. Vsaka država ima svojo posebno kulturno, politično in ekonomsko okolje, ki v osnovah določa, kaj je primerno in kaj možno, ni pa »najboljšega« modela, kako naj bosta moč in odgovornost porazdeljeni vertikalno skozi vse ravni oblasti.

Raziskave prednosti in posledic tržne naravnanosti v lokalnih skupnostih (Cervera et al., 2001, str. 1271–1279) so pokazale, da postajajo pomembni inovativnost oseb javnega prava, njihova odzivnost na okolje in sposobnost preseči birokratske ovire pri zadovoljevanju socialnih potreb prebivalcev. Izkazalo se je, da so večje lokalne skupnosti manj občutljive za razumevanje potreb prebivalstva in imajo manj razvit sistem tržnih informacij, in obratno – manjše lokalne skupnosti so bližje prebivalstvu, službe v njihovih uradih so na bolj spontan in stalen način približane prebivalstvu. Sodelovanje prebivalstva pospešuje nastanek tržnih informacij in njihovo širitev.

1.2.5 Približevanje javnih storitev ljudem

Ena najpomembnejših predpostavk reforme javnega sektorja je služiti državljanom. Osrednja sprememba v izvajanju javnih storitev je zagotavljati ljudem storitve na

učinkovit, uspešen in profesionalen način. V Veliki Britaniji (Modernising Government, 1999, str. 23–25) je bilo ustanovljenih več povezanih skupin z nalogo, da ugotovijo praktične težave, s katerimi se soočajo državljani pri koriščenju javnih storitev. Želeli so prisluhniti ljudem in jih vključiti v razpravo o zagotavljanju storitev na nov način, postati občutljivi za potrebe posebnih skupin državljanov ali poslov, v svojih prizadevanjih odsevati dejansko življenje ljudi in zmanjšati njihovo nezadovoljstvo. Ugotovili so, da:

- ljudje prejemajo enake informacije večkrat iz več ali celo iz ene same organizacije;
- običajno ni človeka, ki bi pomagal tistim v resnični stiski;
- so pomanjkljive povezane informacije, ki bi dajale popolno sliko o tem, kakšna pomoč sploh obstaja;
- se nova tehnologija uporablja v minimalnem obsegu, spletne strani ministrstev niso dovolj prijazne.

Kanadska vlada je npr. ustanovila brezplačne telefonske informacije in prenovila spletne strani, tako da je lažje najti informacije, posamične vsebine in oddelke, kar je dobrodošlo zlati v času kriz.[3] Pomembni koraki so bili narejeni glede elektronske dostopnosti javnih storitev, ki je te pocenile in pospešila njihovo izvedbo.

1.2.6 Nadzor nad izvajanjem nalog

Falconer (1997, str. 88) meni, da je osrednje vprašanje naprednega poslovodenja v javnem sektorju, kaj je dejansko doseženo z razpoložljivimi sredstvi, zato se je vse bolj začel uveljavljati nadzor nad rezultati. Z reformo javnega sektorja se v osnovi spremeni odgovornost vlade do parlamenta in javnosti. Pomeni odgovornost vsakega posameznega ministrstva do tistih, ki so jim namenjene javne storitve. Vlada Velike Britanije je npr. s publikacijo »Javne storitve za prihodnost« (Public Services for the Future, 1998, str. 2) napovedala začetek stalnega nadzora nad izvajanjem nalog in poročanje o doseganju posameznih ciljev ministrstev. Posledica nedoseženih ciljev pomeni zmanjšano financiranje ministrstva. Vlada redno, letno obvešča parlament in javnost o doseganju ciljev, podrobno pa tudi posamezna ministrstva.

Obliko nadzora predstavlja tudi organizirano notranje revidiranje, ki poteka z namenom, da se pregledujeta poslovodenje in izvajanje nalog. Poleg sistema kazalnikov izvajanja nalog in učinkov programskih politik, ki predstavljajo aktualne družbene spremembe, je npr. po Van der Knaapu (2000, str. 339), ki je proučeval razmere na Nizozemskem, izvajanje revizij tretji instrument vrednotenja izvajanja nalog. Namen notranjih revizij je:

[3] V času cunamija, med 26. decembrom 2004 in 6. januarjem 2005, je spletne strani, ki so dajale informacije o svojcih, prijateljih in družinah v tujini, obiskalo preko 14.000 obiskovalcev; odgovorjeno je bilo na več kot 5.000 telefonskih klicev (Budget 2005: Strengthening and Modernizing Public Sector Management, 2005, str. 2).

- preveriti, v kolikšni meri imata obstoječe poslovodstvo in sistem vodenja karakteristike »k izidom naravnanega«;
- predlagati izboljšave na poti do tega cilja,

pri tem pa notranjerevizijske službe izvajajo predvsem tudi svetovalno funkcijo.

Lassen (1997, str. 9–10) opredeljuje vrednotenje izvajanja nalog z različnimi merili, ki jih je sprožila norveška vlada skozi proračunski proces, kot korak od decentralizirane oblike k bolj standardizirani obliki notranjega vrednotenja. Mnoga ministrstva so zato ustanovila notranje revizije izvajanja nalog. Povečujeta se nadzor parlamenta nad izvajanjem njegovih lastnih odločitev in odgovornost računskega sodišča za izvajanje nalog vladnih agencij. V skladu z oblikovanjem vsebine vrednotenja vladnih programov je svojo vlogo dobil tudi Raziskovalni svet Norveške (angl. *The Research Council of Norway*), do katerega imajo ministrstva s svojimi predlogi in iniciativami prost pristop.

Raziskava OECD-ja (Public Sector Modernisation, 2005, str. 3) kaže, da čim bolj vlade vključujejo izvajanje nalog v svoje proračune in poslovodske sisteme, tem bolj raste število revizij smotrnosti in sprememb v sistemu notranjih kontrol. Odgovornost za izvajanje revizij je rasla z odgovornostjo za vzpostavitev notranjih kontrol pri finančnih poslih. Vzpostavljene so kot zagotovilo osebam javnega prava, da se funkcije izvajajo učinkovito in uspešno ter v skladu z relevantno zakonodajo ter so v večini držav osredotočene na porabo, računovodske postopke in računovodske izkaze. Nekatere države imajo vzpostavljene tudi sisteme poslovodskih kontrol, ki pa v nobenem primeru ne nadomeščajo finančnih. Vse bolj se uveljavlja trend kontrol skozi rezultate, zato so še vedno pomembne kontrole razporeditve sredstev. Parlamenti so sicer zainteresirani za informacije o vrednotenju izvedbe programov, ki jih opravljajo revizorji, vendar so mere za vrednotenje doseganja ciljev programov večinoma še šibko razvite. OECD (2005, str. 6–7) v isti raziskavi ugotavlja, da dokler ne bo tesnejše povezanosti med zagotovljenimi sredstvi in izvedenimi nalogami, se bodo notranje kontrole pretežno nanašale na finančno področje. Raziskave kažejo, da sta zagotavljanje računovodske funkcije in vzpostavljanje finančnih notranjih kontrol na nižjih, regionalnih in lokalnih ravneh težja kot neposredno na ministrstvih, saj decentralizirani sistem zahteva tudi boljšo koordinacijo notranjih kontrol in zahtevnejši nadzor. Kljub temu sistem notranjih kontrol razvojno postaja vse manj izključno finančni ter vse bolj osredotočen na močne vnaprejšnje kontrole vhodov in pravil ter zagotavljanje namenske porabe sredstev. Posledica teh sprememb vodi v drugačne organizacijske strukture, nove načine poročanja, drugačen izbor podatkov in nove tehnike obvladovanja sredstev.

1.3 Zgodovinsko dejstvo reforme javnega sektorja v mednarodnem obsegu

V devedesetih letih prejšnjega stoletja se je pet držav OECD-ja (Avstralija, Francija, Nova Zelandija, Švedska in Velika Britanija) odločilo reformirati način vodenja javnega sektorja.

Vlade teh držav so ugotovile, da centralizacija nadzora nad javnimi financami ne ustreza več potrebam in razmeram v javnem sektorju. Atkinson in Van den Noord (2001, str. 39) navajata, da se je reforma osredotočila na oblikovanje odgovornosti poslovodstev oseb javnega prava, ki jim vlade zaupajo porabo sredstev in od njih zahtevajo odgovornost za doseganje razultatov. Uveljavitev odgovornosti poslovodstev je vsebovala strateške in operativne načrte, mere izvajanja nalog in doseganje ciljev, dogovore o osebni in organizacijski izvedbi nalog, nova računovodska pravila in poročila, večjo uporabo mer vrednotenja in revizij, finančne spodbude in sankcije. Teh pet držav je imelo pri restrukturiranju poslovodstev v osebah javnega prava podobne težave. Vse so morale oblikovati nova razmerja med centralno državo, ki je politično odgovorna za izvajanje nalog vlade, ter operativnimi enotami, v katerih se izvajajo storitve in se porabi večina sredstev. Težava je bilo vzpostavljanje strateških, ex ante kontrol, motiviranje poslovodstev za prevzem iniciativ in odgovornosti za to, kaj proizvajajo in po kakšni ceni, ter vzpostavitev izvajanja nalog v svojih okoljih. Vsaka vlada je morala opredeliti, kaj je še sprejemljivo tveganje, osebe javnega prava pa so začele presojati porabo sredstev in izvajati dejavnosti, ki so lahko imele tudi politični in finančni odziv. Vsaka vlada je morala vpeljati instrumente, ki so zagotavljali, da informacije o izvajanju nalog vplivajo na obnašanje zaposlenih. Soočiti se je morala tudi s težavo zagotavljanja informacij o izvajanju nalog, sprejetih potrebnih odločitvah o razporeditvi sredstev glede na cilje in rezultate. Zaradi težav pri uvajanju kulture izvajanja nalog so se pojavila tudi razočaranja. Pravzaprav nobeni ni v popolnosti uspelo izvesti vsega, kar je nameravala.

Leibfritz, Roseveare in Van den Noord (1994, str. 24–25) so v državah OECD-ja raziskovali vpliv stroškov pri doseganju ciljev. Večina držav OECD-ja planira proračun za naslednja tri do pet let, kar temelji na stroških obstoječih politik. Za to so potrebni zagotovljeni zgodnji varnostni znaki. Upoštevati je treba tudi učinke cen. Stroški javnih storitev, predvsem zaradi rasti plač in socialnih izdatkov, lahko rastejo hitreje, kot je splošna stopnja inflacije, in ta nepravilnost otežuje izboljšanje produktivnosti javnih storitev. Nekatere države so se osredotočile na izboljšanje produktivnosti v javnem sektorju tako, da so omejile rast nominalne porabe pod splošno stopnjo inflacije. Vladne projekcije stroškov so odvisne od predpostavk, ki se nanašajo na strukturne parametre in trende izdatkov za opravljene posle, od demografskih predpostavk do števila ljudi, ki so upravičeni do državnih pomoči. Tveganje eskalacije stroškov nastane, kadar pri sicer sprejetem programu ali politiki stroški prekoračijo pričakovane, zaradi javnih pričakovanj pa takšnega programa ali politike ni mogoče ukiniti.

Reforme javnega sektorja vključujejo tudi način obvladovanja teh tveganj, s sprejetjem strogih pravil načrtovanja stroškov, vključno z zahtevo po predstavitvi in občutljivi analizi vseh predpostavk, ter s sodelovanjem zunanjih strokovnjakov.

Mnoge reforme pri porabi javnih sredstev so uvedle tudi države v tranziciji, čeprav jim Evropska komisija dejansko ni predpisala nobenih posebnih modelov za obvladovanje javnih izdatkov (angl. *public expenditure management*). Je pa nekaj posebnih zahtev, ki se nanašajo na proračunsko disciplino, gospodarjenje z evropskimi sredstvi in finančno kontrolo, kar je zahtevalo reformo obvladovanja javnih izdatkov. Sprva se te reforme uporabljajo za uvajanje bistvenih elementov dobre prakse v proračunskem sistemu in za dosego posebnih zahtev za države članice. Allen in Tommasi (2001, str. 28–30) navajata niz osnovnih kriterijev, ki jih je oblikovala SIGMA[4] za pomoč pri izpolnitvi zahteve po dobrem delovanju poslovodstev v javnem sektorju, ki gospodari tako z evropskimi kot nacionalnimi sredstvi v proračunu, in sicer:

1. Institucionalna zgradba – Pravila morajo biti jasno opredeljena na državni ravni, tj. sprejeti naj bodo temeljni proračunski zakon in pripadajoči podzakonski akti. Pravni okvir mora zagotavljati jasno razmerje med zakonodajno in izvršilno oblastjo. Parlament mora biti sposoben skrbno pregledovati proračun in proračunske politike. Proračun mora vsebovati vse prihodke/prejemke in vse odhodke/izdatke.
2. Srednjeročna zgradba proračuna – Države članice Evropske skupnosti morajo biti sposobne tudi srednjeročno zagotavljati proračunske informacije in si postaviti srednjeročne cilje. S članstvom v Evropski skupnosti morajo biti sposobne ostati stabilne in sprejeti konvergenčni program, ki vsebuje določene metodološke pristope.
3. Priprava proračuna – Postopek sprejemanja proračuna mora biti dobro opredeljen, tako da je za vsak korak dovolj časa za njegovo učinkovito izvedbo. Predlog proračuna mora biti predstavljen parlamentu, da ga ta skrbno pregleda; v primerni obliki mora biti predstavljen javnosti.
4. Izvajanje proračuna in nadzor – zmožnost finančnega ministrstva nadzirati upoštevanje proračunskih omejitev po drugih ministrstvih. Na podlagi enotnega kontnega načrta (sistema računov) je treba nadzirati tok izdatkov med letom. Vlada je odgovorna za pregled periodičnih poročil o izvajanju finančne uspešnosti glede na porabo proračuna ter doseženih ciljev in politik. Zakladnica mora imeti svoj račun in mora biti neposredno pod nadzorom finančnega ministra.
5. Računovodstvo in poročanje – Proračunske in računovodske kategorije na nacionalni ravni morajo biti takšne, da olajšajo analiziranje in zagotavljajo odgovornosti. Računovodski sistem mora sovpadati s sistemom, ki je uveljavljen za izplačila iz evropskih skladov, opredelitev »primanjkljaja« in »sektorja države« pa mora biti usklajena z evropskim sistemom računov (angl. *The European System of Accounts – ESA 95*).

[4] SIGMA – Support for Improvement in Governance and Management; A joint initiative of the OECD and the European Union.

6. Poročanje mora biti pravočasno, primerljivo in verodostojno, razkriti morajo biti odmiki od proračuna. Vsebovati morajo postopke ovrednotenja učinkovitosti in uspešnosti izdatkov glede na sprejete politike in programe.
7. Finančne kontrole – Jasen in zakonit temeljni sistem opredeljuje tudi sistem, postopke in funkcije notranjih kontrol, za kar je treba:
- oblikovati standarde in pravila za računovodsko poročanje;
- imeti moderen računovodski sistem, skladen z mednarodnimi standardi;
- opredeliti revizijsko sled, ki jasno opredeljuje pravila in odgovornosti za vključene različne nacionalne enote;
- imeti ex ante kontrole obveznosti in izdatkov;
- učinkovito izvajati javna naročila po pravilih Evropske komisije;
- kontrolirati državne prihodke.
8. Učinkovita notranja revizija mora biti funkcionalno neodvisna, uporabljati mora mednarodno priznane revizijske standarde. Sistem mora biti sposoben preprečiti nepravilnosti in vrniti vsak znesek, izgubljen zaradi nezakonitosti ali malomarnosti.
9. Javna naročila – Prednostna naloga Evropske skupnosti je ustrezno delovanje trga. Zato mora sistem nabav zagotavljati konkurenco v javnem sektorju in zniževanje stroškov ter preprečevati izgube, zavlačevanja, korupcijo in vladne neučinkovitosti. Ustanovljena mora biti centralna vladna organizacija, ki je odgovorna za oblikovanje in izvajanje politike javnih naročil.
10. Evropski skladi – Evropska komisija je za porabo sredstev iz skladov (Phare, Ispa, Sapard) zahtevala delovanje nacionalnih kontrolnih mehanizmov.

1.4 Primeri držav, ki so reformirale javni sektor

Reforma javnega sektorja je zaradi potreb po učinkovitejši izrabi proračunskih sredstev potekala bolj ali manj intenzivno v mnogo državah, danes poteka kot nujni ukrep zaradi gospodarske krize in recesije, že npr. zaradi demografskih trendov in s tem zahteve po prerazporeditvi finančnih sredstev pa ostaja pomembna naloga vlad tudi v prihodnje. Države, katerih reforma javnega sektorja je podrobneje predstavljena v nadaljevanju, pa so izbrane po naslednjem premisleku:

Nova Zelandija, Avstralija in Velika Britanija so v skupini držav OECD-ja, ki so prve začele z reformami. S Kanado tvorijo skupino držav, ki so, kot izhaja iz dosegljive literature in virov, najbolj sistematično in popolno pristopile k prevzemanju računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov kot pomembne vsebine reforme, kar je podrobneje predstavljeno tudi v poglavju 3.4.

Bolgarija in Romunija predstavljata drugo skrajnost, obvladovanje proračunskih sredstev teh držav je OECD ocenjeval pred vstopom v Evropsko skupnost, ta pa se je pogojeval z

opravljenimi aktivnostmi, ki so zagotavljale pregledno in učinkovito porabo sredstev iz evropskih skladov, notranji in zunanji nadzor nad porabo proračunskih sredstev ter tako začetne korake v reformo javnega sektorja.

Osnovne značilnosti reforme javnega sektorja v Združenih državah Amerike, kot evropska primera pa na Nizozemskem in Norveškem dokazujejo, da so se (vse) vlade zahodnih držav začele spraševati, ali in kako so bili doseženi cilji z danimi proračunskimi sredstvi, osrednja enota proračuna postane program, zaradi potrebnih informacij o bodočih terjatvah in obveznostih za vrednotenje doseženih programskih ciljev pa so tudi te države začele prevzemati računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov.

1.4.1 Reforma javnega sektorja na Novi Zelandiji

Cilji reforme javnega sektorja na Novi Zelandiji so se zbrali okoli doseganja uspešnosti, učinkovitosti, odgovornosti, preglednosti in ustaljenosti procesov. Ključni elementi reforme so vključevali (Matheson et al., b.l. str. 9–12):

1. uporabo jasno oblikovanih načel reforme;
2. zasebno partnerstvo v državnih podjetjih;
3. rekonstrukcijo oddelkov zaradi racionalizacije funkcij, oblikovanje jeder javnih storitev in izboljšanje izvajanja nalog;
4. decentralizacijo poslovodenja z izvršnimi direktorji, odgovornimi za odločanje;
5. več pogodbenih razmerij;
6. spremembo obvladovanja finančnih sredstev z vložkov na izložke oz. doseganje ciljev in uvedbo računovodstva na podlagi poslovnih dogodkov.

Ministrstva so postala bolj strateško naravnana, pripravila so svoje proračune in druge poslovne plane. Razvila so predvsem odgovornost, investirala so v informacijsko tehnologijo.

Ministrstva so začela koordinirati skupno strategijo, prečno, medsektorsko koordinacijo, kar je vodilo v izboljšanje informacijskih tokov, boljše posvetovanje s pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami ter povečanje sinergijskega učinka. Izvršni direktorji so postali poslovni partnerji vlade, odgovorni za ustvarjanje vladne politike in za resnični napredek pri doseganju posebnih ciljev, poskušali so izboljšati proces proračuna, sprejemanje odločitev in izvajanje dogovorov, sporazumevanje in ocenjevanje izvajanja nalog. Vlada je želela razjasniti svoj lastniški delež po ministrstvih, ministri so zahtevali zanesljive informacije o deležih. Lastniško je bila vlada zainteresirana za strateško premočrtnost, uresničevanje skupnih interesov in prihodnjo dolgoročno stroškovno učinkovitost. Ministri in izvršni direktorji so dorekli, kaj je za lastnike pomembno.
Oblikovalo se je novo pravilo kontroliranja: uravnoteženost avtonomnosti in direktiv – prilagoditev strateškemu procesu je zahtevala tudi drugačen pogled na kontrole zaradi

uravnoteženega odnosa med direktivami in avtonomijo poslovodstev. Oblikoval se je t. i. komplementarni model kontrol:

- odsevne/povezovalne kontrole (angl. *reflective / integrative control*) – grajene na negovanju skupnih interesov, vrednot in zaupanja; ta vpliv je zagotavljalo poslovodstvo;
- predhodne kontrole (angl. *pre-emptive control*) – postavitev mej in prepovedi – uspešna organizacija teži za tem, da zaposlene prepriča, kakšno obnašanje ni sprejemljivo in kaj sledi prestopnikom; nanašajo se na izložke;
- diagnostične kontrole (angl. *diagnostic control*) – skozi jasno postavljene cilje in nadzor nad njihovim doseganjem je takšnih večina kontrol, podpira pa jih informacijski sistem;
- interaktivne kontrole (angl. *interactive control*) – skozi odprt dialog s prilagajanjem strategiji, ki razkriva prihodnost.

Več kot je bilo doseženo v neformalnih strukturah, npr. zaupanje, možnosti za dialog, manj pomoči formalnih struktur je bilo potrebne. Več kot je bilo doseženo z neformalnimi instrumenti o bistvenih rečeh, bolj je kontrolni sistem zaznaval zaupanje in dobro poslovodenje. Uspeh novozelandskega pristopa je temeljil na pripravljenosti glavnih igralcev – ministrov, izvršnih direktorjev in osrednjih vladnih institucij, da si razdelijo odgovornosti za opravljeno delo.

1.4.2 Reforma javnega sektorja v Veliki Britaniji

Preden je britanska vlada parlamentu predstavila svoj načrt modernizacije javnega sektorja, je že opravila določene reforme na področju zdravstva, izobraževanja, sestave vlade in lokalnih skupnosti, socialnega varstva, kriminalitete, modernizirala je obrambne sile in partnerstvo z evropskimi državami. Z načrtom modernizacije se je britanska vlada osredotočila na pet ključnih področij (Modernising Government, 1999, str. 13–56):

Izvajanje politike z namenom doseganja vsebinskih rezultatov, ne le politike reakcije na kratkoročne pritiske. Centralna vlada je oblikovala agencije z jasno določenimi nalogami, posamezniki so pridobili večje odgovornosti in poslovodstva večja pooblastila. Nad lokalnimi oblastmi se je začela izvajati močna finančna kontrola.

Dostopne javne storitve za potrebe državljanov – uvajanje partnerskih rešitev vseh, ki so vključeni v vlado, predvsem tudi lokalnim ravnem, oblikovanje ciljev in finančnega okvira, računalniških povezav, investiranje v racionalno porabo proračuna z namenom pilotskega, bolj inovativnega, bolj učinkovitega in lokalno bolj dovzetnega načina izvajanja javnih storitev.

Kakovostne in učinkovite javne storitve – vlada se je obvezala, da bo zagotavljala učinkovite storitve za ljudi, spremljala in poročala o napredku pri njihovem doseganju, preprečevala birokratske ovire, spodbujala konkurenco in inovacije. Da bi izpopolnila standarde javnih storitev, je oblikovala nekaj vzvodov: sprejela je listino »Primerljivi pregled porabe« (angl. *Comprehensive Spending Review*) in v njej prikazala koordinirano postavljene cilje za vso javno porabo; sprejela je sporazum o javnih storitvah (angl. *Public Sector Agreements*), ki je vseboval podrobnosti o tem, kaj lahko ljudje pričakujejo; oblikovala je nov ministrski svet (angl. *cabinet committee*), ki je bil zadolžen za spremljanje napredka v skladu s predpisano pravno podlago; pripravila je seznam ponudnikov javnih storitev (angl. *public service productivity panel*), ki je združeval strokovnjake javnega in zasebnega sektorja, pripravljene pomagati ministrstvom pri doseganju potrebnih izboljšav; letno je poročala o napredku parlamentu in javnosti.

Informatizacija vlade – britanska vlada je razvila vladno korporacijsko strategijo razvoja računalniške podpore (angl. *corporate IT strategy for government*), tako da je oblikovala ključne cilje poslovodstva, določila avtentičnost podatkov in vnesla tržne standarde povsod, kje je to bilo mogoče. Uvedla je elektronsko poslovanje z državljani in poslovneži. V nekaterih primerih je javne storitve možno naročiti 24 ur na dan in sedem dni v tednu. Poenostavila je finančno poslovanje med državljani in vladnimi službami npr. na področju plačevanja davkov, odprtja posebnih računov za poslovanje z državljani, povečala dostop do elektronskih storitev od doma, povečala je uporabnost večnamenskih kartic, izboljšala uporabnost vladnih spletnih strani, ki se nanašajo na življenjske situacije državljanov, da bi bile tovrstne investicije kar najbolje izkoriščene, prenovila partnerstva z zasebnim sektorjem, lokalnimi skupnostmi in nevladnimi organizacijami, da bi bila ta učinkovitejša. Posebno pozornost je namenila zaščiti osebnih podatkov.

Vrednotenje javnih storitev – sodelovanje v vladi in javni upravi je bilo vse tesnejše, storitve so postajale vse bolj kakovostne, bolj inovativne in odgovorne do uporabnikov ter izvedene učinkovito, povečalo se je sodelovanje na vseh ravneh organizacijske strukture in uvedel se je strateški način razmišljanja.

1.4.3 Reforma javnega sektorja v Avstraliji

Reformo javnega sektorja v Avstraliji sta proučevala Hoque in Moll (2001, str. 304–312). Udejanjila se je z novim načinom poslovodenja v javnem sektorju. Nanašala se je predvsem na področje financ in delovanja uprave. Obravnava dve obsežni področji:

1. poslovodni kontrolni sistem (angl. *management control system*) in izboljšanje informacij, ki jih daje računovodski sistem, jasnost pravil in obveznosti ter zagotavljanje odgovornosti:
2. stabilizacijo gospodarstva z uvedbo konkurence v javni sektor;

z dvema osnovnima ciljema:

1. pospeševanje kulture izvajanja nalog (angl. *culture of performance*), večje obveznosti javnega sektorja do potreb vlade s povečanjem odgovornosti v osebah javnega prava, pospeševanje učinkovitosti in uspešnosti, uvajanje udeležbe pri odločanju in prilagajanje potrebam državljanov;
2. v širšem smislu vključuje agenda finančne reforme, način računovodskega poročanja, vodenje računovodstva na podlagi poslovnih dogodkov, stroške po polni lastni ceni in obvladovanje sredstev.

Največje spremembe v javni sektor Avstralije je vnesla državna politika konkurence (angl. *national competition policy*), ki je želela doseči učinke prednosti konkurence z:

1. uvedbo strukturnih reform zaradi monopolov;
2. izvajanjem poslov s pomočjo zasebnega sektorja;
3. zagotavljanjem konkurence preko mej, na podlagi razvoja domačega trga;
4. zagotavljanjem učinkovite cenovne politike;
5. nadzorom nad izkoriščanjem trga pri državnih monopolih;
6. uporabo enakih protikonkurenčnih pravil pri brezobzirnih poslih;
7. olajšanjem dostopa do pomembne infrastrukture;
8. odpravo zakonskih ovir za konkurenco.

Z uvedbo konkurence vladne organizacije ne morejo več uveljavljati protikonkurenčnih pravil kot npr. stalnih cen ali uporabo moči ali bojkota pri zagotavljanju svojih storitev. Vlada je uvedla nadzor nad cenami zaradi nadzora nad državnimi organizacijami, ki so s cenami presegale vrednost svojih storitev. Večina monopolnih poslov v Avstraliji je v državni lasti, npr. v lokalni lasti sta plin in elektrika. Vlada je uvedla strukturne reforme z namenom, da se tudi na tem področju uvede konkurenca. Dogovor o načelih konkurence (angl. *Competition Principles Agreement*) je določil, da lahko vsaka regijska ali lokalna uprava svobodno odloča o reformi javnih monopolov, vendar tudi, da spremljajo dosežke uvedenih reform v javnih monopolih. Z uvedbo polne lastne cene je vlada naredila korak h komercializaciji javnih storitev. Pomeni, da so v cene dobrin in storitev všteti vsi stroški, ki te dobrine in storitve zagotavljajo. Osnovni temelj za prilagoditev polni lastni ceni je omogočiti javni upravi, da so vsi stroški delovanja pregledni in pokriti. Polna lastna cena vključuje stroške, kot so najemnine prostorov, plače, subvencije, amortizacije in davki. V javni sektor se vključujejo tudi družbe, ki delujejo v podobnem okolju kot zasebni sektor. Izključene so prednosti in slabosti, značilne za državne organizacije. Delujejo po komercialnih načelih, tj. jasno so postavljeni cilji, določeni so avtonomija, avtoriteta in odgovornost poslovodstva, državni lastniki pa opravljajo nad izvajanjem nalog učinkovit nadzor.

1.4.4 Reforma javnega sektorja v Kanadi

Iz kanadske vladne publikacije o modernizaciji poslovodenja v javnem sektorju (Strengthening and Modernizing Public Sector Management, 2005, str. 1–8) izhaja, da se je vladna reforma osredotočila na štiri področja:

1. izboljšanje kakovosti in učinkovitosti storitev;
2. okrepitev kapacitet javnih storitev;
3. okrepitev poslovodstev in odgovornosti;
4. nadzorovanje porabe javnih sredstev.

Kanadska vlada je sprejela pravne podlage, ki so zagotovile spremembe v izvajanju javnih storitev. Delovni procesi v javnem sektorju so postali učinkovitejši in odgovornejši. Vlada je uvedla stroškovno učinkovitost opravljenega dela in povezan pristop k izobraževanju zaposlenih na vseh ravneh. Zaposlene je usposabljala za nove zaposlitve, vnesti je želela tekmovalnost na vseh ravneh. Prizadevala si je investirati v strokovni razvoj posebnih znanj, finančnega poslovodstva in notranjih revizorjev, da bi bili ponudniki javnih storitev bolje usposobljeni in vredni večjega zaupanja.

Kanada je prestopila v računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, povečal se je nadzor generalnega državnega revizorja (angl. *The Office of Comptroller General of Canada*). Tako je bilo vnesene več discipline pri porabi programskih sredstev, izboljšalo se je informiranje o izvajanju nalog in storitev. Okrepila sta se obvladovanje finančnih sredstev in revizija. Kanadska vlada se je odločila tudi za bolj premišljeno gospodarjenje s sredstvi, zgradbami, ladjami, letali, drugimi prevoznimi sredstvi in opremo, program je vključeval tudi zmanjšanje zdravstvenih in ekoloških tveganj. Odločila se je za večletni proračun.

1.4.5 Reforma javnega sektorja v Združenih državah Amerike

Po navedbah McGilla (2001, str. 377–379) so se koncept in tehnike izvajanja proračuna (angl. *performance budgeting*) v Združenih državah Amerike začeli uveljavljati že v petdesetih letih, v sedemdesetih pa je že bil sprejet zakon o izvajanju nalog in izidov vlade (angl. *government performance and results act*). Z leti se je vzpostavila povezava proračunskih sredstev z doseženimi cilji. Izvajanje nalog proračuna se je preusmerilo od vložkov k funkcijam, dejavnostim, stroškom in dovršenosti nalog. Namesto poudarka na izdatkih se je izvajanje nalog proračuna predstavljalo kot pričakovani dosežki oz. dosežki posameznih funkcij ali dejavnosti. Izvajanje nalog je bilo definirano kot dosežki agencije v programski strukturi agencije, ki povezuje dosežke agencije z dolgoročnimi cilji. Ključna

struktura načrtovanja izvajanja nalog je bil program.[5] Proces se je zaradi zahteve po kompleksnih analizah in težavnosti zaradi pomanjkanja kvantificiranih kazalnikov v sedemdesetih letih nekoliko ustavil, zaradi konceptualne absolutne pravilnosti pa kljub temu nadaljeval z novimi pobudami. K ciljem usmerjeno poslovodenje (angl. *management by objectives*) je podpiralo povezovanje ciljev agencij z njihovimi proračunskimi zahtevami. Poslovodstva agencij je zavezalo k odgovornosti za doseganje dogovorjenih ciljev in učinkov programov. Zakonsko so bila oblikovana štiri temeljna načela:

1. izvajanje nalog proračuna temelji na k rezultatom usmerjenem proračunu;
2. ključna enota načrtovanja in proračunske analize je program; pri izvajanju nalog proračuna mora biti usklajena programska struktura z organizacijsko strukturo;
3. poslovodstvo odgovarja za rezultate programov;
4. vzpostavljena je odgovornost za posledice razvrščanja programov po prioritetnih ciljih.

1.4.6 Reforma javnega sektorja na Nizozemskem

Nizozemska vlada je od osemdesetih let spreminjala načelo od vrednotenja vložkov (material, ljudje) na vrednotenje rezultatov. Pri pripravi proračuna morajo ministrstva danes odgovoriti na enostavna vprašanja: Kaj želimo doseči? S kakšnimi koraki bomo dosegli cilj? Koliko nas to stane? V letnem poročilu predstojniki odgovarjajo na naslednja vprašanja: Ali smo dosegli, kar smo hoteli? Smo naredili, kar bi morali narediti za dosego ciljev? Ali so bili nastali stroški pričakovani?

Namen drugačnega proračunskega pristopa in letnega poročila je približati proračun aktualnim političnim ciljem in merilom, tj. jasno prepoznati povezavo med cilji, merili in sredstvi. Bistveno je, da novi način proračunskega načrtovanja in letno poročilo posebej povezujeta politične cilje s sredstvi. Če so proračunski dokumenti razkriti javnosti, to spodbudi politike, preden se lotijo dejanj, da resno premislijo tako o ciljih kot o instrumentih javne politike. Takšen sistem spodbudi pred- in poevalvacijske raziskave ter lahko vključuje kvantitativne analize stroškov in koristi (angl. *cost – benefit analysis*) (Van der Knaap, 2000, str. 341–347).

1.4.7 Reforma javnega sektorja na Norveškem

Na Norveškem se je razvoj izvajanja nalog začel z reformo proračuna leta 1986 in prenovo programa »nove javne storitve« (angl. *new public services*) v letu 1987 ter dosegel vrhunec leta 1996. Na tej osnovi so bili pripravljeni cilji izvajanja nalog in pripadajoče zahteve, ki

---

[5] Npr. program izobraževanja: kategorija programa je lahko srednje šolstvo, podkategorija poklicno izobraževanje v srednjem šolstvu, elementi so knjige in učitelji (McGill, 2001, str. 378).

so jim sledili izvedbeni načrti osrednjih vladnih agencij do leta 1990. Ministrstva so postala odgovorna za določitev ciljev in pripravo primernih poročil o doseženih ciljih. Zagotavljati so morala razvoj metod in kazalnikov izvajanja nalog oz. kriterijev, ki so se uporabljali pri oceni, ali so poročila skladna s sprejetimi cilji. Temeljne predpise je pripravilo ministrstvo za finance s t. i. funkcionalnimi zahtevami, ki jim je bilo treba slediti v različnih okoljih. Vloga na novo ustanovljenega ministrstva za nacionalno načrtovanje in koordinacijo (angl. *Ministry of National Planning and Co–ordination*) leta 1997 je postala aktivnejša na področju izvajanja nalog šele z aktivno vlogo direktorata za poslovodenje v javnem sektorju (angl. *Directorate of Public Management*), ki sodeluje z obema ministrstvoma in prevzema pobude za izboljšanje izvajanja nalog v norveškem javnem sektorju (Lassen, 1997, str. 4–5). Norveška finančna zakonodaja je od leta 1997 težila k harmonizaciji zahtev in pričakovanj ter uzakonila (Lassen, 1997, str. 12–13):

- koordinacijo različnih elementov izvajanja nalog, npr. poznavanje učinkov različnih instrumentov je temeljna predpostavka izvajanja proračuna;
- poročanje o izvajanju nalog, pri čemer je bilo treba zasledovati jasnost poročanja na hiter in učinkovit način;
- primerljivost izvajanja nalog je mogoča pod pogojem, da je na vseh ravneh izdelan sistem vrednotenja in analiziranja;
- poslovodski dokumenti morajo postati koristni in smotrni;
- prilagoditev izvajanja nalog posameznim vrstam proračunskih uporabnikov, bolnišnicam, izobraževalnim institucijam … zahteva različne opredelitve ciljev in zahtev po izvajanju nalog ter različno izraznost izvajanja nalog v primerjavi z drugimi oblikami poslovodenja.

1.4.8 Reforma javnega sektorja v Bolgariji in Romuniji

Iz ocene OECD-ja o gospodarjenju z javnimi izdatki v Bolgariji (Bulgaria Public Expenditure Management System Assessment, 2004) izhaja, da bo bolgarski zakon o proračunu vseboval tudi določbe o:

- ustanovitvi zakladnice,
- programski strukturi proračuna,
- srednjeročnem načrtu izdatkov,
- računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov,
- proračunski decentralizaciji,
- povečanem nadzoru nad izdatki.

Bolgarija je pripravila tudi zakon o državni notranji finančni kontroli. Programska struktura proračuna bo zahtevala tudi nove izvedbene dokumente, npr. strateške in operativne načrte, ter možnost vrednotenja učinkovitosti in uspešnosti izvajanja programov.

Poročilo OECD-ja o obvladovanju javnih izdatkov v Romuniji (Romania Public Expenditure Management Assessment, 2003) obsega enake vsebine kot poročilo o obvladovanju javnih izdatkov iz leta 2004 v Bolgariji. V Romuniji se je novi zakon o javnih financah začel izvajati leta 2003. Z njim uzakonjene reforme so bile predvsem:

- večletni proračun,
- programska struktura proračuna,
- vključevanje zgornje meje izdatkov v zgodnji letni proračunski krog,
- okrepitev moči ministrstva za finance zaradi izdajanja odredb in metodoloških navodil,
- okrepitev izvajanja proračuna,
- pojasnjena razmerja med izvršilno oblastjo in parlamentom v procesu sprejemanja proračuna,
- kriteriji in časovni razpored priprave in sprejemanja proračuna.

Romunija je sprejela tudi nova zakona o državni notranji reviziji ter o notranji kontroli in preventivni finančni kontroli. Ima direktorat za javno računovodstvo, ki se je v twinning projektu v letu 2003 z Veliko Britanijo ukvarjal predvsem z računovodenjem na podlagi poslovnih dogodkov.

1.5 Spremembe sistema računovodenja kot pomembna sestavina reforme javnega sektorja

Modernizacija računovodstev s prehodom na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov v državah, ki so opravile reformo javne uprave, je bila pot nadaljnjega razvoja tega sistema v javnem sektorju v mednarodnem prostoru, kajti (The Modernization of Government Accounting in France, 2003, str. 2):

1. računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov so uvedle vlade največjih industrijskih držav;
2. Odbor za javni sektor pri Mednarodni zvezi računovodij (angl. *The Public Sector Committee of the International Federation of Accountants*) je razvil mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. *International Public Sector Accountant Standards*, v nadaljevanju: IPSAS);
3. za potrebe statističnega finančnega poročanja vlad se je na tej računovodski podlagi leta 1993 razvil sistem nacionalnih računov (angl. *System of National Accounts – SNA 93*), leta 1995 pa evropski sistem računov.

Približno polovica držav članic OECD-ja uporablja modificirano obliko računovodenja, samo nekaj pa je podlago poslovnih dogodkov uporabljalo tudi v procesu priprave proračuna. Računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov ima dolgoročni vpliv na proračun, kajti prihodki se pripoznajo, ko je storitev opravljena, in ne, ko so evidentirani denarni pritoki. Odhodki se pripoznajo, ko nastanejo stroški, ne ko nastanejo denarni

odtoki. Obveznosti so izkazane kot stroški tekočega obdobja in kot obveznosti v bilanci stanja, tudi če zanje ni namenskih sredstev v proračunu. V bilanci stanja so izkazana vsa sredstva.[6] Matheson (2002, str. 44–45) navaja, da je uporaba poslovnih dogodkov v pripravi proračunov v Avstraliji in na Novi Zelandiji vodila v boljšo realizacijo tistih prihodnjih obveznosti, ki niso imele kritja v skladih, v boljše gospodarjenje z infrastrukturo in v večjo učinkovitost pri razporejanju sredstev. V državah OECD-ja je bil pomemben del reform prehod z vhodov na izide, kajti če je izvajanje nalog opredeljeno, ga je kasneje možno vrednotiti, in ne le predhodno predpisati. To pa zahteva sistem računovodenja, ki prenaša stroške v področje izidov in zagotavlja informacije o izvajanju nalog enako popolno in zaupanja vredno kot uporaba finančnih kazalnikov. Takšno zaupanje mora izhajati iz vgrajenih poslovodskih kontrol, ki jih potrdijo zaupanja vredni in neodvisni revizijski postopki. Nobeden od pomembnih ciljev proračuna, ki podpirajo boljše poslovodenje, ni dosežen brez ustreznih sprememb v računovodskem sistemu, ki spreminja politiko in proračun v finančni poslovodenje in sistem kontrol.

V Veliki Britaniji sta računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov in z njim usklajena priprava proračuna nastala na koncu dolgoletnega procesa reform. Predstavljata bistvo zagotavljanja primerljivih in zanesljivih informacij odločitvenim ravnem poslovodstva. Pomembno je tudi dejstvo, da sta sedaj možna primerjava med javnim in zasebnim sektorjem ter s tem tudi izvajanje javno-zasebnega partnerstva. Računovodstvo porabe sredstev (angl. *resource accounting*) je sistematično razloženo v dokumentu Boljše računovodenje za davkoplačevalski denar: računovodstvo in proračun sredstev vade (angl. *Better Accounting for the Taxpayers' Money: Resource Accounting and Budgeting in Government*), ki je bil izdan v Londonu julija 1994. Računovodstvo porabe sredstev obsega niz tehnik računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov za poročanje o vrednosti porabe britanske vlade, tj. ministrstev in izvršilnih agencij ter skladov. Vključuje analizo vrednosti porabe sredstev glede na cilje oz. izložke, ki jih dosegajo ministrstva. Priprava proračuna na podlagi sredstev (angl. *resource budgeting*) vključuje načrtovanje in kontrolo vrednosti javne porabe na osnovi računovodskih informacij. Britanska vlada je uskladila računovodenje z britanskimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (angl. *United Kingdom Generally Accepted Accounting Practice – GAAP*), katerih osrednji del so tako prilagojeni računovodski standardi, da zadoščajo potrebam vlade in parlamentarnim kontrolam (Hepworth, 2002, str. 122). Hepworth (2002, str. 125) navaja prednosti priprave proračuna na podlagi sredstev, ki izhaja v osnovi iz tehnike računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov, npr.:

1. boljši informacijski proces načrtovanja porabe za vlado kot celoto in za posamezne vladne organe;
2. zmanjšanje pritiska na porabo ob koncu leta;
3. boljši nadzor nad porabo zaradi relevantnejših informacij;

[6] Nova Zelandija predstavlja avtoceste in drugo infrastrukturo kot sredstva, njihovo amortizacijo pa prikazuje kot strošek, kar zahteva posebno skrb pri vzdrževanju njihove vrednosti.

4. zagotavljanje učinkovitejše organizacije in planiranja med vladnimi organi, njihovimi izvršilnimi agencijami in drugimi osebami javnega prava;
5. spodbujanje vladnih organov, da se osredotočijo na rezultate namesto zgolj na porabo sredstev; ter
6. zagotavljanje zunanjega nadzora na enotnih izhodiščih.

Pallot (2002, str. 167–169) je na novozelandskem primeru razložil potrebo po uvedbi računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov: izhajala je iz potrebe po primerljivosti stroškov storitev z enakimi v zasebnem sektorju in iz potrebe po zagotavljanju donosa sredstev. To je obremenjevalo kapital, zato je nastala potreba po boljši izkoriščenosti sredstev, ki je vključevala obračunavanje amortizacije infrastrukturnih sredstev.

V Argentini od leta 1826 deluje nacionalni odbor za računovodstvo, odgovoren za razvoj in izvajanje državnega računovodskega sistema, ki je bil večkrat spremenjen. Po letu 1993 pa mora ta imeti naslednje značilnosti (The Governmental Accounting System in Argentina, 2004, str. 11):

1. biti mora skupen, enoten, stalen in sprejemljiv za vse enote znotraj javnega sektorja;
2. proračun mora biti integriran, usklajena mora biti poraba sredstev, informacije zakladnice in sistemom nacionalnih računov;
3. predstavljati mora proračunsko porabo, spremembe in računovodska stanja zakladnice in javnih institucij;
4. sposoben mora biti oceniti stroške javnega delovanja in se še razvijati;
5. temeljiti mora na splošno sprejetih računovodskih načelih, sprejemljivih za javni sektor, ki jih je razvil Nacionalni odbor za računovodstvo ter ki zahtevajo, da sta proračun in računovodski sistem integrirana, tj. uporabljata enaka načela prepoznavanja in konceptov ter enake strokovne izraze;
6. načela zahtevajo, da se računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov izvaja in uporablja pri predstavljanju odhodkov in nedavčnih prihodkov, medtem ko se davčni prihodki zaradi težav ugotavljanja natančnosti davčnih dogodkov predstavljajo na podlagi denarnega toka.

Nova francoska zakonodaja, ki se je začela uvajati v začetku novega tisočletja, ima dva temeljna cilja (The Modernization of Government Accounting in France, 2003, str. 13):

1. reformirati poslovodenje v javnem sektorju, da bi to postalo bolj naravnano k rezultatom in bolj stroškovno učinkovito;
2. narediti proračunske informacije preglednejše, kar bi zagotavljalo parlamentu in javnosti boljšo informiranost o izvajanju proračuna.

Spremembe računovodskega informacijskega sistema v Franciji so se začele uvajati zaradi novih potreb glede poročanja, zagotavljanja poročil o izvajanju nalog, dodatni cilj računovodskega poročanja pa je bilo izboljšanje poslovodenja, ki je zahtevalo znanje

stroškovnega računovodstva. Razprave so pokazale, da osebe javnega prava potrebujejo pomoč pri razvoju metod za kvantifikacijo svojih ciljev in pripravo informacijskega sistema, ki bi zagotavljal spremljanje izvajanja nalog (Financial Management and Control of Public Agencies, 2001, str. 70).

Zlasti nacionalna politika konkurence in druge reforme v Avstraliji, ki so vključevale tudi računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, vodenje stroškov po polni lastni ceni, gospodarjenje s sredstvi, so naredile premik v odgovornosti do učinkovitega razporejanja sredstev. To je vodilo v računovodstvo porabe sredstev, razvoj meril za izvajanje nalog, vrednotenje učinkovitosti, zniževanje stroškov in večanje produktivnosti, kar je zahtevalo tudi nove računovodske pristope, npr. programsko načrtovanje proračuna, kazalnike izvajanja nalog in mehanizme letnega poročanja (Hodque & Moll, 2001, str. 318).
V Združenih državah Amerike je bilo ustanovljenih več različnih odborov za izdajo računovodskih standardov. Odbor za računovodske standarde (angl. *The Financial Accounting Standards Board – FASB*), ki je bil ustanovljen leta 1973, izdaja standarde za zasebni sektor ter za vse pridobitne in tudi nepridobitne organizacije. Vladni odbor za računovodske standarde (angl. *The Government Accounting Standards Board – GASB*) je bil ustanovljen leta 1984 ter je odgovoren za izdajo računovodskih standardov za centralno in lokalno oblast, vključuje pa veliko posebnih področij, npr. ustanove na področju zdravstva, šolstva in visokega šolstva. Zvezni odbor za računovodske standarde (angl. *The Federal Accounting Standards Advisory Board – FASAB*) je bil ustanovljen leta 1990 z namenom, da priporoča računovodske standarde zvezni vladi ter vsem pripadajočim osebam javnega prava, organom v sestavi, agencijam in institucijam.

Vse vladne ravni v Združenih državah Amerike so se odločile, da bo novi model poročanja za centralno in lokalno vlado tisti, ki ga je izdal GASB in ki se je približal poročanju v zasebnem sektorju, vendar so v njem posamezne pomembne razlike (Allen & Chan, 2002, str. 13).

V razmerah intenziviranja procesa globalizacije je vse bolj izražena potreba po harmonizaciji nacionalnih računovodstev. Pri povečanju aktivnosti približevanja MRS v javnih sektorjih mnogo nacionalnih okolij igra vodilno vlogo Mednarodna zveza računovodij tudi z Odborom za mednarodne računovodske standarde za javni sektor. To je del mednarodnega procesa reform javnega sektorja in razvijanja novega poslovodenja v javnem sektorju, katerega osrednji del je tudi sprememba računovodenja. Primernost uvajanja mednarodnih standardov v javni sektor je odvisna od mnogo posebnosti nacionalnih danosti, kljub temu pa je jasno, da postaja z reformami javni sektor vse bolj racionalen in gospodaren. Pri vzpostavljanju novih odnosov pa ima prav računovodenje posebno mesto, saj predstavlja najbolj verodostojen vir informacij za poslovodenje in nadzor. Na tem izhodišču je treba obravnavati tudi računovodenje na podlagi poslovnih

dogodkov, saj omogoča celovito spremljanje vseh proračunskih sredstev (Vašiček & Vašiček, 2000, str. 43).

1.6 Ocena koristi reform v javnem sektorju

Z reformami javnega sektorja so se ustvarili pogoji za visoko stopnjo proračunske preglednosti, ki vključuje natančno in objektivno poročanje o tem, kako so porabljena proračunska sredstva, kakšni so stroški vladnih programov, kakšni so doseženi učinki glede na postavljene cilje in kakšne koristi predstavlja razprava o proračunski politiki v javnem sektorju. S povečanjem možnosti, da bodo usmeritve poslovodstev v osebah javnega prava razkrite, je v proračunsko preglednost možno vnesti disciplino. Za povečanje preglednosti je Mednarodni denarni sklad (angl. *International Monetary Fund – IMF*) objavil listino o dobri praksi davčne preglednosti (angl. *Code on Good Practices on Fiscal Transparency*) in listino o dobri praksi proračunske preglednosti (angl. *OECD Best Practices for Budget Transparency*). OECD je z državami, ki so na mnogo področjih razvile pomembne reforme v svojem sistemu poslovodenja in procesa proračuna, tj. z Avstralijo, Novo Zelandijo in Veliko Britanijo, ponudil ostalim državam smernice za najboljšo prakso (angl. *OECD Best Practices*) za izboljšanje njihovih okolij (Atkinson & Van den Noord, 2001, str. 21).

S procesi reform je javnost postajala vse bolj informirana in s tem ozaveščena. Kanadska vlada je npr. svojim davkoplačevalcem sporočila (Preparation Guide Departmental Performance Reports 2002–2003, 2003, str. 6–8), da imajo temeljno pravico vedeti, kaj je bilo doseženo z njihovimi plačanimi davki. Skrbna odgovornost do parlamenta in državljanov je integralni del sprejete agende o poslovodenju v javnem sektorju, katere cilj je zagotoviti parlamentu in državljanom visoko kakovostne informacije o doseženih ciljih vlade ter s tem vključitev davkoplačevalcev v razumevanje in oblikovanje javne politike. Poročila o izvajanju nalog morajo:

1. zagotavljati razumljive in uravnotežene, jedrnate in odkrite predstavitve izvajanja nalog;
2. poročati o učinkih, ne le o rezultatih;
3. razložiti odstopanje od predhodno sprejetih meril pri izvajanju nalog;
4. podati izvajanje nalog povezano;
5. povezati porabljena sredstva z doseženimi učinki;
6. razložiti, zakaj lahko javnost zaupa v metodologijo in podatke, ki so uporabljeni pri izvajanju nalog.

Osebe javnega prava po vsej Evropi so začele v zadnjih letih zelo intenzivno uporabljati modele kakovosti. Zagovorniki uvajanja teh modelov so mnenja, da bo uporaba modelov kakovosti, ki je motivirana od znotraj oz. iz organizacije same, privedla do občutnih

izboljšav v kakovosti storitev javnega sektorja preko organizacijskega učenja (Grubar, 2005, str. 18).[7]

Reforme so spremenile način priprave proračuna in omogočile predstavitev proračunskih informacij na osnovi rezultatov. Spremembe so bile izvedene v različnih smereh, najpomembnejše so bile spremembe, ki so posledica uvedbe računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov. Osnova sprememb je večja odgovornost vlade ter boljše odločanje o razporejanju sredstev, načrtovanju in obvladovanju sredstev. Kazalniki izvajanja nalog so postali ključna komponenta odgovornosti in so dopolnjevali že uveljavljene kazalnike npr. donosnosti, gospodarnosti, plačilne sposobnosti. Namenjeni so uporabnikom poročil za razumevanje vložkov, izložkov in učinkov (angl. *outcome*) ter politik, ki se nanašajo na določeno časovno obdobje poslovanja oseb javnega prava (Carlin, b.l., str. 1–6).

Reforme javnega sektorja so zajele tudi države v tranziciji, ki so se pripravljale na članstvo v Evropski skupnosti. Evropska komisija je od pridruženih članic v letih 1999 in 2000 na podlagi državne pogodbe iz Rima ter nato dogovora iz Maastrichtha in Amsterdama ter na temelju skupnega evropskega prava in odločb Evropskega sodišča zahtevala obveznost predhodne prilagoditve na določenih področjih, znano kot "acquis communautaire". Na področju fiskalne politike in gospodarjenja s proračunskimi sredstvi se te obveznosti nanašajo na skladnost s cilji fiskalne politike oz. Maastrichthskimi kriteriji, predpisano pripravo statističnih podatkov, protikorupcijske postopke, ureditev finančnih kontrol in zunanjo revizijo (Richard, 2002, str. 81).
Osrednje pa za nekatere ostaja vprašanje, kako razširiti in prilagoditi prakso novega načina poslovodenja v javnem sektorju med poslovodstva in računovodje kot izvajalce temeljnih sprememb. Prenos v prakso ni samoumevna posledica inovacij, ampak je odvisen od naklonjenosti dejavnikov v vsakem okolju. Lapsleyjeva in Wrighova (2004, str. 356–358), avtorici raziskave, ugotavljata, da sta odločilna elementa v procesu razširjanja novih znanj notranja in zunanja prepletenost, na podlagi katere notranji in zunanji možni uporabniki pridobivajo znanje, potrebno za posebne zahteve okolja svoje organizacije. Raziskava je pokazala visoko stopnjo motiviranosti v poslovodstvih za uvedbo novih računovodskih praks, ki vključujejo spremljanje stroškov ter posledično izvajanje nalog in izvajanje proračuna.

1.7 Zaključne ugotovitve

Javni sektor je v zadnjih desetletjih prejšnjega stoletja otopel v smislu kakovosti, ekonomičnosti, učinkovitosti izvajanja in preglednosti financiranja javnih storitev v

[7] Uvajajo se različne integralne metode vrednotenja uspešnosti in kakovosti poslovanja, npr. ISO, CAF, EFQM, za katere je mogoče ugotoviti, da se v delu svojih meritev prav vse opirajo tudi na bilančne podatke, tj. stroške, sredstva, obveznosti …

primerjavi z zasebnim sektorjem. Večala se je razlika med deklarativnimi obljubami politike in dejanskim izvajanjem javnih storitev, financiranih z davkoplačevalskim denarjem. Večinoma se je v državah večal nacionalni dolg, zmanjševala pa se je zanesljivost vseh vrst informacij.

Za reformo javnega sektorja so se prve odločile nekatere izmed najbolj razvitih držav OECD-ja. Ugotovile so, da potrebuje centralizacija nadzora nad javnimi financami spremembe. Vlade so sprejemale odločitve, ki so povečevale odgovornost poslovodstev na nižjih ravneh od centralnovladnega s pripravo in koordinacijo strategij ministrstev. Zahtevale so strogo etičnost poslovodenja. Povečala se je skrb za zmanjševanje stroškov ter povečanje učinkovitosti in doseganja vsebinskih rezultatov. V ospredje je stopila skrb za ljudi, za olajšanje njihovega življenja, s povečanjem dostopnosti do javnih storitev, rasli sta kakovost storitev in enostavnost njihovega zagotavljanja. To je postajalo mogoče ob sprostitvi konkurence, večji disciplini, skrbi za bolj strokoven kader, z učinkovitim nadzorom nad izvajanjem nalog in ob zagotavljanju preglednosti doseženih, merljivih ciljev.

Minimalne standarde je za nove članice Evropske skupnosti zahtevala tudi Evropska komisija. Nanašali so se predvsem na zagotavljanje notranjega in zunanjega nadzora nad javnimi financami, na način izvajanja proračuna ter na poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Temeljna načela reforme javnega sektorja v svetu lahko strnemo v:

- zagotavljanje strokovnosti poslovodstev,
- oblikovanje meril za vrednotenje izvajanja nalog,
- zagotavljanje konkurence v javnih storitvah,
- decentralizacijo enot javnega sektorja,
- približevanje javnih storitev ljudem,
- povečan nadzor nad izvajanjem nalog.

Osrednji del reform javnega sektorja je predstavljala tudi sprememba sistema računovodenja. Vse države, ki so izvedle reformo javnega sektorja, so opravile tudi prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov. Kontrolirati sta se začela doseganje vsebinskih rezultatov in učinkovitost razporejenih sredstev namesto zgolj poraba sredstev. Načelo poslovnih dogodkov, vrednotenje po polni lastni ceni in možnost spremljanja sprememb kapitala so vplivali na boljšo informiranost ter spremembe v pripravi in izvajanju proračuna.

Reforme javnega sektorja v proučevanih državah so pri poročanju prinesle novo raven skrbnosti in odgovornosti do parlamenta in davkoplačevalcev. V javni sektor je deklarativno vstopila zahteva po znanju in predvsem tudi etičnem ravnanju poslovodstev. Izkušnje vlad držav, ki so reforme izvedle, pa potrjujejo, da je širjenje novega načina poslovodenja v prakso dolgoleten in zahteven proces, saj predstavlja poleg vnosa zahtevnih

značilnosti, ki jih vsebuje, predvsem tudi spremembo kulture obnašanja na vseh ravneh financiranja porabe javnih sredstev.

2 RAČUNOVODENJE NA PODLAGI DENARNEGA TOKA V PRIMERJAVI Z RAČUNOVODENJEM NA PODLAGI POSLOVNIH DOGODKOV

2.1 Mednarodni računovodski standardi, mednarodni standardi računovodskega poročanja in mednarodni računovodski standardi za javni sektor

2.1.1 Mednarodni računovodski standardi in mednarodni standardi računovodskega poročanja

Mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards – IAS*, v nadaljevanju: MRS) je izdelal Odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Committee – IASC,* kasneje *International Accounting Standards Board – IASB*) pri Mednarodni zvezi računovodij z namenom, da razvije enotno zbirko globalnih računovodskih standardov. Odbor se je aprila 2001 prestrukturiral, nove MRS pa je preimenoval v mednarodne standarde računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Standards – IFRS*, v nadaljevanju: MSRP).

Konec devetdesetih let so postajale zahteve po hitrejšem oblikovanju notranjega trga finančnih storitev v Evropski skupnosti ter po izboljšanju primerljivosti računovodskih izkazov, ki jih sestavljajo javne družbe, vse večje. Prav takšne so postajale zahteve, naj javne družbe pri sestavljanju uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov uporabljajo enotne visoko kakovostne računovodske standarde zaradi boljšega delovanja notranjega trga, standardi poročanja o finančnem položaju javnih družb, udeleženih na finančnih trgih, pa naj bodo splošno veljavni, globalni in sprejeti na mednarodni ravni. Na teh izhodiščih je Evropski svet na zasedanju v Lizboni marca 2000 določil rok, leto 2005, za izvedbo akcijskega načrta Komisije v zvezi s finančnimi storitvami (angl. *Commission's Financial Services Action Plan*). Posodobljene so bile direktiva Sveta 78/660/EGS (4. direktiva) o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, direktiva Sveta 83/349/EGS (7. direktiva) o uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih ter direktiva Sveta 86/635/EGS o letnih računovodskih izkazih bank in drugih finančnih institucij. Zahteve za poročanje v naštetih direktivah pa kljub posodobitvi niso mogle zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju vseh javnih družb v Skupnosti, kar je pogoj za oblikovanje povezanega, uspešnega in učinkovitega kapitalskega trga. Zato je bil z uredbo ES št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta dopolnjen pravni okvir o uporabi MRS (Odar, 2003, str. 53).

Cilj uredbe ES št. 1606 (2002, 1. člen) je »sprejetje in uporaba mednarodnih računovodskih standardov v Skupnosti z namenom uskladitve računovodskih informacij, ki jih predložijo družbe iz člena 4, in zagotovitev visoke stopnje preglednosti in primerljivosti računovodskih izkazov in s tem učinkovito delovanje kapitalskega trga Skupnosti in notranjega trga.« 4. člen uredbe določa, da morajo družbe, ki jih ureja zakonodaja države članice, za vsako poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2005 ali po tem datumu, pripraviti svoje uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze po mednarodnih standardih, če so njihovi vrednostni papirji na datum zaključka bilance sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu katere koli države članice. Uredba (2002, 2. člen) z »mednarodnimi računovodskimi standardi« razume MRS, MSRP in pripadajoče razlage ter poznejše in prihodnje spremembe teh standardov s pripadajočimi razlagami, ki jih izda ali sprejme Odbor za mednarodne računovodske standarde. S 3. členom je ta uredba naložila Komisiji nalogo, da do konca leta 2002 odloči o uporabnosti MRS v Skupnosti in jih sprejete objavi.

Z uredbo Komisije ES št. 1725/2003 so bili sprejeti in objavljeni tisti MRS, ki so veljali 14. septembra 2002. Na podlagi mnogih aktov se je uredba ES št. 1725/2003 kasneje spreminjala. Da bi se izognili pravni negotovosti in težavam pri pravilni uporabi MRS v Skupnosti ter da bi poenostavili zakonodajo Skupnosti na tem področju, je bila uredba skupaj z akti, ki so jo spreminjali, združeni v eno besedilo ter nadomeščeni z uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. november 2008. Z njo so bili sprejeti MRS (PRILOGA 2), uredba pa je v celoti zavezujoča in se uporablja v vseh državah članicah.

2.1.2 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor

Odbor pri Mednarodni zvezi računovodij (angl. *International Federation of Accountants – IFAC Board*) je ustanovil Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. *The International Public Sector Accounting Standards Board*) z namenom, da razvije visoko kakovostne računovodske standarde za javne sektorje vsega sveta, zlasti zaradi popolnega in kakovostnega računovodskega poročanja. Odbor je izdal standarde, zbrane v priročniku o mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor (angl. *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards*), ki je bil večkrat dopolnjen in prenovljen. V priročniku o IPSAS 2007 (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 5–8) je v izjavi Odbora uvodoma pojasnjeno, da:

- se javni sektor nanaša na nacionalne vlade, pokrajinske uprave in lokalne uprave ter pripadajoče enote, tj. agencije, svete, komisije in podjetja;
- se želi z računovodskimi izkazi ugoditi potrebam uporabnikov po posebnih informacijah;
- standardi podpirajo pripravo strokovno zasnovanih računovodskih izkazov v enotah javnega sektorja;

- standardi zagotavljajo najboljšo prakso in najučinkovitejše metode obravnavanih področij;
- standardi prispevajo k približevanju mednarodnih standardov nacionalnim tako, da se po vsem svetu viša kakovost in manjša tveganje neobveščenosti, ki jo lahko dajejo računovodski izkazi;
- se zagotavlja objava drugih dokumentov, smernic in pojasnil na področju računovodskih izkazov.

Z IPSAS se dosega konsistentnost in primerljivost računovodskih informacij v različnih pravnih sistemih, zato se spodbujajo vlade in nacionalne institucije, pristojne za izdajanje standardov (angl. *national standard-setters*), da s svojimi predlogi sodelujejo v razvoju teh standardov.

Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor je izdal standarde računovodenja na podlagi denarnega toka in standarde računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov. Že v priročniku o IPSAS 2007 (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 18–19) so standardi temeljili na MSRP in MRS. IPSAS ohranjajo računovodske postopke in tudi izvirni tekst MRS, kadarkoli je to utemeljeno, hkrati pa razvijajo področja, ki v MRS niso vsebovana. Priročnik o IPSAS 2007 je vseboval naslednje standarde:

- IPSAS 1– Predstavljanje računovodskih izkazov (angl. *Presentation of Financial Statements*),
- IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov (angl. *Cash flow Statements*),
- IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake (angl. *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*),
- IPSAS 4 – Vplivi sprememb deviznih tečajev (angl. *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*),
- IPSAS 5 – Stroški izposojanja (angl. *Borrowing Costs*),
- IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi (angl. *Consolidated and Separate Financial Statements*),
- IPSAS 7 – Finančne naložbe v pridružene organizacije (angl. *Investments in Associates*),
- IPSAS 8 – Deleži v skupnih podvigih (angl. *Interests in Joint Ventures*),
- IPSAS 9 – Prihodki iz menjalnih poslov (angl. *Revenue from Exchange Transactions*),
- IPSAS 10 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (angl. *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*),
- IPSAS 11 – Pogodbe o gradbenih delih (angl. *Construction Contracts*),
- IPSAS 12 – Zaloge (angl. *Inventories*),
- IPSAS 13 – Najemi (angl. *Leases*),
- IPSAS 14 – Dogodki po datumu poročanja (angl. *Events After the Reporting Date*),

- IPSAS 15 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje (angl. *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*),
- IPSAS 16 – Naložbene nepremičnine (angl. *Investment Property*),
- IPSAS 17 – Opredmetena osnovna sredstva (angl. *Property, Plant and Equipment*),
- IPSAS 18 – Poročanje po odsekih (angl. *Segment Reporting*),
- IPSAS 19 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva (angl. *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*),
- IPSAS 20 – Razkrivanje povezanih organizacij (angl. *Related Party Disclosures*),
- IPSAS 21 – Oslabitev nedonosnih sredstev (angl. *Impairment of Non-Cash Generating Assets*),
- IPSAS 22 – Razkrivanje informacij o splošnem sektorju države (angl. *Disclosure of Information About the General Government Sector*), z uporabo po 1. januarju 2008,
- IPSAS 23 – Prihodki iz nemenjalnih poslov (davkov in transferjev) (angl. *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*), z uporabo po 30. juniju 2008 in
- IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih (angl. *Presentation of Budget Information in Financial Statements*), z uporabo po 1. januarju 2009.

V letu 2006 so bili dokončno razviti, v letu 2007 pa izdani IPSAS 22, 23 in 24. Ti trije novi IPSAS so zahtevali dopolnitve drugih IPSAS, in sicer standardov 2, 5, 10, 11, 15, 18, 19, 20 in 21. V skladu s projektom izboljševanja računovodskih standardov za javni sektor, kar pomeni predvsem približevanja MRS in MSRP, pa so bili v priročniku o IPSAS 2007 prenovljeni tudi IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16 in 17.

V letu 2007 je bil dopolnjen tudi posebni IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka.

Marca 2009 je bil izdan novi priročnik o IPSAS 2009. V njem sta dodana dva nova standarda, in sicer:

- IPSAS 25 – Zaslužki zaposlencev (angl. *Employee Benefits*), pripravljen na podlagi istoimenskega MRS 19, z uporabo po 1. januarju 2011, in
- IPSAS 26 – Oslabitev denarnih sredstev (angl. *Impairment of Cash-Generating Assets*), izveden iz MRS 36 – Oslabitev sredstev, z uporabo po 1. aprilu 2009.

Decembra 2009 je bil izdan

- IPSAS 27 – Kmetijstvo (angl. *Agriculture*), na podlagi istoimenskega MRS 41, z uporabo po 1. aprilu 2011.

Januarja 2010 so bili na podlagi dopolnitev MSRP v maju 2008 nekoliko dopolnjeni in spremenjeni tudi IPSAS 1, 3, 7, 8, 10, 14, 16, 17, 25 in 26. Dopolnitve in spremembe teh standardov se uveljavijo za obdobje po 1. januarju 2011.

Januarja 2010 so bili izdani še štirje novi IPSAS, in sicer:

- IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje (angl. *Financial Instruments: Presentation*), izpeljan iz istoimenskega MRS 32, za obdobje uveljavitve po 1. januarju 2013;
- IPSAS 29 – Finančni instrumenti: prepoznavanje in merjenje (angl. *Financial Instruments: Recognition and Measurement*), izpeljan iz istoimenskega MRS 39, za obdobje uveljavitve po 1. januarju 2013;
- IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja (angl. *Financial Instruments: Disclosures*), na podlagi istoimenskega MSRP 7, za obdobje uveljavitve po 1. januarju 2013; in
- IPSAS 31 – Neopredmetena sredstva (angl. *Intangible Assets*), na podlagi istiomenskega MRS 38, za obdobje uveljavitve po 1. aprilu 2011.

2.2 Računovodski izkazi v javnem sektorju ob računovodenju na podlagi denarnega toka

Računovodsko poročanje na podlagi denarnega toka je osrednji IPSAS, ki določa tovrstno računovodenje za osebe javnega prava. Standard lahko uporabljajo vse organizacije v javnem sektorju, razen podjetij pod nadzorom države (angl. *government business enterprises*). Ta podjetja so namreč usmerjena v ustvarjanje dobička, zato poslujejo po mednarodnih standardih za računovodsko poročanje in mednarodnih računovodskih standardih. Povzemam nekaj opredeljenih osnovnih pojmov standarda, prav tako vključenega v priročnik o IPSAS 2007 (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 810–811):

1. Denarna sredstva vključujejo denarna sredstva v blagajni, knjižni denar in denarne ustreznike.
2. Računovodenje na podlagi denarnega toka pomeni računovodenje, pri katerem je podlaga za razvidovanje/evidentiranje nastanek prejemkov oz. izdatkov.
3. Denarni ustrezniki so kratkoročne, hitro unovčljive naložbe, ki jih je nemudoma mogoče pretvoriti v znano vrednost denarnih sredstev in pri katerih predstavlja ta sprememba nepomembno tveganje.
4. Denarni tokovi so denarni pritoki in denarni odtoki, celota prejemkov na eni in izdatkov na drugi strani v nekem obdobju, ki vpliva na končno stanje denarnih sredstev.
5. Gotovinska plačila so denarni odtoki.
6. Vplačila so denarni pritoki.
7. Obvladovanje denarnih sredstev nastopi, ko lahko organizacija uporabi ali drugače koristi denarna sredstva pri doseganju svojih ciljev ter lahko izključi ali uravnava dostop drugih do takšne koristi.

Računovodski izkazi, pripravljeni na podlagi IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka, zagotavljajo uporabnikom informacije o denarnih sredstvih za

obdobje poročanja, o namenih, za katere so bila denarna sredstva porabljena, in o stanju denarnih sredstev na dan poročanja. Merjenje denarnih sredstev se osredotoča na stanje in spremembe denarnih sredstev. Dodatne informacije npr. o prejetih posojilih, terjatvah, naložbah, opredmetenih osnovnih sredstvih, opremi pa je mogoče zagotoviti le v pojasnilih.

Standard zahteva upoštevanje določenih predstavitev in obveznih razlag (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 813–814):

1. Računovodske usmeritve so posebna načela, dogovori, pravila in navade, ki jih je upoštevala oseba javnega prava v postopku priprave in predstavitve računovodskih izkazov.
2. Pomembnost – Informacija je pomembna, če bi njena opustitev ali napačna navedba lahko vplivala na odločitve ali ocene uporabnikov, narejene na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost je odvisna od narave ali od velikosti postavke, ki se presoja v posebnih okoliščinah opustitve ali napačne navedbe.
3. Dan poročanja je datum zadnjega dne obdobja, za katero so sestavljeni računovodski izkazi.
4. Sestavljena gospodarska enota/skupina predstavlja skupino, ki jo sestavljajo obvladujoča gospodarska enota in ena ali več odvisnih gospodarskih enot.

IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka (2007, str. 816–819) predpisuje sestavine, ki jih morajo vključevati računovodski izkazi:

1. izkaz prejemkov in izdatkov, ki vsebuje:
- razkritje vseh prejemkov/pritokov in izdatkov/odtokov ter stanja denarnih sredstev osebe javnega prava v obdobju poročanja,
- ločeno razkrite izdatke, ki jih je tretja stranka opravila v korist osebe javnega prava, ki poroča v skladu z odstavkom 1. 3. 248 tega standarda;
2. računovodske usmeritve in pojasnila;
3. ob javni objavi odobrenega proračuna osebe javnega prava predstavitev odobrenega proračuna in dejanske zneske kot ločen dodaten računovodski izkaz ali kot stolpec proračuna v izkazu denarnih tokov v skladu z odstavkom 1.9.8[9] tega standarda.

[8] Če v obdobju poročanja tretja oseba neposredno odplačuje obveznosti osebi javnega prava, ki poroča, ali v njeno korist prodaja proizvode in storitve, mora oseba javnega prava, ki poroča, to razkriti v ločenem stolpcu v izkazu denarnega toka, pod določenimi pogoji, odvisno od tega, ali je tretja oseba del osebe javnega prava, ki poroča ali ne, in kadar za to obstaja uradno obvestilo (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 819).

[9] Oseba javnega prava pripravi primerjalni prikaz proračuna z dejanskimi zneski v izkazu prejemkov in izdatkov le, če sta oba pripravljena na primerljivi osnovi. Primerjava proračuna in dejanskih zneskov se pripravi ločeno za vsako zakonsko določeno raven: začetne odobrene in veljavne proračunske zneske, dejanske zneske na primerljivi osnovi, pojasnila pomembnih razlik med veljavnim proračunom, za katerega je oseba javnega prava odgovorna, in dejanskimi zneski, če takšne obrazložitve niso vključene v druge javne dokumente, izdane v povezavi z računovodskimi izkazi (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 836–838).

Zahtevane informacije v izkazu denarnih tokov za obdobje poročanja, ki so v skrajšani shemi predstavljeni v Tabeli 1, so:

1. vrednosti prejemkov osebe javnega prava, prikazane ločeno po podrobnejši razvrstitvi, ki je značilna za njeno poslovanje;
2. vrednost izdatkov osebe javnega prava po ločeno izkazani podrobnejši razvrstitvi, ki je v osnovi značilna za njeno poslovanje;
3. začetno in končno stanje denarnih sredstev osebe javnega prava.

Vrednost prejemkov in izdatkov ter njihovo podrobno razvrstitev je treba izkazati v bruto zneskih (angl. *gross basis*), v pobotanih zneskih se predstavljajo samo izjemoma.[10]

[10] Če tretja oseba opravlja posle v korist skupine, morajo biti takšni posli razkriti v konsolidiranem računovodskem izkazu v posebnem stolpcu. Takšni posli npr. obsegajo pobiranje sredstev, nakazovanje sredstev ali hranjenje po pooblastilu tretjega, npr. pobiranje davkov oseb javnega prava enega podsektorja države za drugega na podlagi delitvenega davčnega dogovora ali najemnine, pobrane v imenu ali plačane lastnikom nepremičnin …V teh primerih oseba javnega prava ne obvladuje denarnih sredstev, s katerimi posluje kot zastopnik, zato bi pripoznanje teh poslov v bruto zneskih kot o njenih lastnih prejemkih in izdatkih lahko poslabšalo računovodske izkaze teh organizacij; standard zato predvideva pobot (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 817–819).

Tabela 1: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov

Postavka	Pojasnila	200X		200X -1	
		P/I[1] o. j. p.[2]	Plačila tretjih oseb	P/I o. j. p.	Plačila tretjih oseb
Prejemki Davki Podpore in pomoči Prejeta posojila Kapitalski prejemki Prejemki trgovinskih poslov Drugi prejemki **Celotni prejemki** **Izdatki** Izdatki iz poslovanja Prenosi Dolgoročne naložbe Dana posojila in plačila obresti Drugi izdatki **Celotni izdatki**					
Povečanje/zmanjšanje denarnih sredstev					
Začetno stanje denarnih sredstev **Povečanje/zmanjšanje denarnih sredstev**					
Končno stanje denarnih sredstev					

Legenda: [1] P = prejemki, I = izdatki
[2] o. j. p. = oseba javnega prava

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 847–848, povzeto.

IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 821–822) zahteva, da se v sistematično predstavljenih pojasnilih k računovodskim izkazom, kjer vsako postavko v izkazu podpira pripadajoča informacija v pojasnilih, predstavijo informacije o podlagah za pripravo računovodskih izkazov ter o izbranih računovodskih usmeritvah pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih ter dodatne informacije, ki niso predstavljene v računovodskih izkazih, a je to potrebno zaradi poštene predstavitve. Z izbiro in razkritjem računovodskih usmeritev se dosega splošni namen računovodskih izkazov, tj. predstavitev razumljivih, pomembnih in zanesljivih informacij.

Na podlagi splošnih določb tega standarda (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 822–827) je treba upoštevati:

- da je obdobje poročanja vsaj letno, drugačne, izredne okoliščine pa mora oseba javnega prava obrazložiti;
- razkritje datuma odobritve izkaza in okoliščino, če ima drug organ po prvotni odobritvi izkazov pravico popravkov;
- informacije o osebi javnega prava, ki poroča (sedež, pravna oblika poslovanja, opis narave poslovanja in glavne dejavnosti, navedbo zakonodaje, ki ureja poslovanje osebe javnega prava, naziv obvladujoče osebe javnega prava, in če je sestavljena, naziv najvišje obvladujoče osebe javnega prava);
- omejitve pri razpolaganju z denarnimi sredstvi (npr. sredstva v tujini, kjer vladajo pravne omejitve, zaradi česar oseba javnega prava ne more z njimi prosto razpolagati, strogo namenska denarna sredstva, neizkoriščene posojilne možnosti, ki utegnejo biti na razpolago za prihodnje poslovanje);
- doslednost predstavljanja in razvrstitve postavk v računovodskih izkazih iz obdobja v obdobje;
- primerljivost informacij, tako da so vsi razkriti zneski v računovodskih izkazih primerljivi s predhodnim obdobjem;
- jasno razlikovanje računovodskih izkazov od drugih informacij v isti izdani listini (naziv osebe javnega prava, ki poroča, ali se računovodski izkazi nanašajo na posamezno osebo javnega prava ali na skupino, datum poročanja, valuta in uporabljena natančnost pri navedbi zneskov);
- napake preteklega obdobja se popravijo s preračunom začetnega stanja denarnih sredstev, v pojasnilih pa mora biti razkrita vrsta napake in znesek popravka.

IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka, določa tudi uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze na podlagi denarnega toka (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 828–831). V skupini je zanje odgovorna obvladujoča oseba javnega prava, vključuje pa vse odvisne osebe javnega prava, tuje in domače. Če odvisna oseba javnega prava posluje pod strogimi, zunanjimi, dolgoročnimi omejitvami, zaradi česar obvladujoča oseba javnega prava s svojim poslovanjem ne pridobiva koristi, je iz uskupinjenja (konsolidacije) izključena. Obvladujoča oseba javnega prava, ki je v celoti v lasti druge obvladujoče osebe javnega prava, ne predstavlja uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov, če je verjetno, da uporabniki le-teh ne obstajajo, ali pa so potrebe po informacijah zadoščene v uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih najvišje obvladujoče osebe javnega prava. Enako velja za obvladujočo osebo javnega prava, ki je v lasti druge obvladujoče osebe javnega prava, če se tako izrečejo njeni manjšinski lastniki. V uskupinjenju (konsolidaciji) je treba:

1. med osebami javnega prava znotraj skupine v celoti izključiti medsebojne posle;

2. izvesti prilagoditev za učinke, ki izhajajo iz pomembnih poslov, nastalih zaradi razlik v datumu poročanja oseb javnega prava, ki v nobenem primeru ne sme biti daljši od treh mesecev;
3. pripraviti uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze po enotnih računovodskih usmeritvah za enake posle; če ta uporaba ni smotrna, je treba to dejstvo razkriti poleg postavk v uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih, za katere so bile uporabljene drugačne računovodske usmeritve;
4. razkriti seznam odvisnih oseb javnega prava, ki so vključene v uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkaz, in vzroke za neuskupinjene (nekonsolidirane) odvisne osebe javnega prava.

IPSAS, ki obravnava računovodenje na podlagi denarnega toka zahteva, da se od 1. januarja 2009 v računovodskih izkazih predstavljajo tudi proračunske informacije (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 839–843). Spremembe med začetnim odobrenim, veljavnim proračunom in dejanskimi zneski oseba javnega prava predstavi v:

- pojasnilih k računovodskim izkazom,
- prej ali istočasno izdanem poročilu ali v povezavi z računovodskimi izkazi, ki vključuje sklice na računovodske izkaze,

pri čemer so vse primerjave proračuna in dejanskih vrednosti zasnovane na primerljivih osnovah. Če niso, je treba pojasniti večje vrednosti prejemkov in izdatkov ter druga odstopanja.

V Tabeli 2 je povzeta skrajšana shema proračunskih in dejanskih zneskov v izkazu prejemkov in izdatkov.

Tabela 2: Skrajšana shema proračunskih in dejanskih zneskov v izkazu denarnih tokov

Postavka	**Dejanski zneski**	**Veljavni proračun[2]**	**Začetni odobreni proračun[1]**	**Razlika med veljavnim oz. začetnim odobrenim proračunom in dejanskimi zneski[3]**
Prejemki **Celotni prejemki** **Izdatki** **Celotni izdatki**				
Čista vrednost denarnih sredstev				

Legenda: [1] Začetni odobreni proračun je v začetku proračunskega leta odobren proračun.
[2] Veljavni proračun je potrjen proračun, spremenjen za prenose in vse druge spremembe med letom.
[3] Prikazani stolpec ni izrecno zahtevan.

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 849, povzeto.

Zahtevane postavke o začetnem odobrenem in veljavnem proračunu ter o dejanskih zneskih, povzete v Tabeli 2, zagotavljajo v računovodskem izkazu informacije o izvajanju proračuna.

2.3 Računovodski izkazi v javnem sektorju ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov

IPSAS 1, namenjen predstavljanju računovodskih izkazov na podlagi poslovnih dogodkov, določa splošne zahteve o vsebini računovodskih izkazov in navodila za njihovo sestavo. Uporablja se za vse organizacije v javnem sektorju, razen podjetij, ki so pod nadzorom države in so ustanovljene z namenom ustvarjanja dobička. Povzemamo v standardu opredeljene in uporabljene izraze, razen tistih, ki so že bili pojasnjeni pri predstavitvi standarda o računovodskem poročanju na podlagi denarnega toka (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 32–33):

- Poslovni dogodki kot podlaga pri računovodenju (angl. *accrual accounting*) predstavljajo način računovodenja, pri katerem se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne z nastankom prejemkov ali izdatkov. Posli in drugi poslovni dogodki so evidentirani in pripoznani v računovodskih izkazih v obdobjih, na katera se nanašajo.
- Sredstva (angl. *assets*) so stvari, pravice in denar, ki jih obvladuje oseba javnega prava zaradi preteklih dogodkov in od katerih se pričakuje, da ji bodo prinašali prihodnje gospodarske koristi.
- Obveznosti (angl. *liabilities*) so sedanje obveze osebe javnega prava, ki so rezultat preteklih poslov in katerih poravnavanje bo povzročilo porabo sredstev, iz katerih nastajajo gospodarske koristi.
- Prebitek sredstev/kapital (angl. *net assets / equity*) je razlika med vsemi sredstvi in vsemi dolgovi ter nakazuje sredstva, ki so trajno financirana s kapitalom.
- Kapital manjšinskih lastnikov (angl. *minority equity*) je tisti del prenesenega in nerazdeljenega poslovnega izida ter čiste vrednosti sredstev/kapitala (osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prevrednotovalnih popravkov kapitala) odvisne osebe javnega prava, ki se nanaša na delež, ki ni last obvladujoče osebe javnega prava.
- Prihodki (angl. *revenues*) so bruto povečanja gospodarskih koristi v poročevalnem obdobju, ki povečujejo čisto vrednost sredstev, razen tistih, ki se nanašajo na vložke lastnikov.
- Odhodki (angl. *expenses*) predstavljajo zmanjšanje gospodarskih koristi v obdobju poročanja v obliki porabe sredstev oz. nastanka obveznosti, posledica katerih je zmanjšanje čiste vrednosti sredstev, razen tistih, ki se nanašajo na razporeditve lastnikom.

- Prispevki lastnikov (angl. *contributions from owners*) so prihodnje gospodarske koristi, ki so jih prispevale zunanje osebe javnega prava.
- Razdelitev lastnikom (angl. *distributions to owners*) so prihodnje gospodarske koristi, ki jih oseba javnega prava razdeli lastnikom kot donos ali vračilo naložbe.

Pri pripravi računovodskih izkazov je treba upoštevati splošna izhodišča IPSAS 1 (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 38–44):

1. pošteno predstavljanje in izjavo o skladnosti z IPSAS;
2. časovno neomejenost delovanja osebe javnega prava;
3. stalnost predstavljanja iz obdobja v obdobje;
4. pomembnost in združevanje – pomembne postavke zaradi svojih lastnosti je treba predstaviti posebej, združiti pa je dovoljeno postavke, ki imajo enako lastnost;
5. pobot – sredstva in obveznosti, prihodki in odhodki se ne smejo pobotati, razen če to dovoljuje kakšen drugi IPSAS;
6. primerjalne informacije – k zneskom v računovodskih izkazih morajo biti razkriti zneski preteklega obdobja.

Popolni računovodski izkazi v skladu z IPSAS 1 (2007, str. 36–37) obsegajo:

1. bilanco stanja;
2. izkaz poslovnega izida;
3. izkaz sprememb v pribitku sredstev/kapitalu;
4. izkaz denarnih tokov;
5. primerjavo proračuna in dejanskih zneskov kot ločen, dodatni računovodski izkaz ali kot stolpec v računovodskih izkazih, kadar oseba javnega prava objavi svoj veljavni proračun;
6. pojasnila, ki vsebujejo pomembne računovodske usmeritve in druga razlagalna pojasnila.

2.3.1 Bilanca stanja

Vsaka oseba javnega prava mora kot ločene postavke v bilanci stanja predstaviti kratkoročna in dolgoročna sredstva ter kratkoročne in dolgoročne obveznosti do virov. Če se oseba javnega prava ne odloči za takšno ločevanje, morajo biti sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljena po vrstnem redu njihove unovčljivosti.

Zaradi informacij o unovčljivosti sredstev in obveznosti, ocenjevanja kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti mora oseba javnega prava razkriti vsako postavko sredstev in obveznosti do virov sredstev, za katero se pričakuje, da bo plačana v manj kot dvanajstih mesecih po datumu poročanja, ter vsako, za katero se pričakuje, da bo plačana po več kot dvanajstih mesecih od datuma poročanja. IPSAS 1 določa pogoje razvrščanja

sredstev in obveznosti med kratkoročne (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 48–49):

- unovčenje nastopi v normalnem poslovnem ciklu;
- je namenjeno predvsem menjavi;
- je denarno sredstvo ali denarni ustreznik;
- se pričakuje, da bo sredstvo unovčeno v dvanajstih mesecih od datuma poročanja.

Vsa druga sredstva in obveznosti je treba razvrstiti kot dolgoročne.

Informacije, ki se po IPSAS 1 (2007, str. 50–53) predstavljajo v bilanci stanja kot vrstične postavke, so:

1. opredmetena osnovna sredstva,
2. naložbeno premoženje,
3. neopredmetena sredstva,
4. finančna sredstva, brez zneskov v zaporednih (5), (7), (8) (9);
5. finančne naložbe, obračunane po kapitalski metodi,
6. zaloge,
7. nadomestila iz nemenjalnih poslov (davki in prenosi),
8. terjatve iz menjalnih poslov,
9. denarna sredstva in denarni ustrezniki,
10. plačljive obveznosti za davke in prenose;
11. plačljive obveznosti iz menjalnih poslov;
12. dolgoročne rezervacije;
13. finančne obveznosti, brez zneskov v zaporednih (10), (11), (12);
14. manjšinski delež v čisti vrednosti sredstev in
15. čista vrednost sredstev, pripisljiva lastnikom obvladujoče osebe javnega prava.

V izkazu bilance stanja ali pojasnilih je treba ločeno razkriti:

1. pripisani kapital, na dan poročanja v celoti nabran iz lastniških prispevkov, zmanjšan za razdelitve lastnikom,
2. nabrane presežke ali primanjkljaje,
3. rezerve iz čiste vrednosti sredstev, vključno z opisom vrste in namena rezerv v okviru čiste vrednosti sredstev, in
4. manjšinske deleže v kapitalu.

Skrajšana shema vrstičnih postavk bilance stanja je prikazana v Tabeli 3.

Tabela 3: Skrajšana shema bilance stanja

Postavka	200X	200X-1
Sredstva Kratkoročna sredstva Dolgoročna sredstva **Celotna sredstva** **Obveznosti** Kratkoročne obveznosti Dolgoročne obveznosti **Celotne obveznosti**		
Čista vrednost sredstev		
Prispevani kapital drugih oseb javnega prava Rezerve iz čiste vrednosti sredstev Nabrani presežki/primanjkljaji Manjšinski delež		
Celotna čista vrednost sredstev		

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 72, povzeto.

Poleg čiste vrednosti sredstev kot razlike med celotnimi sredstvi in obveznostmi obračunskega obdobja izkazuje bilanca stanja, izdelana po IPSAS 1, tudi celotno čisto vrednost sredstev, ugotovljeno po predpisanem postopku, kar je pomembna razlika v primerjavi z bilanco stanja, ki jo pripravljajo slovenske osebe javnega prava.[11] Če pa ima oseba javnega prava kapital navadnih delničarjev, mora po IPSAS 1 razkriti še:

- število odobrenih delnic;
- število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in delno vplačanih delnic;
- nominalno vrednost delnic ali izjavo, da delnice nimajo nominalne vrednosti;
- uskladitev števila delnic na začetku in koncu leta;
- pravice, prednosti in omejitve, ki se nanašajo na posamično vrsto delnic, vključno z omejitvami razdelitve dividend in vračanja kapitala;
- zadržane delnice oseb javnega prava, odvisnih ali pridruženih oseb javnega prava;
- terminsko in številčno rezervirane delnice, namenjene izdaji pod opcijami in pogodbami;
- opis vrste in namena rezerv znotraj čiste vrednosti sredstev.

2.3.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 54–57) je v skrajšani shemi prikazan v Tabeli 4.

11 Več o tem v poglavju 2. 7 Računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju.

Tabela 4: Skrajšana shema izkaza poslovnega izida

Postavka	200X	200X-1
Prihodki **Celotni prihodki** **Stroški** **Celotni stroški** Delež v presežku/primanjkljaju pridruženih oseb javnega prava		
Presežek/primanjkljaj obdobja		
Pripisljivi izid lastnikom obvladujoče osebe javnega prava Pripisljivi izid manjšinskemu deležu		
Presežek/primanjkljaj obdobja		

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007*, str. 74, povzeto.*

,

Izkaz poslovnega izida vključuje vrstične postavke vsaj o:

- prihodkih,
- stroških,
- deležih v čisti vrednosti presežkov ali primanjkljajev v pridruženih osebah javnega prava ali skupnih vlaganjih (podvigih), obračunanih po kapitalski metodi,
- dobičku ali izgubi pred obdavčenjem, pripoznani zaradi odtujitve sredstev ali poravnave obveznosti, pripisljive prekinitvi poslov,
- presežku ali primanjkljaju.

V razporeditvi presežka ali primanjkljaja v obdobju je treba razkriti:

1. presežek ali primanjkljaj, ki se pripiše manjšinskemu deležu, in
2. presežek ali primanjkljaj, ki se pripiše lastnikom obvladujoče osebe javnega prava.

Glede bolj analitičnih predstavitev in pojasnil k izkazu veljajo smiselno enake določbe kot pri bilanci stanja, oseba javnega prava pa bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih k njemu predstavi razvrstitev vseh prihodkov in odhodkov, razčlenjenih na način, ki ustreza dejavnosti osebe javnega prava.

2.3.3 Izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev

IPSAS 1 v obveznem računovodskem izkazu sprememb v čisti vrednosti sredstev zahteva naslednjo predstavitev (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 57–58):

1. presežek ali primanjkljaj v obdobju;
2. vsako postavko prihodkov in odhodkov poročevalnega obdobja, ki se po zahtevah drugih standardov pripoznajo neposredno v čisti vrednosti sredstev, ter seštevek teh postavk;

3. vse prihodke in odhodke poročevalnega obdobja, izračunane kot vsote postavk pod 1. in 2., z ločenim prikazom vsote zneskov, pripisljive lastnikom obvladujoče osebe javnega prava in manjšinskemu deležu;
4. za vsako postavko čiste vrednosti sredstev ločeno razkritje učinkov sprememb v računovodskih usmeritvah in popravkov napak, pripoznanih po IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.

Oseba javnega prava tudi predstavi:

1. znesek poslov z lastniki, opravljenih v njihovi lastniški vlogi, z ločenim prikazom razdelitve lastnikom;
2. stanje nabranih presežkov ali primanjkljajev na začetku in koncu poročevalnega obdobja ter spremembe v obdobju;
3. ločeno razkrit obseg posameznih postavk v čisti vrednosti sredstev, uskladitev tekočih zneskov vsake postavke v čisti vrednosti sredstev na začetku in koncu poročevalnega obdobja ter ločeno razkrito vsako spremembo.

Izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev v skrajšani shemi prikazuje Tabela 5.

Tabela 5: Skrajšana shema izkaza sprememb v čisti vrednosti sredstev na dan 31. december 20X2

Postavka	Pripisljivo lastnikom obvladujoče osebe javnega prava					Manjšinski delež	Celotna čista vrednost sredstev
	Prispevani kapital	Druge rezerve	Prevedba rezerve	Nabrani presežki/ primanjkljaji	Celotni pripisljivi delež		
Stanje 31. december 20X0							
Spremembe v računovodskih usmeritvah							
Prenovljeno stanje							
Spremembe v čisti vrednosti sredstev za leto 20X1							
Dobički iz revalorizacije premoženja							
Tečajne razlike							
Neposredna čista vrednost prihodkov v čisti vrednosti sredstev							
Dobiček obdobja							
Celotni prepoznani prihodki obdobja							
Preneseno stanje 31. december 20X1							
Spremembe v čisti vrednosti sredstev za leto 20X2							
Izgube iz revalorizacije premoženja							
Tečajne razlike							
Neposredna čista vrednost prihodkov v čisti vrednosti sredstev							
Izguba obdobja							
Celotni prepoznani odhodki obdobja							
Stanje 31. december 20X2							

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 75–76, povzeto

Iz Tabele 5 izhaja, da na celotne prihodke obdobja vplivajo še spremembe v čisti vrednosti sredstev obdobja, to so dobički in izgube iz revalorizacije premoženja, tečajne razlike, neposredni čisti dobički oz. izgube obdobja. Na podlagi sprememb v čistih sredstvih in poslih z lastniki je mogoče ugotoviti celotno čisto vrednost sredstev obdobja.

2.3.4 Izkaz denarnih tokov

Izkaz denarnih tokov prikazuje prejemke, iz katerih so se črpali izdatki v obdobju poročanja, in stanje denarnih sredstev na dan poročanja. Informacije o denarnih tokovih osebe javnega prava zagotavljajo uporabnikom računovodskih izkazov informacije o odgovornosti za sprejete poslovne odločitve. Izkaz denarnih tokov določa IPSAS 2. Zahteva pripravljanje informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njegovih ustreznikov kot izkaze denarnih tokov pri poslovanju, naložbenju (investiranju) in financiranju. Ti pojmi so opredeljeni takole (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 88–89):[12]

- Poslovanje (angl. *operating activities*) je delovanje osebe javnega prava, ki ni ne naložbenje ne financiranje.
- Naložbenje (investiranje; angl. *investing activities*) je pridobivanje in odtujevanje dolgoročnih sredstev in drugih naložb, ki niso vključene med denarne ustreznike.
- Financiranje (angl. *financing activities*) je delovanje, katerega posledice so spremembe v obsegu in sestavi kapitala in dolgov osebe javnega prava.

Stanje denarnih sredstev poslovanja je ključni kazalec financiranja osebe javnega prava in ji pomaga pri izkazovanju sposobnosti poravnavati obveznosti, plačevati dividende oz. udeležbe v dobičku lastnikom in izvajati nove naložbe brez pomoči zunanjih virov financiranja. Uskupinjeni (konsolidirani) denarni tokovi iz poslovanja celotne države prikazujejo obseg, do katerega je država financirala svoje tekoče poslovanje z davki in drugimi dajatvami.

Primeri denarnih tokov iz poslovanja so:

- pritoki od davkov, prispevkov in glob,
- pritoki od prodaje blaga in storitev,
- pritoki od licenčnin, nadomestil, provizij ...,
- odtoki dobaviteljem za blago in storitve,
- odtoki zaposlencem,
- odtoki iz zavarovanja,
- odtoki iz ustavljenega poslovanja …

Denarni tokovi pri naložbenju (investiranju) izkazujejo obseg prejemkov in izdatkov, od katerih se pričakuje, da bodo v prihodnosti prispevali k opravljanju storitev.

[12] Pojme, ki jih definira ta standard in so enaki že predstavljenim pojmom v okviru doslej predstavljenih standardov, na tem mestu ne predstavljamo več.

Primeri denarnih tokov pri naložbenju (investiranju) so:

- prejemki od prodaje in izdatki za pridobitev (ne)opredmetenih osnovnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev,
- izdatki za pridobitev kapitalskih ali dolžniških instrumentov ter prejemki od prodaje kapitalskih ali dolžniških instrumentov drugih oseb javnega prava in deležev v skupnih vlaganjih,
- posojila in predujmi ter prejemki od vračil predujmov in posojil drugim osebam …

Razkrivanje denarnih tokov pri financiranju koristi uporabnikom računovodskih izkazov, ki osebi javnega prava zagotavljajo kapital, zaradi napovedi zahtevkov v prihodnje.
Primeri denarnih tokov iz financiranja so:

- prejemki od izdaje zadolžnic, posojil, obveznic ter drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov,
- vračila izposojenih zneskov,
- izdatki najemnika za zmanjšanje neporavnanih obveznosti iz finančnega najema.

Oseba javnega prava lahko uporablja pri poročanju o denarnih tokovih neposredno ali posredno metodo.

Pri posredni metodi se čista vrednost denarnega toka ugotovi tako, da se čista vrednost presežka ali primanjkljaja popravlja z določenimi učinki nedenarnih postavk – amortizacijo, dolgoročnimi rezervacijami, spremembo zalog, terjatev in obveznosti (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 93–95). IPSAS 2 ima sprejete določbe o poročanju v pobotanih zneskih, o razvrstitvi izrednih postavk, obresti in dividend ter o pridobitvah in odtujitvah odvisnih oseb javnega prava in drugih poslovnih enot (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 95–100).

Z neposredno metodo, ki je v skrajšani shemi prikazana v Tabeli 6, pa večina informacij izhaja:

- iz računovodskih evidenc osebe javnega prava ali
- s prilagajanjem poslovnih prihodkov, poslovnih odhodkov (npr. prejete obresti in stroški obresti) in drugih postavk izkaza poslovnega izida.

Tabela 6: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov po neposredni metodi poročanja

Postavka	200X	200X-1
Denarni tok iz poslovanja Prejemki Izdatki **Čista vrednost denarnih sredstev iz poslovanja** **Denarni tok iz naložbenja** **Čista vrednost denarnih sredstev iz naložbenja** **Denarni tok iz financiranja** **Čista vrednost denarnih sredstev iz financiranja**		
Čista vrednost povečanja/zmanjšanja denarnih sredstev in denarnih ustreznikov		
Denarna sredstva in denarni ustrezniki na začetku obdobja		
Denarna sredstva in denarni ustrezniki na koncu obdobja		

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 102–103, povzeto.

V izkazu denarnih tokov po neposredni metodi se v okviru posameznega denarnega toka predstavljajo glavne vrste bruto prejemkov in izdatkov ter ugotovi čista vrednost tega toka kot vmesni izid. S povečanjem denarnih sredstev in denarnih ustreznikov z začetka obdobja se predstavi stanje denarnih sredstev in denarnih ustreznikov na dan bilanciranja.

2.3.5 Predstavitev proračunskih informacij v računovodski izkazih

S 1. januarjem 2009 IPSAS tudi pri računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov uvajajo v računovodske izkaze predstavitev proračunskih informacij za osebe javnega prava, ki javno predstavljajo svoj proračun. Uporabo in zahtevana razkritja določa 24. standard – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih. Razloženi so osnovni pojmi in zahteve (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 780–783):

- Odobreni proračun (angl. *approved budget*) je odobrena vrednost namenske porabe na podlagi zakonov, vladnih uredb in drugih odločitev, ki se nanašajo na načrtovane prihodke ali prejemke za proračunsko obdobje.
- Začetni odobreni proračun (angl. *original budget*) je začetni proračun, odobren za proračunsko obdobje.
- Veljavni proračun (angl. *final budget*) je začetni odobreni proračun, spremenjen za vse rezerve, prenose, prerazporeditve, naknadne odobritve in druge prevzete spremembe v periodičnem obdobju.
- Dejansko porabljeno vrednost proračuna (angl. *actual amounts, budget out – turn, budget execution*) uporablja standard za opis vrednosti izvajanja proračuna.

Določene osebe javnega prava morajo, nekatere pa se odločijo same, objaviti svoj proračun. Zanje standard zahteva razkritja o usklajenosti in izvajanju proračuna z dejanskimi zneski, ne glede na to, ali so proračun in računovodski izkazi zasnovani na enaki osnovi (denarni tok, modificiran denarni tok, poslovni dogodki) ali ne. Standard usmerja osebe javnega prava, ki morajo ali želijo objaviti svoje odobrene proračune, da predstavijo usklajenost s pravno podlago ali drugimi zahtevami zaradi večje preglednosti njihovega računovodskega poročanja. Ne opredeli pa same zahteve za formulacijo ali predstavitev javno objavljenega proračuna.

Standard od oseb javnega prava, ki objavijo svoje proračune, zahteva, da v računovodske izkaze vključijo:

- primerjalni pregled zneskov z zneski v začetnem odobrenem in v veljavnem proračunu; primerjava se opravi na enaki osnovi računovodenja in proračuna, tudi če je osnova računovodskih izkazov drugačna od proračunske;
- obrazložitev pomembnih razlik med proračunom in dejanskimi zneski, razen če je ta obrazložitev vključena v druge javne dokumente, izdane v povezavi z računovodskimi izkazi;
- uskladitev proračuna z dejanskimi zneski v računovodskih izkazih, kadar je osnova računovodenja in proračuna različna.

Skrajšano shemo izkaza poslovnega izida z dejanskimi, veljavnimi in začetno odobrenimi proračunskimi zneski prikazuje Tabela 7, ki je s tega vidika primerljiva s Tabelo 2.

Tabela 7: Skrajšana shema proračunskih in dejanskih zneskov v izkazu poslovnega izida – primer dodatnega stolpca

Postavka	Dejanski zneski	Veljavni proračun[2]	Začetni odobreni proračun[1]	Razlika med veljavnim oz. začetnim odobrenim proračunom in dejanskimi zneski[3]
Prihodki **Celotni prihodki** **Stroški** **Celotni stroški** Delež v presežku/ primanjkljaju obdobja				
Presežek/ primanjkljaj obdobja				
Pripisljivi izid lastnikom obvladujoče osebe javnega prava Pripisljivi izid manjšinskemu deležu				
Presežek/ primanjkljaj obdobja				

Legenda: [1] Začetni odobreni proračun je v začetku proračunskega leta odobren proračun.
[2] Veljavni proračun je potrjen proračun, spremenjen za prenose in vse druge spremembe med letom.
[3] Prikazani stolpec ni izrecno zahtevan.

Vir: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 794, povzeto.

Standard dovoljuje, da je primerjava proračuna in dejanskih zneskov pripravljena v izvirnih računovodskih izkazih kot dodatni stolpec samo, če so računovodski izkazi in proračun pripravljeni na primerljivi osnovi. Zahteva tudi razkritje obrazložitve vzrokov za razlike med začetnim odobrenim in veljavnim proračunom, vključno z obrazložitvijo, ali izhajajo razlike iz prerazporeditev postavk znotraj proračuna ali iz drugih vzrokov kot npr. spremembe politike, naravnih nesreč ali drugih nepredvidenih dogodkov. Te obrazložitve se pripravijo v pojasnilih k računovodskim izkazom ali v predhodnem poročilu v njihovi povezavi ali istočasno kot računovodski izkazi. Standard pa ne zahteva primerjave tovrstnih informacij s predhodnim obdobjem.

Priprava proračuna predstavlja pravzaprav računovodsko predračunavanje, v naših razmerah pa se zaključni račun proračuna sprejema ločeno in na podlagi drugačnih pravnih

podlag kot letna poročila.[13] Toda kaj lahko ugotovimo iz zahtev IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih glede na to, da je »finančno predračunavanje na eni strani ožje od računovodskega, saj daje podlago le za načrtovanje na finančnem področju, to je na področju denarnih in finančnih tokov ali procesov in stanj, povezanih s financiranjem in naložbenjem (investiranjem). Na drugi strani pa je širše od računovodskega, saj se lahko širi na področja, kjer ni računovodskih podatkov« (Kavčič, 2002, str. 10). Opravljena primerjava med računovodskim obračunom in finančnim predračunom neposredno v računovodskem izkazu pomeni, da je finančni predračun pravzaprav računovodsko predračunavanje, kar posredno določi tudi sam IPSAS 24, Kavčičeva (2002, str. 17) pa isto zahtevo, sicer v slovenskih računovodskih standardih, predstavi: »pri sestavljanju računovodskih predračunov in obračunov je potrebno upoštevati ista navodila […]. To pomeni, da se morajo predračun in obračuni, ki jih primerjamo, nanašati na isto poročevalsko enoto in obdobje, obravnavane ekonomske enote pa morajo biti ovrednotene po enaki metodiki.« Ta, na novo uveden IPSAS 24 v letu 2009 zahteva premislek o pripravi proračuna in o metodoloških osnovah oz. pravnih podlagah zanj, saj neposredno v računovodski izkaz vključuje sodilo doseženega, prej načrtovanega. Zato je treba predvsem pretehtati (Kavčič, 2003, str. 105), kaj daje večje prihranke – preprosta priprava predračuna ali njegova realnost. Predračun daje podlago za ugotavljanje odmikov in s tem za ugotavljanje uspešnosti, zato je smiselna metoda predračunavanja le ničelno predračunavanje. Pri njem se ne upoštevajo podatki iz preteklosti, temveč le postavljeni cilj in smotrnost pri njegovem uresničevanju.

2.3.6 Pojasnila

IPSAS o predstavljanju računovodskih izkazov zahteva tudi predstavitev pojasnil (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 59–64). Struktura pojasnil je takšna, da je vsaka postavka v posameznem računovodskem izkazu navzkrižno povezana z informacijami v pojasnilih ter da:

- predstavlja informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posameznih računovodskih usmeritvah,
- razkriva informacije, ki jih zahtevajo IPSAS, in dodatne, za pošteno predstavitev potrebne informacije, ki niso predstavljene drugje.

Posebni del pojasnil je predstavitev računovodskih usmeritev, ki so sicer osrednji del IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake. Predstaviti je treba podlage za merjenje, ki so bile uporabljene pri pripravi računovodskih izkazov, uporabo prehodnih določb IPSAS, vsako posamezno računovodsko usmeritev, potrebno za pravilno razumevanje računovodskih izkazov in presojo poslovodstva pri računovodskih usmeritvah, ki so imele največji učinek na zneske v računovodskih izkazih.

[13] Podrobneje o tem glej poglavje 2.7.3 Ocena predstavljanja računovodskih izkazov v slovenskem javnem sektorju v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami in poglavje 3.5 Uskupinjenje/konsolidacija oz. vključevanje subjektov javnega prava v Republiki Sloveniji.

Oseba javnega prava mora v pojasnilih predstaviti tudi ključne vire negotovosti, ki se nanašajo na prihodnost ter pogojujejo pomembna tveganja za sredstva in obveznosti v naslednjem obračunskem obdobju. Med drugimi pojasnili se npr. omenjajo še pojasnila o dividendah in drugih nerazkritih izplačilih v skupini.

2.4 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v Kanadi, Veliki Britaniji, Novi Zelandiji in Avstraliji ter računovodski izkazi v javnem sektorju teh držav

Kanada, Velika Britanija, Nova Zelandija in Avstralija so države, ki so v zadnjih nekaj letih v svojih javnih sektorjih ne le popolnoma prevzele računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, ampak temelji prevzem na mednarodnih računovodskih standardih in mednarodnih standardih računovodskega poročanja. Nova Zelandija in Avstralija sta sprejeli t. i. mednarodnim enakovredne računovodske standarde, v katerih so prevzeti izvirni teksti mednarodnih, navedeni prevzeti teksti enakovrednih IPSAS in opredeljene posebnosti lastnega okolja. Prav tako sta mednarodne računovodske izkaze, prilagojene svojemu okolju, prevzeli Velika Britanija in Kanada. Na odločitev za podrobnejšo predstavitev prav teh držav pa je vplival tudi proces prevzemanja. Ta je v vseh predstavljenih državah zelo dobro dokumentiran, razvidne so institucije, ki so v procesu sodelovale, listine, dokumenti in aktivnosti vlad, zato predstavljajo primere dobre prakse tudi za vsa druga okolja, kjer se ta sistem uvaja.

2.4.1 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Kanade

Kanadska vlada je začela pomembno spreminjati prakso računovodskega poročanja na podlagi denarnega toka v poročanje na podlagi poslovnih dogodkov v osemdesetih letih prejšnjega stoletja. Iz poslanskega govora Lucienne Robillard (2003) izhaja, da je na potrebo po spremembah mnoga leta opozarjalo tudi kanadsko računsko sodišče, ki je izpostavilo tri ključna vprašanja:

- Ali vlada vzdržuje primerne konte in evidence ter ali vestno in pošteno predstavlja računovodske izkaze?
- Ali vlada porablja sredstva za namene, ki jih je potrdil parlament?
- Ali vlada izvaja programe oz. naloge učinkovito in gospodarno, ali ima izdelana merila za merjenje uspešnosti poslovanja?

Spremembe je pomembno podpiral kanadski Odbor za računovodstvo in revizijo javnega sektorja pri kanadskem Inštitutu za preizkušene računovodje. S predlaganimi računovodskimi priporočili (2005)[14] in različnimi publikacijami npr. Dvajset vprašanj o

[14] V letih prehoda na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov je Odbor za javno računovodstvo, ki ga sestavljajo člani iz vladnih organov, javnega računovodstva in poslovnega sveta ter akademiki kot

računovodskem poročanju vlade (angl. *Twenty Questions about Government Financial Reporting*) inštitut vseskozi tudi sicer skrbi za strokovno podporo in ozaveščenost uradnikov pri pripravi računovodskih izkazov na zvezni, pokrajinski in lokalni ravni, v pomoč je medijem pri poročanju o razkritjih v računovodski izkazih ter davkoplačevalcem, ki želijo izboljšati svoje znanje o javnih financah.

V obdobju še ne očitnih dolgoročnih obveznosti kanadske vlade je računovodenje na podlagi denarnega toka delovalo dobro. Po letu 1960 pa so začeli nastajati socialni programi, npr. za brezposelne in socialno šibke. Pri Mednarodni zvezi računovodij izdan posebni dokument (Perspectives on Accrual Accounting. Occasional Paper 3, 1996, str. 12–16) navaja, da so se začele dolgoročne obveznosti povečevati. Kanadska vlada je zaposlenim namesto dviga plač obljubila tudi bonitete v času upokojitve. V izkazu prejemkov in izdatkov zato ni bilo nobenih sprememb, obsežne in dolgoročne obveznosti pa so bile skrite. Z inflacijo so se dodatno povečale, ker pa niso bile razkrite, ni nihče načrtoval, kako ravnati, ko bodo zapadle. V nekaterih primerih so bile sicer informacije razkrite v pojasnilih, vendar takšna razkritja niso bila zadostna, ker niso bila vključena v celotni letni primanjkljaj, obveznosti pa niso bile načrtovane kot poraba v prihodnjih obdobjih.[15] Pogosto se je dogajalo, da so bila namenska sredstva za pokrivanje dolga precenjena, pogosto so bila precenjena tudi posojila vlade. V nasprotju s komercialnimi krediti so bili pogoji najema državnih posojil za kreditojemalce ugodnejši ali pa je vlada zagotavljala refinanciranje dolga, kar je povzročilo netočno evidentiranje državnih posojil. Učinek te ohlapnosti na prihodnje računovodske izkaze ni bil izkazan, v določenem času pa so se takšni stroški nabrali. Vlada je npr. financiranje odplačevanja kreditov šolam, univerzam, bolnišnicam izkazovala kot sredstva, čeprav je šlo vsebinsko za subvencije, in tako predstavljala boljši poslovni izid, kot je dejansko bil.[16] V preteklosti so se tudi navodila glede vključevanja postavk v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze iz leta v leto spreminjala. Predvsem z organiziranjem oseb javnega prava, ki jih obvladuje država, je bilo to mogoče. Dokler te niso uskupinjene (konslidirane) v državne računovodske izkaze, so njihova sredstva, dolgovi in poslovanje izključeni iz popolne finančne slike. Slika popolnega finančnega stanja in izidov države je bila na ta način razdrobljena in pogosto nerazumljiva. Področje državnega proračuna in računovodskih izkazov mora biti dovolj široko, da lahko uskupini (konsolidira) vse posle države, ne glede na uporabljeno obliko njihove organiziranosti izvajanja. Državni računovodski izkazi in

---

posamezniki, z izdajo dodatne strokovne literature podpiral takšen razvoj. Pred izdajo računovodskega priročnika za javni sektor (angl. *Public Sector Accounting Handbook*), je Inštitut za preizkušene računovodje povabil člane, da podajo svoje pripombe in komentarje na predstavljeno področje prepoznavanja in definiranja segmentov, ki bodo vključeni v zbirne računovodske izkaze na zvezni, pokrajinski, krajevni in lokalni ravni (Segment Disclosures, Proposed Accounting Recommendations, 2005). .

[15] Danes je v mnogo pravnih podlagah določeno, da je treba za te obveznosti sredstva načrtovati, vključno s terminskimi pogajanji predstavnikov zaposlenih, ter jih upoštevati v proračunih vlade in dolgoročnih dokumentih. Danes v Kanadi zvezna vlada evidentira nekrite obveznosti iz pokojnin in jih vključuje v bilanco stanja.

[16] Da bi se izognila prevrednotenju sredstev, bi vlada morala letno ovrednotiti sredstva in poskrbeti za nastale izgube. V zadnjem desetletju kanadska vlada skrbi za pošteno izkazovanje vrednosti sredstev tako, da jih odpiše, če nimajo vrednosti. Posojila, ki to v resnici niso, in investicije, ki so izgubile vrednost, se odpišejo, in pri soočenju z obveznostmi tako sposobnost obvladovanja ni precenjena.

proračun morajo odsevati popolno naravo in obseg poslovanja, sicer imajo uporabniki računovodskih izkazov razdrobljen in napačen vpogled v delovanje države.

Kanadska vlada je zaradi povečanja odgovornosti in sposobnosti odločanja ter izboljšanja organizacije izvajanja nalog na podlagi strateške uporabe računovodskih informacij leta 1997 izdala strategijo razvoja računovodskih informacij na podlagi poslovnih dogodkov (angl. *Financial Information Strategy: Study of the Implementation of Full Accrual Accounting in Government Organization Lessons Learned*). Namen študije je bil zagotoviti najboljšo prakso osebam javnega prava pri pripravi politik, ljudi in sistemov za uvedbo novega sistema računovodenja. Spremembe so vključevale kulturne spremembe, zahtevale so podporo in vključevanje predstojništev celotne vlade, predvsem pa sta bila potrebna stalna strokovna podpora in usmerjanje.

Marca 1998 je bila izdana listina o izvajanju računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov za poslovodstva zveznega nepremičninskega premoženja (angl. *Discussion Paper on Implementation of Full Accrual Accounting: Ten Questions and Answers for Federal Government Real Property Managers*). Iz nje izhaja, da je imela Kanada v tistem času nepremičnine v bilanci stanja evidentirane po vrednosti 1,00 dolarja. Z uvedbo novega sistema računovodenja pa so sredstva začeli evidentirati po izvirni vrednosti. V letih 1999 in 2000 je bil razvit prvi protokol o prehodu na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, ki se je dopolnjeval v letih 2001 in 2002 ter tako pripomogel k uveljavljanju računovodskih politik oseb javnega prava z namenom, da se zagotovi stalno izvajanje točnih, popolnih in pravočasnih računovodskih informacij. Protokol iz obdobja 2001–2002 je bil namenjen tudi razjasnitvi, katere računovodske usmeritve in pričakovanja, ki se nanašajo na mesečna poročila oseb javnega prava, so načrtovani v tistem obdobju. Sistem je predvideval triletno prehodno obdobje. Poskusni mesečni izkazi so morali biti zasnovani na podlagi poslovnih dogodkov in predloženi v centralni sistem za računovodsko poročanje, ki ga obvladuje glavni skrbnik v skladu s tem protokolom in sprejetim kontnim načrtom (angl. *chart of accounts*). Protokol je bil dopolnjen s tremi aneksi.

Aneks A (Accrual Accounting Transition Protocol (2001– 02). Update – Annex A, 2002) je do izdaje kanadskih revidiranih računovodskih izkazov (angl. *financial statements of governmet of Canada*) glavnemu skrbniku računovodskih izkazov dajal posebna pooblastila:

- prevrednotiti je moral računovodske informacije oseb javnega prava, pripravljene na podlagi poslovnih dogodkov, nazaj v sistem računovodenja na podlagi denarnega toka in na tej osnovi pripraviti mesečne izkaze, istočasno pa
- v obdobju 2002–2003 zbrati računovodske informacije računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov za primerjalne namene in
- pripraviti letne računovodske izkaze na podlagi poslovnih dogodkov.

Aneks A je določal postopke za pripravo začetne bilance in zagotovil usmeritve pred izdajo revidiranih računovodskih izkazov.

Aneks B (Summary Accrual Accounting Requirements for All Departments (2001 – 02). Annex B, 2002) je zagotovil podrobnejše določbe za osebe javnega prava glede začetnih postavk na dan 1. april 2001.

Aneks C (Accounting Requirements for All FIS Departments for Fiscal year (2001– 02). Annex C, 2002) je vseboval tabelarni pregled računovodskih zahtev za vse osebe javnega prava centralne države za proračunsko leto 2001/02 za vsako posamezno bilančno postavko, tj. obveznost poročanja o postavki, prevedbeno računovodsko informacijo, ki je vsebovala lokacijo podatkov in trenutno vsebino, izvor podatkov, opis drugih potrebnih informacij ter zahtevane spremembe.

Da bi zagotovili splošna navodila za računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, je bila imenovana skupina ljudi, ki je pripravila računovodski priročnik o finančni informacijski strategiji (angl. *Financial Information Strategy Accounting Manual*). Priročnik je bil v pomoč osebju osebam javnega prava centralne države pri razumevanju razlik med računovodenjem na podlagi poslovnih dogodkov, računovodstvom namenskih sredstev (angl. *accounting for authorities*) in poročanjem glede na rezultate (angl. *reporting by objects*), pri evidentiranju prenosov in razkrivanju drugih zahtev. Priročnik je določil:

- uporabo splošno sprejetih računovodskih načel (angl. *Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*), kot so opredeljena v priročniku za javno računovodstvo (angl. *Public Sector Accounting (PS) Handbook*), ki ga je izdal kanadski Inštitut za preizkušene računovodje;
- da bo vsaka oseba javnega prava centralne države izdala popolna letna poročila, ki bodo lahko tudi revidirana in vključena v javne račune (angl. *public accounts*);
- uporabo splošno sprejetih računovodskih usmeritev (pomembnost, vsebina pred obliko, stalnost uporabe iz obdobja v obdobje …).

S sprejetjem proračuna za leto 2001 je kanadska vlada sporočila parlamentu, da se je odločila uvesti računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov hkrati s pripravo proračuna na enaki osnovi. Torej se je odločila, da bodo revidirani računovodski izkazi pripravljeni na enaki osnovi, kot bo pripravljeno izvajanje proračuna. S tem se je pridružila najboljši računovodski praksi za javni sektor ter državam, ki izvajajo ta sistem – Veliki Britaniji, Avstraliji in Novi Zelandiji.

Osebe javnega prava, ki uporabljajo računovodski priročnik o finančni informacijski strategiji, določa drugi del kanadskega splošnega finančnega zakona. Priročnik uporabljajo osebe javnega prava, imenovane v shemi I in II tega zakona, ter nekatere izjeme na podlagi drugih zakonov.

Iz shem (Financial Administration Act. Sections 2 SCHEDULE I, SCHEDULE II, b.l.) povzemam, da so uporabniki tega priročnika:

- vsa ministrstva,

- agencije, komisije, sekretariati, sveti, pisarne, registrati, podružnice, oddelki ministrstev in drugih oseb javnega prava centralne države,
- agencije, komisije, inštituti, centri, odbori …v pravni obliki družb oseb javnega prava centralne države (angl. *departmental corporations*).

Priročnik v desetem poglavju (Financial Information Strategy Accounting Manual. 10 – Financial statements, 2001) napoti uporabnika na priloge (Financial Information Strategy Accounting Manual. Other Related Documents, 2001), v katerih so zbrane določbe o zahtevanih minimalnih vsebinah v računovodskih izkazih in spremnih dokumentih:

- bilanci stanja,
- izkazu poslovnih izidov (angl. *statement of operatons*),
- izkazu o gibanju kapitalu (angl. *statement of equty*),
- izkazu denarnega toka,
- pojasnilih,
- izjavi o odgovornosti predstojnika (angl. *statement of management responsibility*).

Model zagotavlja popolne računovodske izkaze za splošne namene računovodskega poročanja, predstavlja medsebojno primerljivost, strukturo, usmeritve ter minimalne zahteve za računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, vključno z informacijami o uporabi kapitala. Tretji del priročnika (Manual. 3 – Assets) opredeli sredstva pod nadzorom države, s katerimi ta povečuje koristi osebe javnega prava. V četrtem delu (Manual. 4 – Liabilities) so opredeljene obveznosti poslov iz pogodb, sporazumov in dogodkov v osebah javnega prava in izven njih na dan poročanja ali pred njim, na podlagi veljavnih zakonov, ki od vlade zahtevajo vračilo posojil ali plačila blaga in storitev. Prihodki (Manual. 6 – Revinue) v obliki prilivov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti vključujejo prihodke:

- od prodaje proizvodov in storitev izven ali znotraj oseb javnega prava centralne države,
- od prodaje (ne)kapitalskih sredstev,
- od obresti in kazni iz davčnih in nedavčnih prihodkov,
- iz uskupinjenih (konsolidiranih) in neuskupinjenih (nekonsolidiranih) računov za posebne namene,
- iz sporazumov o delitvi stroškov,
- iz donosnosti naložb,
- iz uskupinjene (konsolidirane) obvladujoče družbe,
- iz daril, zapuščin, donacij ...

Tudi v poglavjih o odhodkih (Manual. 7 – Expenses), čisti vrednosti sredstev oz. čisti vrednosti obveznosti (Manual. 5 – Net Assets (Liabilities)) ter računovodskih usmeritvah in razkritjih (Manual. 9 – Other Accounting Policies and Diclosures) priročnik vsebinsko in strukturno sledi opredelitvam računovodskih postavk, kot jih določajo MRS oz. IPSAS. Razumevanje računovodskih izkazov je tako zagotovljeno tudi zunanjim uporabnikom,

zato naj med drugimi razkritji podrobneje predstavim le v slovenskem okolju manj znano izjavo o odgovornosti predstojnika.

Izjava o odgovornosti predstojnika potrjuje odgovornost uprave tako za računovodske izkaze kot tudi za sistem poročanja. Določa vlogo predstojnika in revizijskega odbora, če obstaja. Njen namen je sporočiti uporabnikom računovodskih izkazov odgovornost za predstavljene postavke v računovodskih izkazih in drugih finančnih informacijah ter razjasnitev omejitev pri njihovi točnosti. Podpišeta jo predstojnik in odgovorna oseba za finance. Vsebovati mora minimum zahtev, v skladu z usmeritvami, ki jih je izdal kanadski Inštitut preizkušenih računovodij. Njena obvezna sestavina je sklic na usklajenost računovodskih izkazov s kanadskimi:

- računovodskimi usmeritvami, ki so usklajene s kanadskimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za javni sektor, na katere se sklicuje v uvodu tudi računovodski priročnik o finančni informacijski strategiji,
- javnimi računi,
- splošnim finančnim zakonom,
- sprejetimi parlamentarnimi uredbami.

Predstojnik z izjavo podpiše potrebno skrb za računovodenje, izvajanje notranjih kontrol zaradi zagotavljanja resničnih in poštenih informacij, zaščito sredstev in usklajenost poslov s predpisanimi uredbami, usmeritvami, standardi in sklepi uprave. Hkrati potrdi potrebno skrb za izobraževanje in razvoj kvalificiranega kadra, potrebno organizacijsko strukturo ter razmejitev pooblastil in odgovornosti zaposlenih.

Letno poročilo države Kanade predstavljajo njeni javni računi, ki jih določa splošni finančni zakon in se pripravljajo od leta 1995. Sestavljeno je iz treh zvezkov (Public Accounts of Canada. Summary Report and Financial Statements, 2007, str. 2 in 3):

1. prvi zvezek predstavlja revidirane računovodske izkaze vlade in pojasnila;
2. drugi zvezek predstavlja finančno poslovanje vlade, razporejeno po ministrstvih;
3. tretji zvezek predstavlja dodatne informacije in analize.

Kanadski javni računi so osrednje poročilo o evidentiranih državnih finančnih poslih. Vzdržuje jih glavni skrbnik, ki je odgovoren tudi za zbiranje finančnih prenosov vseh oseb javnega prava, ki se vključujejo vanje, te pa so odgovorne za uskladitev svojih kontov s kontrolnimi konti pri glavnem skrbniku in za vzdrževanje podrobnih evidenc o poslih v svojih poslovnih knjigah kot podlaga za uskupinjenje (konsolidiranje) na ravni države. Namen kanadskih javnih računov, ki vključujejo tudi popolne računovodske izkaze s pojasnili, izkaz poslovnih izidov, bilanco stanja, izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev/dolgov in izkaz denarnih tokov, je zagotoviti informacije parlamentu in javnosti ter ju soočiti z razumevanjem in vrednotenjem narave in obsega poslov in sredstev, za katere je odgovorna vlada.

2.4.2 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Velike Britanije

Velika Britanija je v dokumentu »Sporazum o javnih storitvah« določila ne le porabo sredstev za posamezna javna področja porabe, ampak tudi način izboljšanja javnih storitev. Dokument (Public Service Agreements for the Future, 1998, str. 4–7) je določil nove načrte javne porabe z jasnimi in merljivimi cilji ter predvidel povečanje sredstev za ključne prioritete, predvsem v zdravstvu in izobraževanju. Z njim je britanska vlada napovedala tudi pripravo:

- strategije investicij v ministrstvih ter
- analize izložkov in izvajanja nalog v skladu s pripravo proračuna in računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov.

Zakon o financah (Finance Act, 1998, 155. člen) je od britanske vlade zahteval predložitev kodeksa proračunske stabilnosti (angl. *Code for Fiscal Stability*) parlamentu. Dokument zagotavlja vladni sporazum o razumnem in poštenem izvajanju javnih financ kot dolgoročnem interesu Velike Britanije, govori pa tudi o računovodenju (13. in 14. poglavje). Vlada je bila zadolžena za pripravo kontnega načrta za javni sektor. Kodeksu proračunske stabilnosti je v juliju istega leta sledila publikacija »Popolni državni računi« (angl. *Whole of Government Accounts*), ki predstavlja študijo, kako izdelati zbir računovodskih izkazov za javni sektor Velike Britanije. Študija (Whole of Government Accounts, 1998, str. 8) je razložila, v čem je britanska vlada videla koristi v pripravi zbira računovodskih izkazov, ki bi temeljili na britanskih splošno sprejetih računovodskih usmeritvah, hkrati pa bi sledili nacionalnim računom ESA 95. Cilj, ki si ga je postavila v študiji, so bili revidirani uskupinjeni (konsolidirani) celotni državni računi v letu 2005/2006.

Britansko vlado je podpirala stroka. Svetovalni odbor za finančno poročanje (angl. *Financial Reporting Advisory Board*), neodvisni samostojni organ, ki ga je ustanovila vlada, je že leta 1996 deloval kot strokovni organ, kot skupina strokovnjakov iz vrst visokih vladnih in nevladnih uradnikov ter akademikov. Iz njegovega poročila za obdobje april 2004–marec 2005 (Financial Reporting Advisory Board, 2005, str. 11–12) izhaja, da je svetoval vladi tudi glede izvajanja ter promocije računovodskih usmeritev in standardov. Pripomogel je k prevzemanju splošno sprejetih računovodskih usmeritev v ministrstvih in drugih osebah javnega prava, k ravnanju v skladu z njimi in njihovi pravilni razlagi, k izboljšanju obstoječih in uvajanju novih računovodskih usmeritev tudi za javnopravne, nevladne organizacije ter svetoval pri izvajanju računovodskih usmeritev posebej za uskupinjene (konsolidirane) popolne državne račune. Z dokumentom o modernizaciji računovodskih usmeritev (Modernisation of Accounting Directives, 2004, str. 5) se je vlada posvetila tudi približevanju računovodenja v javnem sektorju mednarodnim standardom za računovodsko poročanje, ki jih je sprejela Evropska komisija z direktivo št. 1606/2002.

Aprila 2001 je britanska vlada začela prehajati na nov, k rezultatom naravnan sistem priprave in izvajanja proračuna (angl. *Resources Accounting and Budgeting*). Sistem omogoča pretvorbo vladnih prioritet v strategije in proračune ministrstev ter poročanje parlamentu o učinkovitosti in uspešnosti doseganja ciljev pri izvajanju storitev. Vlada je lahko pripravila prioritete za naslednji dveletni načrt porabe sredstev oz. za proračun. K rezultatom naravnan proračun (Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting, 2001, str. 3–7) vključuje uporabo računovodskih informacij o virih sredstev kot podlago za načrtovanje in nadzor nad javnimi izdatki. Sprejeti sistem veča odgovornost poročanja parlamentu o porabi sredstev in doseganju ciljev pri opravljenih storitvah, za vlado predstavlja strateški pristop k javnim izdatkom in boljše informacije, kako razporediti sredstva, ministrstvom pa daje več informacij o stroških in sredstvih pri gospodarjenju s sredstvi. Aprila 2003 je vlada dokončala prehod s popolno implementacijo računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v podsektorju centralne države (Better Decision Taking in Departments, 2005, str. 1). Ta sistem povečuje možnosti razkrivanja tudi tistih stroškov, ki jim ne sledi denarni tok, npr. amortizacije (Resource Accounting and Budgeting. Spending Review, 2004, str. 1). Zakonsko osnovo za strokovne računovodske usmeritve britanskega javnega sektorja daje predvsem zakon o državnih sredstvih in računih (Government Resources and Accounts Act, 2000), ki v poglavju o državnih skladih in računih predpisuje uporabo splošno sprejetih računovodskih usmeritev in za osebe javnega prava določa pripravo popolnih računovodskih izkazov. Ministrstvo za finance pa je s pristojnimi institucijami Škotske, Walesa in Severne Irske izdalo priročnik o računovodskem informiranju (Financial Reporting Manual 2007 – 2008, Chapter 1, str. 2–3). Priročnik je obsežno računovodsko tehnično navodilo tako v računovodenju kot v pripravi proračuna, zasnovano na podlagi poslovnih dogodkov. Priročnik, ki se letno novelira, je zadostna strokovna podlaga tudi za osebe javnega prava, ki izvajajo funkcije javne narave, so povsem ali posredno financirane z javnimi sredstvi in se uskupinijo (konsolidirajo) v državne račune, kamor se uskupinijo (konsolidirajo) tudi določeni skladi in lokalne skupnosti.

Priročnik o računovodskem informiranju, zavezujoč za ministrstva, sklade, druge osebe javnega prava in posebej opredeljene zavezance, je temeljni strokovni predpis v javnem sektorju za pripravo uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov Velike Britanije. Kjer v okolju javnega sektorja splošno sprejete računovodske usmeritve ne dajejo uporabnih računovodskih rešitev, so te prilagojene, priročnik pa izpostavlja tudi dodatne zahteve. Uporabniki tega priročnika poleg splošno sprejetih računovodskih usmeritev zasledujejo še dve načeli: odgovornost parlamentu in zakonitost izvajanja nalog. Čeprav gre za strokovne usmeritve, priročnik (2007–2008, Chapter 2, str. 1) navaja, da poleg zakona o gospodarskih družbah iz leta 1985 temeljijo tudi na:

- stališčih in odredbah Odbora za računovodske standarde (angl. *Accounting Standards Board*),
- poročilu o načelih računovodskega poročanja (angl. *statement of priciples of financial reporting*),

- poročilu o uporabi računovodskih standardov (angl. *statements of standard accounting practice – SSAP*),
- standardih računovodskega poročanja (angl. *Financial reporting Standards – FRS*)[17] in
- nujnih nalogah (angl. *urgent issue task force – UITF*),
- poročilu o priporočilih (angl. *statements of recommended practice – SORP*) ter
- priročnikih, revijah, raziskovalnem gradivu,
- MRS oz. IPSAS v okolju javnega prava, čeprav jih neposredno ne prevzemajo.

Sedmi del priročnika (Chapter 7, str. 4–25) vsebuje zahteve o vsebini in obsegu letnih poročil na podlagi katerih dajemo naslednji pregled:

Pojasnilo poslovodstva (angl. *management commentary*) je praviloma samostojno poročilo, vsebuje pojasnila o razvoju in izvajanju nalog osebe javnega prava v poslovnem letu, bistvenih trendih in dejavnikih, ki so pripomogli k razvoju, ter izvajanju nalog, ki bodo zaznamovale osebe javnega prava v prihodnje.

Poročilo o plačanih honorarjih podpiše računovodja ali izvršni direktor, vsebuje pa določene informacije v zvezi z izplačili ključnim, odgovornim ljudem, ki imajo vpliv na odločanje, tj. predstojnikom, ministrom, svetovalcem … Poročilo je tudi sestavni del revizije letnih poročil.

Poročilo o odgovornosti računovodje (angl. *statement of accounting officer's responsibilities*) vsebuje zapis računovodje ali izvršnega direktorja o njegovi odgovornosti pri pripravi računovodskih izkazov.

Poročilo o notranjih kontrolah (angl. *statement on internal controls*) morajo pripraviti vse osebe javnega prava, ki izvajajo zahteve priročnika. Računovodja/izvršni direktor, ki pripravlja to poročilo, mora upoštevati posebnosti okoliščin, v katerih posluje oseba javnega prava.

Posebni izkaz o stroških poslovanja (angl. *operating cost statement*) primerja stroške poslovanja s prihodki iz poslovanja, ločeno po osebah javnega prava pa predstavi tudi njihovo izvajanje nalog.[18]

Sledi bilanca stanja (angl. *balance sheet – disclosure and presentation*) s sklopi opredmetenih in neopredmetenih sredstev, drugih sredstev in obveznosti ter zabilančni podatki.

---

[17] Britanske standarde računovodskega poročanja izdaja prav tako Odbor za računovodske standarde na podlagi zakona o gospodarskih družbah iz leta 1985. Odbor sodeluje z izdajatelji računovodskih standardov v drugih državah in Mednarodnim odborom za računovodske standarde.

[18] Finančnim prihodkom (angl. *income*) in vrednosti porabe (angl. *expenditure*) je sicer namenjeno četrto poglavje priročnika.

Izkaz denarnih tokov (angl. *cash flow statement*) z informacijo o izvoru in porabi denarnih sredstev omogoča primerjavo denarnih tokov pri različnih poslih ter pripomore k obvladovanju plačilne zmožnosti, solventnosti in finančne prilagojenosti.[19]

Poročilo o stroških delovanja glede na cilje in namen ministrstva (angl. *statement of operating costs by departmental aim and objectives*) pripravijo vsa ministrstva in izvajalne agencije. Nameni in cilji ministrstev so pripravljeni vnaprej, njihove spremembe med letom pa morajo biti obrazložene. V poročilu:

- je izkazana vrednost stroškov poslovanja, ki se odražajo v ciljih ministrstva;
- morajo biti neuskupinjene (nekonsolidirane) postavke posebej obrazložene, če se določene postavke znotraj skupine uskupinjajo (konsolidirajo);
- morajo biti razkrite ali posebej obrazložene nepomembne postavke v izkazu poslovnega izida, ki so morda pomembne zaradi doseganja posameznega cilja.

V pojasnilih k računovodskim izkazom se razkrijejo informacije o honorarjih, številu zaposlenih in stroških zanje, upravnih in programskih stroških, prihodkih, sredstvih, upnikih po predpisanem zaporedju, odprtih denarnih postavkah, spremembah v izkazu denarnih tokov, izvajanju obveznosti in drugih obremenitev, prenosih, financiranih iz uskupinjenega (konsolidiranega) sklada, rezervah pri presežkih poslovanja ter pogodbenem uresničevanju zasebne finančne pobude.
Poročilo parlamentu (angl. *statement of parliamentary supply*) obravnava tretje poglavje priročnika (Chapter 3, str. 1–3). Pripraviti ga morajo ministrstva, v njem pa se parlamentu zbirno poroča o:

- odhodkih v odobrenem proračunu,
- izdatkih v primerjavi z odobrenim proračunom,
- posebnih prihodkih, vplačanih v uskupinjeni (konsolidirani) sklad.

Letno poročilo Velike Britanije, ki se je zaključilo 31. marca 2007, je bilo pripravljeno po britanskih računovodskih standardih poročanja in britanskih splošno sprejetih računovodskih usmeritvah kot zahteva predstavljeni priročnik o računovodskem informiranju. Osrednji prvi del (HM Treasury Annual Report and Accounts 2006 – 2007, str. 9–100) predstavljajo poročila, ki se nanašajo na izvajanje nalog in doseganje ciljev po posameznih ministrstvih v primerjavi s sporazumom o javnih storitvah (angl. *Public*

[19] Pri tem se priročnik sklicuje na razkritja, ki uporabnikom omogočajo oceno doseganja ciljev oseb javnega prava, usmeritev in strategij, vključno s tveganji ter poročanjem o vsaki pomembni finančni postavki, izvajanju in denarnem toku, ne glede na to, ali so instrumenti razkriti v bilanci stanja ali ne (Financial Reporting Manual 2007- 08, Chapter 7, str. 18). Britanski Odbor za računovodske standarde ima razvit tudi standard računovodskega poročanja 26, ki je usklajen z mednarodnim računovodskim standardom 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje. Prav tako ima razvit standard računovodskega poročanja 25, ki je tudi že usklajen z mednarodnim računovodskim standardom 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje (Financial Reporting Standard FRS 25 (IAS 32) – Financial Instruments: Disclosure and Presentation. Financial Reporting Standard FRS 26 (IAS 39) – Financial Instruments: Measurement. (HM Treasury, FRAB (71) 02, 2005).

Service Agreement), podane pa so tudi druge informacije, med njimi poročilo o dolgu (angl. *UK debt management report*).[20] Drugi del letnega poročila (HM Treasury Annual Report and Accounts 2006 – 2007, str. 103–154) vsebuje uskupinjene (konsolidirane) račune ministrstev, ki obsegajo popolne računovodske izkaze s pripadajočimi pojasnili, mnenje britanskega računskega sodišča ter ostala poročila in izjave, kot jih zahteva priročnik o računovodskih informacijah. V pojasnilih, ki se nanašajo na računovodske usmeritve, je zapisano (HM Treasury Annual Report and Accounts 2006 – 2007, str. 122), da bo letno poročilo 2008–2009 pripravljeno po mednarodnih računovodskih standardih, prilagojenih za britanski javni sektor.

2.4.3 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Nove Zelandije

Sredi osemdesetih let je bilo novozelandsko javno računovodstvo močno centralizirano, zasnovano na podlagi denarnega toka, usmeritve pa je izvajala zakladnica z izdajo direktiv in navodil. Izdala je priročnik o izvajanju javnih storitev (angl. *Treasury Instructions and the Public Service Manual*), ki je pomemben del posvečal javnim naročilom. Zagotovljeno je bilo, da so bile vhodne kontrole usklajene z zahtevami zakladnice. Vsa javna denarna sredstva so se vplačevala na enotni bančni podračun, s katerim je gospodarila zakladnica. Ta je na podlagi zahtevkov ministrstev poravnavala njihove obveznosti in izdajala poročila o stanju na (pod)računu. Reforma javnega sektorja (Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, 1994, str. 5–6) se je začela v poznih osemdesetih letih s sprejetjem nove zakonodaje. Ta je predvsem omogočila prenos vladne strategije v odločanje na nižje ravni, spodbujanje javnega sektorja k odgovornosti in učinkovitosti ter stalno izpopolnjevanje sistema.

Osnova novega računovodskega in proračunskega sistema v javnem sektorju Nove Zelandije je bila določena z zakonom o javnih financah (Public Finance Act, 1989; Public Finance Amendment Act, 2004), ki uzakonja splošno sprejete računovodske usmeritve kot strokovne podlage za računovodenje (Public Finance Amendment Act 2004. Public Act 2004 No. 113, 2004, 26H člen (str. 29), 27(2) člen (str. 43), 31A člen (str. 47), 41 (1) člen (str. 53), 45A člen (str. 56), 45B člen (str. 56), 45E člen (str. 58)). Osrednjo vsebino tvorijo standardi računovodskega poročanja, ki jih pripravlja novozelandski Odbor za računovodske standarde pri novozelandskem Inštitutu za preizkušene računovodje, neodvisno telo, ki ga je ustanovila vlada.

[20] Poročilo o dolgu in rezervah Velike Britanije (angl. *Debt and Reserves Management Report*) je obvezno letno poročilo o obvladovanju državnega dolga in obveznih rezerv pri Banki Anglije (angl. Bank of England), ki ga zagotavlja vlada na podlagi kodeksa o proračunski stabilnosti (Debt and Reserves Management Report 2004–05, 2004, str. 1).

Iz navodila k temu zakonu (A Guide to the Public Finance Act, 2005, str. 45–48) izhaja odgovornost predstojnikov in to, katere osebe javnega prava so vključene v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze države.

Drugi pomembni zakoni, sprejeti v času reforme:

1. zakon o podsektorju centralne države (State Sektor Act, 1988; State Sektor Amendment Act, 2004), ki določa splošno poslovodenje in nadzorno ureditev v osebah javnega prava s primernimi standardi integritete ter učinkovitega in odgovornega poslovodenja v podsektorju centralne države (pooblaščenec, predstojnik, položaji, relacije …);
2. zakon o zveznih organizacijah (The Crown Entities Act, 2004), ki je reformiral pravno podlago oseb javnega prava na zvezni ravni ter s tem zagotovil konsistenten okvir za njihovo ustanovitev, obvladovanje in delovanje, imenovanje članov nadzornih svetov, njihovo odgovornost ministrom in parlamentu (angl. *house of representatives*);[21]
3. zakon o državnih podjetjih (State – Owned Enterprises Act, 1986; State – Owned Enterprises Amended Act, 2004), ki določa načela vodenja in delovanja državnih podjetij, ustanovitvene zahteve ter odgovornost ministrov.

Novozelandske izkušnje uvajanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov kažejo (Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, 1994, str. 8–9), da je bil bistveni element prehoda uravnavanje tveganj. Dokler ni bil opravljen popoln prehod na novi sistem, se je še vzdrževal in izvajal stari sistem. Drugi ključni element v času reforme je bila intenzivna komunikacija, katere ključni cilj je bilo predstaviti reformo najširši javnosti (npr. z brošurami "Narediti enostavno!", v tiskanih medijih, s strokovnimi članki, na številnih konferencah, seminarjih in predstavitvah). V zakladnici sta bila vzpostavljena centralno finančno vodenje in strateška vloga notranje revizije kot svetovalne storitve osebam javnega prava v času reforme. Osebe javnega prava so vstopile v novi sistem s poenotenimi elementi priprave proračuna in računovodenja ter vseh spremljajočih procesov:

- vsaka organizacija je razvila računovodski sistem na podlagi poslovnih dogodkov, zagotovljeno je bilo mesečno in letno poročanje, vključno z vsemi računovodskimi izkazi ter poročilom o stroških in mestu njihovega nastanka;
- razvili so sistem obvladovanja izdatkov, ki je vključeval odprtje bančnih računov;
- predstojniki oseb javnega prava so prevzeli vso odgovornost za finančno poslovanje, vključno z informiranjem pristojnega ministrstva in zakladnice.

---

[21] House of Representatives ali The Lower House predstavlja t. i. spodnji dom parlamenta ali zakonodajno telo. Drugi del parlamenta predstavlja vrhovni guverner oz. kraljevi namestnik (angl. *the governor general*) (*house of representatives (the lower house*), b.l.).

Vrhovni guverner sklicuje parlament, potrjuje sprejete zakone spodnjega doma parlamenta, izvršilnih funkcij države pa dejansko ne izvaja. Ima svoje svetovalno telo, svet ministrov, najvišji vladni organ novozelandske vlade (angl. *executive eouncil*), ki sprejema predlagane odločitve vlade in ki imenuje predsednika vlade, človeka z večinsko podporo parlamenta.

Ključno vlogo komunikacije, izvajanja kontrole kakovosti, obvladovanja izdatkov in dolga, izdaje računovodskih usmeritev in kulturnih sprememb je v tem procesu igrala zakladnica. Prehod na novi sistem finančnega poslovanja je postavil tudi vprašanje uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih poročil in izvedbo novih računovodskih izkazov, temelječih na splošno sprejetih računovodskih usmeritvah.

Eno osrednjih vprašanj v računovodskih usmeritvah je bila po novozelandskih izkušnjah uvajanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov (Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, 1994, str. 12–15) opredelitev poročanja oseb javnega prava. Prvotno so računovodska poročila obsegala le ministrstva in osrednje vladne organizacije, nato pa je parlamentarni odbor za finance in izdatke oblikoval kriterije za vključitev oseb javnega prava v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze:

- obvladujoča oseba javnega prava obvladuje večino volilnih deležev;
- ima moč odpoklicati in zamenjati upravni odbor ali predstojnika;
- obvladujoča oseba javnega prava ima pravico na več kot 50 odstotkov sredstev;
- obvladujoča oseba javnega prava prevzame odgovornost za vse preostale obveznosti;
- parlament odloči o osebi javnega prava, da je last države in zato vključena v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze.

Vlada je na podlagi postavljenih kriterijev ponovno ovrednotila osebe javnega prava, ki morajo poročati, in to s shemo k noveliranemu zakonu o javnih financah sicer iz leta 1992 uzakonila (A Guide to the Public Finance Act, 2005, str. 7–8). Pomemben proces je predstavljalo zbiranje informacij za namene uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov države. Osrednja naloga zakladnice je bila ozavestiti osebe javnega prava o zadostnih in potrebnih informacijah za pripravo uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov ter jim pri tem dajati strokovno pomoč in hkrati opravljati nadzor nad zahtevanimi informacijami. Sprva so se informacije zbirale s shemami, nato pa je sistem vse bolj prehajal v mrežni sistem, ki je osebam javnega prava omogočal številne preveritve kontrol, kmalu pa je sledilo elektronsko zbiranje podatkov.

Odobritev standardov, enakovrednih MSRP, za katere se je v letu 2004 odločil Odbor za računovodske standarde, povečuje harmonizacijo na tem področju. V skladu s pravno podlago (Guidance and Requirements for Crown Entities. Preparing the Annual Report, 2007, str. 14) so se osebe javnega prava na zvezni ravni (angl. *Crown Entities*) z enakovrednimi novozelandskimi standardi računovodskega poročanja popolnoma prilagodile MRS v poslovnem letu 2007/2008.

Proces priprave in prilagajanja standardov, enakovrednih MSRP, v Novi Zelandiji še poteka. V tem procesu Inštitut za preizkušene računovodje izdaja mednarodnim enakovredne novozelandske računovodske standarde in standarde računovodskega poročanja. Izraz enakovrednosti nosijo tudi naslovi standardov (angl. *»New Zealand*

Equivalent«…). Novozelandski mednarodnim enakovredni standardi v uvodnih določbah opozorijo na razlike oz. dopolnitve mednarodnih in izjavijo, »da pomeni usklajenost z novozelandskim ustreznikom hkrati tudi usklajenost z istovrstnim mednarodnim standardom.«

Odbor za standarde računovodskega poročanja se je v predgovoru k standardom (New Zealand Preface, 2005, str. 4–5) obvezal, da bo stalno razvijal in vzdrževal raven kakovosti standardov računovodskega poročanja tako, da bo:

- sodeloval z Mednarodnim odborom za računovodske standarde;
- prispeval k delu Mednarodne zveze računovodij pri razvijanju IPSAS;
- razvijal novozelandske računovodske standarde, enakovredne mednarodnim, in kjer bo potrebno zaradi posebnih okoliščin, tudi druge usmeritve;
- sodeloval z avstralskim Odborom za računovodske standarde zaradi harmonizacije standardov računovodskega poročanja obeh držav …

Novozelandski standard o predstavitvi računovodskih izkazov 1, enakovreden MSRP – Prva uporaba MSRP (angl. *First time Adoption of New Zealand Equivalents to International Financial Reporting Standards*) je Odbor za standarde računovodskega poročanja izdal novembra 2004 in dopolnil maja 2005. V uvodu k standardu (2005, str. 5) je določeno, da se uporabi, ko oseba javnega prava prvič eksplicitno in brez zadržkov prilagodi usklajena poročila z novozelandskimi standardi, enakovrednimi mednarodnim. Enakovredni standard prve prilagoditve od nje zahteva usklajenost vsakega posameznega enakovrednega standarda z mednarodnim na dan izdaje prvih prilagojenih računovodskih izkazov. V prvih prilagojenih računovodski izkazih je treba v začetni bilanci upoštevati:

- sredstva in obveznosti je treba vrednotiti po mednarodnim enakovrednih novozelandskih standardih;
- sredstev in obveznosti, ki jih mednarodnim enakovredni novozelandski standardi prepovedujejo, začetna bilanca ne sme vsebovati;
- prerazporedi sredstva, obveznosti in kapital na podlagi predhodnih splošno sprejetih računovodskih usmeritev kot sredstva, obveznosti in kapital, če se razlikujejo od istovrstnih postavk v mednarodnim enakovrednih novozelandskih standardih;
- vrednoti sredstva in obveznosti, kot je določeno v mednarodnim enakovrednih novozelandskih standardih.

Standard dopušča izjeme v posebnih okoliščinah, v katerih bi stroški prilagajanja presegli koristi, ki jih ima uporabnik računovodskih izkazov. Zahteva tudi razlago, kako prehod s predhodnih splošno sprejetih računovodskih usmeritev vpliva na uporabo mednarodnim enakovrednih novozelandskih standardov v izkazu poslovnega izida, bilanci stanja in izkazu denarnih tokov.

Novozelandski računovodski standard, enakovreden MRS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov je bil izdan že leta 2004 in noveliran leta 2005. Standard (Presentation of Financial

Statements. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 1, 2005, str. 6–7) uvodoma predstavi prilagoditve oz. dopolnitve istoimenskega MRS:

- pojasni, da se povzetki računovodskih izkazov po novozelandskem računovodskem standardu 39 – Povzetek računovodskih izkazov (angl. *summary financial reports*) obravnavajo v enakem smislu kot zgoščeni notranji izkazi, pripravljeni po novozelandskem ustrezniku MRS 34 – Medletno računovodsko poročanje;[22]
- dopolni, da so računovodski izkazi lahko izdani kot del računovodskega poročila, ki poleg njih vključuje tudi druga dopolnila poročila;
- zahteva izjavo, da so računovodski izkazi pripravljeni po novozelandskih splošno sprejetih računovodskih usmeritvah, katerih osrednji del predstavljajo mednarodnim enakovredni novozelandski računovodski standardi;
- kjer je potrebno, zahteva razkritje pravne podlage, na kateri temeljijo računovodski izkazi, in označbo statusa organizacije (oseba javnega/zasebnega prava);
- za osebe javnega prava, ki delujejo v javno dobro, predpiše dodatne usmeritve;
- zahteva, da oseba javnega prava, ki izda načrtovane računovodske informacije, predstavi primerjavo le-teh z dejanskimi računovodskimi izidi za ustrezno obdobje;
- zahteva razkritje honorarjev revizorjev in razkritje danih donacij;
- za osebe javnega prava, ki pripravljajo izkaz izvajanja nalog (angl. *statement of service performance*), določi zahteve za predstavitev takšnega poročila ...

Računovodski izkazi po tem standardu (Presentation of Financial Statements. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 1, 2005, str. 9) so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida (angl. *income statement)*, izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev in izkaz denarnih tokov. Njihov sestavni del so pojasnila, ki obsegajo zbir pomembnih računovodskih usmeritev in druge obrazložitve.

---

[22] Novozelandski računovodski standard 39 določa, da se takšni izkazi pripravijo kot dodatek k popolnim računovodskim izkazom in le-teh ne nadomeščajo. Uporabi se, kadar se predstavljajo povzeti računovodski izkazi zunaj predstavitve popolnih računovodskih izkazov v letnem poročilu. Sprejel ga je Inštitut preizkušenih računovodij leta 2002 (Summary Financial Reports. Financial Reporting Standard No. 39, 2002, str. 2–3).

Novozelandski računovodski standard, enakovreden MRS 34, opredeli minimalno vsebino za vmesna računovodska poročila ter načela ocenjevanja in računovodskega prepoznavanja. V prilagajanju novozelandskega ustreznika so izpostavljene naslednje dopolnitve (Interim Financial Reporting. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 34, 2004, str. 5–6):

- obrazložitev okoliščin, zakaj mora oseba javnega prava pripraviti vmesno poročilo (to za nekatere osebe javnega prava zahteva tudi zakon o javnih financah);
- izjava, da vmesno računovodsko poročilo lahko vsebuje poleg računovodskih izkazov tudi druga poročila;
- zahteva po dodatnih razkritjih v računovodskih izkazih;
- pojasnilo, da je obrazložitev dohodkov na delnico v vmesnem poročilu treba predstaviti le izjemoma;
- zahteva, da vmesno poročilo vključuje primerljivo bilanco stanja konec primerljivega vmesnega obdobja prejšnjega leta.

V izkazu denarnih tokov novozelandski računovodski standard (Cash Flow Statements. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 7, 2004, str. 5), enakovreden istoimenskemu MRS 7, določa naslednje dopolnitve:

- opredeli pojem osebe javnega prava, ki posluje za javno dobro;
- vključuje ilustrativni primer vrst denarnih tokov iz poslovanja, pomembnih za osebe javnega prava, ki poslujejo za javno dobro;
- za vse osebe javnega prava zahteva neposredno metodo predstavitve denarnih tokov;
- zahteva razkritje izida (dobiček/izguba) čiste vrednosti denarnega toka iz poslovanja po obdavčitvi;
- zahteva razkritje vseh podrobnosti v obrazložitvah;
- zahteva dodatne usmeritve za osebe javnega prava, ki poslujejo za javno dobro v primerih restriktivnih ukrepov.

Novozelandski računovodski standard, enakovreden MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napak (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 8, 2004, str. 5) vključuje dodatne opredelitve predvsem za osebe javnega prava, ki poslujejo za javno dobro.

Letno poročilo Nove Zelandije za leto 2007 je napovedalo prvo revidiranje računovodskih izkazov ministrstev za leto, ki se je končalo 30. junija 2008 (Financial Statements of the Government of New Zealand, 2007, str. 89; The Treasury Annual Report, 2007, str. 73). Ta časovni okvir je bil usklajen s prilagoditvijo enakovrednih novozelandskih standardov računovodskega poročanja za uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze oseb javnega prava. Še v letu 2007 so ministrstva vrednotila razlike med obstoječimi in novimi usmeritvami, zakladnica je ustanovila tudi strokovno skupino za vodenje izvajanja enakovrednih novozelandskih standardov računovodskega poročanja, ki je vrednotila vpliv prilagajanj. Uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze, postopek in k temu zavezane osebe javnega prava, razen tistih, ki jih taksativno naštevajo zakoni, določa novozelandski standard računovodskega poročanja 37 – Uskupinjenje (konsolidiranje) deležev v odvisnih osebah javnega prava. Ta standard (2002, priloga 1) je primerljiv z MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi iz leta 1988 in IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi iz leta 2000. Februarja 2008, z obdobjem uporabe po 1. januarju 2009, je bil sprejet novozelandski računovodski standard, enakovreden MRS 27, noveliranem v letu 2008 (New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 27 Consolidated and Separate Financial Statements, 2008, str. 6).

2.4.4 Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in računovodski izkazi v javnem sektorju Avstralije

Proces prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v avstralskem javnem sektorju je potekal podobo in predvsem tudi sočasno z istim procesom na Novi Zelandiji. Ti dve državi, poleg Kanade in Velike Britanije v Evropi, sta vodilni v približevanju strokovnih podlag MRS v javnem sektorju, na njihov razvoj pa sta tudi vplivali. Odgovornost za računovodske izkaze določa avstralski zakon o finančnem poslovodenju in odgovornosti (1993, 1997, 49. člen). Že od leta 1993 nalaga predstojnikom oseb javnega prava odgovornost za njihovo pripravo. Po uredbi o finančnem poslovodenju in odgovornosti (Financial Management and Accountability Regulations 1997 Statutory Rules 1997 No. 328 as amended, 1997, 22A člen), morajo biti računovodski izkazi pripravljeni kot vsako leto določi finančni minister (Finance minister's orders for financial reporting. Australian Government, 2008).

Zakon o javnih financah in reviziji (Public Finance and Audit Act 1983 No 152, 1983, členi 41B, 45D in 45E) zahteva od državnih institucij in organov pripravo in predložitev računovodskih poročil za preteklo leto, pripravljenih po avstralskih računovodskih standardih in pisnih smernicah zakladnice.

Iz pripravljenih razlagalnih računovodskih izkazov za leto, ki se je zaključilo 30. junija 2005 (Illustrative Financial Statements for the Year Ended 30 June 2005, 2005, str. 7), izhaja, da je avstralski Odbor za računovodske standarde od leta 2002 pretežno izvajal odločitev Odbora za računovodsko poročanje, ki je zahteval prilagoditev izvajanja računovodenja MSRP z izdajo enakovrednih avstralskih računovodskih standardov, in sicer že za obdobje po 1. januarju 2005. Podobno kot je praksa na Novi Zelandiji, se avstralski računovodski standardi nadomeščajo z implementacijo računovodskih standardov, ki jih izdaja Mednarodni odbor za računovodske standarde. Hkrati pa je avstralski Odbor za računovodske standarde revidiral računovodske standarde za državno poročanje in proučeval usklajenost avstralskih računovodskih standardov z načinom poročanja po sistemu državne finančne statistike (angl. *government finance statistics*). Oba projekta sta rezultat strateških usmeritev Odbora za računovodsko poročanje. Strokovno podporo v procesu reforme računovodenja, razvijanja avstralskih standardov računovodskega poročanja, enakovrednih mednarodnim, daje tudi avstralska Računovodska zveza (angl. *Accounting Policy Branch*), ki izdaja usmeritve za posebna področja računovodstva, t. i. finančne napotke (Finance Brief 17 – Adoption of International Accounting Standards, 2004; Finance Brief 19 – Presentation and Policies, 2004), ki so v pomoč uradnim razlagam računovodskega poročanja in odredbam finančnega ministrstva.

Julija 2004 so bila sprejeta izhodišča za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov v Avstraliji (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 2004,

str. 6–10), enakovredna istoimenskim izhodiščem, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde. Obsegajo področja:

- namena računovodskih izkazov,
- predpostavk, na katerih temeljijo računovodski izkazi,
- kvalitativnih značilnosti računovodskih izkazov,
- elementov računovodskih izkazov,
- prepoznavanja kriterijev za elemente računovodskih izkazov.

Izhodišča so bila v pomoč Avstralskemu odboru za računovodske standarde pri razvoju enakovrednih avstralskih računovodskih standardov in prenovi obstoječih, vključujoč vrednostne predloge Odbora za mednarodne računovodske standarde, v pomoč so bila pri harmonizaciji zakonodaje in postopkov, ki se nanašajo na računovodske izkaze, revizorjem pri oblikovanju mnenja in uporabnikom računovodskih poročil. Osebe javnega prava so v prehodnem obdobju, do leta 2005, pripravile postopke za prevzem novih standardov. Pri tem je vlada na vseh ravneh, predvsem s podporo finančnega ministrstva, zagotavljala vire za oceno vpliva avstralskih standardov, enakovrednih MSRP, in svetovanje osebam javnega prava ter pripravljala potrebne usmeritve. Konec prehodnega obdobja je Avstralija končala z računovodskimi izkazi 30. junija 2006, ko je za njihovo pripravo uporabila posebni standard, standard prve prilagoditve avstralskih standardov, enakovrednih MSRP (angl. *First time Adoption of Australian Equivalents to International Financial reporting Standards*). Z njim je zagotovila, da so računovodska poročila vsebovala visoko stopnjo kakovostnih informacij, da so (p)ostala pregledna za uporabnike, primerljiva skozi časovna obdobja in da so zagotovila primerljivo začetno stanje. S prvo prilagoditvijo avstralskih standardov, enakovrednih mednarodnim (First-time Adoption of Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards, 2005, str. 8–9),[23] je določeno, da se avstralski ustreznik standarda razlikuje od mednarodnega s predpono »Aus«, ki sledi zaporedni številki mednarodnega istoimenskega standarda in z decimalnim oštevilčenjem odstavkov. Uporaba enakovrednega avstralskega računovodskega standarda 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (Presentation of Financial Statements. Accounting standard, 2005, str. 5) pomeni hkrati tudi uporabo istoimenskega mednarodnega računovodskega standarda. Standard uvodoma predstavi označevanje avstralskih standardov, enakovrednih mednarodnim: od 1 do 99 so usklajeni z MSRP, od 101 do 199 pa z MRS. Tako tudi enakovredni avstralski računovodski standard 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, 2005, str. 5–9) vsebinsko ne odstopa od mednarodnega istoimenskega standarda. Standard v splošnem predvsem zahteva, da so računovodske usmeritve opredeljene z uporabo enakovrednih avstralskih računovodskih standardov, da so v začetnem obdobju usklajene s prehodnimi zahtevami, da se napake prejšnjega obdobja popravijo z novo informacijo za predhodno časovno obdobje, da so spremembe v računovodskih ocenah znane vnaprej in da so računovodski izkazi pripravljeni na predpostavki delujočih oseb javnega prava.

[23]Vsebinsko gre za identičnost z enakovrednim, istoimenskim, že predstavljenim novozelandskim standardom.

Za račune celotnega javnega sektorja določa osebe javnega prava v uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih zakon o javnih financah in reviziji iz leta 1983 (Public Finance and Audit Act, 1983).

2.5 Raziskave informacij računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v zasebnem sektorju

Mnoge raziskave v zasebnem sektorju in tudi pri osebah javnega prava temeljijo na informacijah, ki jih zagotavlja bilanca stanja. Bassete (2003, str. 358) je razvil možnost merjenja gospodarskega vpliva raziskav, ki jih opravljajo univerze. Ugotovil je, da zasebnim investitorjem koristijo podatki o novih prodanih proizvodih (prihodkih v letu) in izboljšanju proizvodnih stroškov (privarčevani stroški v letu), znanje (prihodki zaradi oblikovanja drugega proizvoda), medtem ko investitorjem v javnem sektorju koristijo podatki o novih delovnih mestih (povprečna letna plača / delovno mesto), podatki o davčnih prihodkih ...

Wahlen (2001, str. 222–223) je proučeval relativno informativno vrednost dodatnih obrazložitev in analiz o rezervacijah za razvoj, ki pomagajo investitorjem, da ocenijo njihov vpliv na bodoče prihodke organizacij ter možnost razširitve takšnih ocen tudi na druge dolgoročne postavke bilance stanja kot npr. rezervacije za pokojnine, rezervacije za okoljevarstvene obveznosti.

Rele (1998, str. 580–581) ugotavlja, da je osrednje vprašanje o vplivu vladne politike na blaginjo prihodnjih generacij tradicionalno vezano na javni dolg in čisto vrednost premoženja države, vključujoč državni proračun in proračunski primanjkljaj v t. i. generacijskem računovodstvu.

Opravljenih je bilo veliko raziskav o vplivu vrednotenja postavk na višino dobička v bilanci stanja v primerjavi z denarnim tokom ali o prepoznavanju postavk pri napovedovanju premoženja ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov v primerjavi z denarnim tokom. Sloan (2001, str. 233) je raziskoval, v kakšnem obsegu lahko gospodarjenje z donosi vpliva na napoved premoženja na kontih bilance stanja v primerjavi z denarnim tokom, Bartov (2003, str. 281) pa, kako investitorji, predvsem neizkušeni, črpajo informacije s kontov v bilanci stanja v primerjavi z informacijami o denarnih tokovih, ko ocenjujejo kapital.

Clinch, Sidhu in Sin (2002, str. 400) so proučevali, ali so razkritja denarnih tokov iz poslovanja postavke, ki povečujejo sposobnost napovedi prihodnjih denarnih tokov iz poslovanja, ali pa obstaja večja pojasnjevalna sposobnost napovedi letnega donosa na podlagi drugih razkritij v računovodskih izkazih. Podjetja, ki imajo npr. rastoča osnovna sredstva, beležijo tudi višji donos kapitala v prvih petih letih, obratno doživljajo podjetja s

padajočimi osnovnimi sredstvi. Vendar se ta trend obrne ob ekstremnih spremembah opredmetenih osnovnih sredstev (Thomas & Huai, 2002, str. 164).

Nekatere raziskave so utemeljile »zanko« pri ugotavljanju poslovnih izidov: premalo podjetij je poročalo o majhnih izgubah in preveč podjetij o majhnih dobičkih. Raziskava Dechowa, Richardsona in Tuna (2003, str. 355) se je ukvarjala z vprašanjem, ali so stanja na kontih bilance stanja zato, ker lahko vključujejo tudi ocene in napovedi ter so v tem smislu bolj fleksibilna kot informacije o denarnem toku, ključna za razlago »zanke«, tj. razmerja med podjetji, ki izkazujejo majhne dobičke, in podjetji, ki izkazujejo majhne izgube. Eden od vzrokov za ta pojav bi bil lahko način izplačevanja zaslužkov poslovodstvu (angl. *earnings management*), v raziskavi pa so podane številne alternativne razlage za pojav »zanke«. Veliko študij uporablja in dopolnjuje Jonesov[24] model, tako tudi Pae (2005, str. 19–20), ki je dokazoval, kako je mogoče oblikovati učinkovitejše testiranje donosa kapitala z vključitvijo sistematične povezave med stanji na kontih bilance stanja in finančnim tokom poslovanja ter s povezavo med kratkoročnimi in dolgoročnimi stanji na kontih. Analizo medčasovnega obnašanja kontov bilance stanja znotraj industrije z modificiranjem Jonesovega modela je razvijal Nwaeze (2001, str. 208–209). Tudi on raziskuje zaslužke poslovodstev. Nekatere raziskave so pokazale različen učinek denarnega toka poslovanja in kontov bilance stanja na dobičkonosnost predhodnega leta, nadaljnje raziskave npr. Fairfielda, Lombardija in Scotta (2003, str. 239) pa, da je interpretacija učinkov kontov bilance stanja v primerjavi z denarnimi tokovi, ko ocenjujemo donosnost, odvisna od uporabljenih spremenljivk časa (t+1, t, t-1) in povezanosti s čisto vrednostjo sredstev.

Izziv raziskovanja je bilo tudi povečanje razumevanja vmesnih informacij, ki jih zagotavljajo finančni analitiki, in vpliv le-teh na odločitve investitorjev, katerih ocene postavk bilance stanja bi tedaj morale biti bolj natančne (Barth & Hutton, 2004, str. 59).

Po mnenju Breaverja in Mc Nicholsa (2001, str. 197) igra računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov pomembno vlogo tudi v oceni obveznosti ter določanju prihodkov iz življenjskih in nepremičninskih zavarovanj. Največje obveznosti teh zavarovanj so izgube zavarovalniških polic. Rezerve in provizije zahtevajo od poslovodstev tehtne presoje pri določanju prihodnjih izdatkov, ki bodo potrebni za pokritje bodočih tekočih izgub. Te obveznosti nastanejo čez mnogo let in trajajo dlje kot npr. mnoge delujoče postavke bilance stanja v industrijskih podjetjih. Presoja zahteva določitev vsot, ki zagotavljajo poslovodstvu možnost izvajanja njegovega vpliva v času in obsegu. Računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov omogoča poslovodstvu preudarnost pri poročanju o izidih. Računovodski izkazi omogočajo bolj natančno izkazovanje informacij o osnovnih gospodarskih razmerah. Vendar, kot trdijo Siew, Wong in Rao (1998, str. 175), je res tudi,

[24] Jonesov model naložbenja (investiranja) je temeljil na dveh predpostavkah: na prepoznavanju rasti delnic, ki naj bi rasle hitreje kot trg, in tudi delnic, ki naj bi rasle počasneje kot trg, ter na prepričanju o nezmožnosti pravočasnega nakupa oz. nekrite prodaje – na nezmožnosti napovedovanja tržnih nihanj. Njegova strategija je zato temeljila na kombinaciji dolge pozicije v podcenjenih delnicah in kratke pozicije v prevrednotenih delnicah (Žnidaršič, 2006, str. 11).

da če želi poslovodstvo v določenih okoljih zavesti investitorje, mu je z njimi omogočena tudi večja možnost skrivanja resnice o uspešnosti podjetja.

Zaslužki so lahko posebej pomembni, ko oseba javnega prava načrtuje prvo prodajo delnic na trgu (angl. *initial public offering*). Empirično vprašanje je, ali nastanejo zaslužki pri prvi kotaciji delnic na trgu zaradi špekulacij na kapitalskih trgih. Prva prodaja delnic na trgu dopušča, da organizacije priložnostno poslujejo tako, da poročajo o visokih stanjih na kontih bilance stanja, kar vpliva na povečanje cene kapitala. V splošnem je veliko negotovosti pri novih javnih podjetjih, velika informacijska asimetričnost med izdajatelji delnic in investitorji ter malo zanesljivih neodvisnih virov informacij o podjetju. Zato je lahko za investitorje težko presoditi primernost stanj kontov pri prvi prodaji delnic kot kazalcev bodočega smotrnega poslovanja. Po mnenju Bartova in Myungsuna (2004, str. 373) pa načelno velja, da zanimanje za kapital raste, ko je njegova cena v primerjavi z zaslužki in denarnim tokom iz poslovanja relativno nizka. Ta pristop temelji na predpostavki, da dokler je cena kapitala ocenjena pošteno in relativno stabilno, je nihanje njegove tržne cene mogoče pripisati kratkoročnim špekulacijam investitorjev. Arya, Glover in Sunder (1998, str. 7) menijo, da so želje poslovodstva ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov lahko preračunljive in ni nujno cilj komunikacije z uporabniki računovodskih izkazov nepristranska, nevtralna predstavitev informacij. Beneish (1998, str. 210) pa opozarja na fleksibilnost postavk bilance stanja, ki je lahko neopazna. Če udeleženci na trgu ne morejo popolnoma razkriti samovolje poslovodstva z uporabo kontov bilance stanja, je fleksibilnost postavk lahko goljufiv instrument za poslovanje z dobički tudi za celotni sistem. Če bi uporabili ustanovno lastništvo kot nadomestilo za merjenje goljufivosti investitorjev, raziskava kaže, da podjetja z visoko stopnjo ustanovnega lastništva in minimalno stopnjo aktivne prodaje ustanovnih deležev izkazujejo relativno manj napak na kontih bilance stanja kot podjetja, v katerih je lastništvo ustanovnega deleža relativno nizko (Collins, Gong & Hribar, 2003, str. 273).

2.6 Ocena razlik v sistemih računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov ter ocena prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v mednarodni praksi

2.6.1 Ocena razlik v sistemih računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov

Pogosta vprašanja, ki se postavijo pri razmišljanjih o spremembi sistema računovodenja, so naslednja (Vašiček & Maletić, 2003, str. 1):

1. ali naj sprememba zajame najprej le del oseb javnega prava in se šele kasneje razširi na ves splošni sektor države;
2. ali spremembo opraviti takoj ali sprejeti najprej modificirano obliko;

3. ali takoj oceniti in bilančno evidentirati vsa sredstva in obveznosti ali to opraviti postopoma, npr. najprej finančna sredstva in obveznosti ter šele nato, čez nekaj let, nefinančna;
4. kdaj uvesti računovodsko poročanje na podlagi poslovnih dogodkov: istočasno s spremembami ali z zamikom;
5. kdaj in kako uvesti spremembe v ostale proračunske procese, zlasti v načrtovanje.

Avtorica (Vašiček, 2000b, str. 175) vidi sicer tudi prednosti računovodenja na podlagi denarnega toka v:

- enostavnosti in natančnosti izkazovanja in merjenja finančnih poslov;
- možnosti enostavnega ocenjevanja in spremljanja porabe v proračunskih okvirih;
- možnosti stalnega nadzora nad pridobivanjem in porabo javnih sredstev.

Vendar avtorica opozarja na veliko omejenost računovodenja na podlagi denarnega toka, ki je na nekaterih področjih tako očitna, da z vidika koristnosti računovodskih informacij računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov nastane dvom o upravičenosti uporabe računovodenja na podlagi denarnega toka. Dosledna uporaba tega sistema namreč ne zahteva predstavljanja premoženja in obveznosti, ki se ne nanašajo na denarna sredstva. V trenutku nabave premoženja nastane izdatek, ki se v celoti prizna v obračunskem obdobju, tako da premoženje, ki se prenaša v naslednje obdobje, ni evidentirano. Tudi nastale obveznosti se ne evidentirajo do trenutka, ko dospejo v plačilo oz. ko postanejo izdatek. Dosledno izvajanje računovodenja na podlagi denarnega toka slabi kakovost računovodskih informacij, ker se spremljajo samo poslovni dogodki, ki jim sledijo izdatki. Del poslovnih dogodkov in poslovanja, nastalih v obračunskem obdobju, ostane neevidentiran v tem obdobju, kar pa ne pomeni, da ne bo vplival na gibanja v prihodnjem obdobju, ko bo sledil prejemek ali izdatek. Računovodenje na podlagi denarnega toka ne daje možnosti videnja prihodnjih sprememb v obveznostih in premoženju.

Bistvena slabost računovodenja na podlagi denarnega toka je tudi dejstvo, da ne zagotavlja popolnih informacij o dolgu. O obsežnem deležu dolga se ne poroča ter ni predstavljen v bilanci stanja in ne v izidih poslovanja, hkrati pa tudi opredelitev prihodnjih prihodkovnih zahtev ni razkrita (Perspectives on Accrual Accounting. Occasional Paper 3, 1996, str. 13).

Štirje osrednji izkazi računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov zagotavljajo sklepanje o finančni sposobnosti osebe javnega prava tudi v prihodnje, zato so lahko napovedi natančnejše in analize za preteklost bolj poglobljene. Vašičkova (2000b, str. 177) kot bistvene prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov ocenjuje:

- možnost gospodarjenja s premoženjem,
- možnost gospodarjenja z obveznostmi in
- možnost obvladovanja stroškov.

Računovodski izkazi, pripravljeni na podlagi poslovnih dogodkov, zagotavljajo večjo odgovornost in možnost sprejemanja boljših odločitev. Uporabnikom zagotavljajo

(Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities – Study 14, 2005, str. 7):

- ocenjevanje odgovornosti za porabo vseh sredstev osebe javnega prava;
- ocenjevanje izvajanja nalog, finančnega položaja in denarnega toka osebe javnega prava ter
- izvajanje odločitev glede na zagotovljena sredstva oz. posle osebe javnega prava.

Natančneje, računovodski izkazi, pripravljeni na podlagi poslovnih dogodkov:

- izkazujejo, kako vlada financira svoje dejavnosti v danih razmerah;
- omogočajo uporabnikom vrednotenje sposobnosti vlade glede izvajanja dejavnosti in izpolnjevanja obveznosti;
- izkazujejo finančni položaj države in spremembe le-tega;
- dajejo možnost vladi, da predstavi uspešnost gospodarjenja s sredstvi, ter
- omogočajo vrednotenje izvajanja nalog v stroškovnem smislu, v smislu učinkovitosti in uspešnosti.

Oceno razlik, ki izhajajo iz večje informativne vrednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v primerjavi z računovodenjem na podlagi denarnega toka, smo strnili takole:

1. Z bilanco stanja so razkrite vse kratkoročne in dolgoročne obveznosti, zaradi česar je sklepanje o finančnem položaju osebe javnega prava naravnano tudi v prihodnost. Med sredstvi razkriva stanje kratkoročnih in dolgoročnih terjatev, ki ob njihovi pošteni predstavitvi informira o prihodnjih povečanih pritokih denarja. Pomembno informacijo daje stanje čiste vrednosti sredstev kot izravnalna postavka izkaza, ki koristi predvsem naložbenikom.
2. Večjo naravnanost v prihodnost zagotavlja tudi izkaz poslovnega izida, ker predstavlja prihodke in stroške, ne le prejemkov in izdatkov, s tem pa njihov prihodnji vpliv na višino davkov in obseg zadolževanja. Izkaz poslovnega izida po programih ministrstev oz. oseb javnega prava zagotavlja osnove za ocenjevanje doseganja ciljev s programsko omejenimi proračunskimi sredstvi, s tem pa njihovo učinkovitost in uspešnost izvajanja. Na podlagi teh informacij se poslovodstvo lahko odloča o spremembi razporeditve sredstev za financiranje programov. Ugotovljeni izid, tj. presežek/primanjkljaj obdobja, in njegova pripisana razporeditev manjšinskim deležem informirata uporabnike o lastniških deležih v obdobju.
3. Ko je čista vrednost sredstev kot razlika med vsemi sredstvi in vsemi obveznostmi ugotovljena, zagotavlja izkaz njihovih sprememb dodatne informacije o stanjih nedenarnih poslov, npr. o vplivu tečajnih razlik in o revalorizaciji kapitala, o nabranih presežkih/primanjkljajih ter o manjšinskih deležih, kar informira uporabnike o lastniških deležih v kapitalu osebe javnega prava. Sprememba čiste vrednosti sredstev med dvema obdobjema informira o njegovem porastu ali upadanju.

4. Izkaz denarnih tokov zagotavlja ločene informacije o treh vrstah tokov: iz poslovanja (davki, prispevki, plače, kupci, dobavitelji), iz naložbenja (investiranja) (terminske pogodbe, osnovna sredstva) in iz financiranja (zadolževanje – izdaja obveznic), s tem pa o stanju denarnih sredstev osebe javnega prava.
5. Funkcija pojasnil k računovodskim izkazom je v obeh sistemih računovodenja enaka, tj. dodatno razkriti uporabniku informacije, ki niso zajete v izkazih, a so potrebne zaradi poštene predstavitve. Struktura shem računovodskih izkazov v obeh sistemih računovodenja je takšna, da imajo posamezni računovodski izkazi svoj stolpec, zaporednim številkam v njih pa sledijo obsežni tabelarni pregledi, tekstualna pojasnila in obrazložitve, s čimer je vzpostavljen način navzkrižne povezanosti med postavkami v izkazih in razkritji v pojasnilih. Kakor pa se kvalitativno računovodski izkazi enega in drugega sistema računovodenja med seboj razlikujejo, jim sledi razlikovanje tudi v pojasnilih. Podobno je z računovodskimi usmeritvami kot sestavnim delom računovodskih pojasnil. Uporabo posameznih računovodskih usmeritev zahtevajo posamezni IPSAS; kjer pa področje ni pokrito, mora poslovodstvo izdati svoja navodila in jih dosledno upoštevati. Računovodske usmeritve med obema sistemoma računovodenja se razlikujejo toliko, kolikor se razlikuje informativna vrednost računovodskih izkazov obeh sistemov.

2.6.2 Ocena prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v mednarodni praksi

Oceno procesa prevzemanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in prilagajanja nacionalnih računovodskih standardov mednarodnim v državah, ki so opravile prehod, je mogoče strniti v nekaj značilnosti:

- proces priprave na prevzem spremenjenega sistema računovodenja v javnih sektorjih se je začel v osemdesetih letih prejšnjega stoletja, sovpadal je s procesom reforme javnega sektorja v teh državah in trajal preko preloma stoletja;
- odločitev za prehod na spremenjen sistem računovodenja je bila politična, aktualne vlade teh držav so argumente zanj predstavile pred svojim parlamentom;
- politična odločitev je temeljila na obsežni strokovni podpori organov v sestavi finančnega ministrstva, strokovnih nevladnih institucij (inštituti za preizkušene računovodje, računovodska društva …), posameznikov akademikov in druge strokovne javnosti, odločilno vlogo pa je predstavljala podpora računskih sodišč in parlamentarnih odborov za nadzor nad javnimi financami;
- vlade so sprejele ustrezno zakonodajo, s katero so uzakonile izhodišča za delovanje novega obračunskega sistema, tj. osebe javnega prava, ki je zavezana k poročanju, odgovorne osebe ter njihove obveznosti in pristojnosti, sestavo letnih poročil, roke predložitve ter zahtevo po usklajenosti računovodskih poročil z nacionalnimi splošno sprejetimi računovodskimi usmeritvami, katerih osrednji del predstavljajo

mednarodnim enakovredni računovodski standardi s posebnimi določbami za osebe javnega prava;
- vladni organi, predvsem organi v sestavi finančnega ministrstva, so ob podpori nevladnih strokovnih institucij pripravili obsežne strokovne publikacije, računovodske priročnike, navodila, usmeritve in druge listine ter dajali popolno strokovno podporo in nadzor pri uvajanju in izvajanju novega obračunskega sistema v osebah javnega prava, hkrati pa so uveljavljali zahtevo po visokih etičnih standardih ter bedeli nad kulturo obnašanja poslovodstev in drugih zaposlenih;
- značilna je posebna izjava poslovodstva o zanesljivosti računovodskih izkazov in delovanju notranjih kontrol;
- povečala se je vloga zunanje in notranje revizije, ne le na deklarativni ravni, ampak kot strokovna in neodvisna avtoriteta.

Predstavniki strokovnih računovodskih institucij v proučevanih državah so tudi člani Odbora za mednarodne računovodske standarde in Odbora za mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Izkušnje teh držav zato predstavljajo prispevek k mednarodni najboljši praksi, zbrani v MRS in IPSAS.

2.7 Računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju

2.7.1 Opredelitev zavezancev in letnega poročila v slovenskem javnem sektorju

Pri pripravi računovodskih izkazov se je treba ravnati po zakonu o javnih financah in zakonu o računovodstvu ter podzakonskih aktih, sprejetih na njuni podlagi. Zakon o javnih financah v 89. členu določa, da se »za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za državni in občinske proračune, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu, uporabljajo določbe zakona o računovodstvu, razen če ta zakon ne določa drugače.« Zakon o javnih financah letno poročilo za neposredne uporabnike državnega in občinskih proračunov napove v 98. členu, v 99. pa za posredne uporabnike in obe blagajni javnega financiranja določi njihovo skladnost z zakonom o računovodstvu. Zakon o računovodstvu v 21. členu določa, da je letno poročilo sestavljeno iz:
- bilance stanja,
- izkaza prihodkov in odhodkov,
- pojasnil k izkazom ter
- poslovnega poročila,

medtem ko podzakonski akt tega zakona, pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju: pravilnik o sestavljanju letnih poročil), v 4. členu določa, da letno poročilo sestavljata

- računovodsko poročilo, in to vsebuje bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov in pojasnila k izkazom, ter
- poslovno poročilo.

Računovodska izkaza sta v slovenskem javnem sektorju po 20. členu zakona o računovodstvu samo dva: bilanca stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov. Imata svoje obvezne priloge, 26. člen pravilnika o sestavljanju letnih poročil pa določa tudi vsebino obveznih pojasnil (npr. namene, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, metodo vrednotenja zalog, podatke o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo, podatke o obveznostih, ki so do konca leta zapadle v plačilo, …).

Zavezance za izdelavo letnih poročil je zakonodajalec vezal na uporabo enotnega kontnega načrta. Na podlagi 2. člena pravilnika o sestavljanju letnih poročil ter 1. člena pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava jih je razvrstil v:

- druge uporabnike enotnega kontnega načrta, to so državni in občinski proračuni,[25] državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javni skladi oz. uporabniki enotnega kontnega načrta, razen oseb javnega prava iz četrtega odstavka 15. člena zakona o računovodstvu;[26]
- določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki so javni zavodi, javne agencije in ostali posredni proračunski uporabniki, ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki in upoštevajo določbe zakona o računovodstvu; opredeljeni so v četrtem odstavku 15. člena zakona o računovodstvu; so vsi posredni uporabniki, določeni s pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, razen javnih skladov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, ter osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike proračuna države ali občin.

2.7.2 Računovodski izkazi v slovenskem javnem sektorju

2.7.2.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja se pripravlja za določene in druge uporabnike enotnega kontnega načrta enako, v prilogi 1 k pravilniku o sestavljanju letnih poročil. V skrajšani shemi je predstavljena v Tabeli 8. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

---

[25] Če to navedbo primerjamo z definicijo »proračuna« (zakon o javnih financah, 3. člen), ugotovimo, da je proračun akt države ali občine, ne pa oseba javnega prava.

[26] To so uporabniki enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke s prodajo blaga in storitev na trgu ter iz drugih neproračunskih virov.

- priloga 1A – pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev, dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, ki jo v skrajšani shemi predstavljamo v Tabeli 9; ter
- priloga 1B – pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil, ki jo v skrajšani shemi predstavljamo v Tabeli 10.

Tabela 8: Skrajšana shema bilance stanja

KTO[1]	Naziv skupine KTO	200X	200X-1
	SREDSTVA		
A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU			
00, 02, 04	NEOPREDMETENA SREDSTVA, DOLGOROČNE AČR[2], NEPREMIČNINE, OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA		
01, 03, 05	POPRAVKI VREDNOSTI		
06	DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE		
07	DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI		
08	DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA		
09	TERJATVE ZA SREDSTVA, DANA V UPRAVLJANJE		
B) KRATKOROČNA SREDSTVA IN AČR			
10, 11	DENARNA SREDSTVA, VREDNOSTNICE IN DOBROIMETJA PRI BANKAH IN FINANČNIH USTANOVAH		
12	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV		
13	DANI PREDUJMI IN VARŠČINE		
14	KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV EKN[4]		
15	KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE		
16	KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA		
17	DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE		
18, 19	NEPLAČANI ODHODKI, AČR		
C) ZALOGE			
	CELOTNA AKTIVA		
99	AKTIVNI KONTI ZUNAJBILANČNE EVIDENCE		
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PČR[3]			
20	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE		
21	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH		

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

KTO[1]	Naziv skupine KTO	200X	200X-1
22	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV		
23	DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA		
24	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV EKN		
25	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV		
26	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA		
28, 29	NEPLAČANI PRIHODKI, PČR		
E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI			
90, 91	SPLOŠNI SKLAD, REZERVNI SKLAD		
92, 93	DOLGOROČNE PČR, DOLGOROČNE REZERVACIJE		
940	SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH		
9410, 9411	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA, ZA FINANČNE NALOŽBE		
9412, 9413	PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV NAD ODHODKI/PRIHODKI		
96, 97	DOLGOROČNE FINANČNE, DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI		
980 981	OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA, PREJETA V UPRAVLJANJE, DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE		
985, 986	PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV NAD ODHODKI/PRIHODKI		
	CELOTNA PASIVA		
99	PASIVNI KONTI ZUNAJBILANČNE EVIDENCE		

Legenda: [1]**KTO** = konto; [2]**AČR** = aktivne časovne razmejitve; [3]**PČR** = pasivne časovne razmejitve; [4]**EKN** = enotni kontni načrt;

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 1, povzeto.

Tabela 9: Skrajšana shema stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

Naziv	Nabavna vrednost (1.1.)	Popravek vrednosti (1.1.)	Povečanje nabavne vrednosti	Povečanje popravka vrednosti	Zmanjšanje nabavne vrednosti	Zmanjšanje popravka vrednosti	Amortizac.	Neodpisana vrednost (31.12.)	Prevrednot. zaradi okrepitve	Prevrednot. zaradi oslabitve
I. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v upravljanju										
II. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v lasti										
III. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v finančnem najemu										

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 1A, povzeto.

Tabela 10: Skrajšana shema stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb

Naziv	Znesek naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek povečanja naložb in danih posojil	Znesek povečanj popravkov naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanja naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanja popravkov naložb in danih posojil	Znesek naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (31.12.)	Knjigovodska vrednost naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek odpisanih naložb in danih posojil
I. Dolgoročne finančne naložbe										
A. Naložbe v delnice										
B. Naložbe v deleže										
C. Naložbe v plemenite kovine, umetnine …										
D. Druge dolgoročne kapitalske naložbe										
II. Dolgoročno dana posojila in depoziti										
A. Dolgoročno dana posojila										
B. Dolgoročno dana posojila z odkupom vrednostnih papirjev										
C. Dolgoročno dani depoziti										
D. Druga dolgoročno dana posojila										
III. = I. + II.										

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 1B, povzeto.

V bilanci stanja, kot izhaja iz Tabele 8, osebe javnega prava ne predstavljajo čiste vrednosti sredstev, ampak se na dan bilanciranja izkazuje »presežek prihodkov oz. odhodkov«, ki se po 63. členu pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju: pravilnik o enotnem kontnem načrtu) za obračunsko obdobje predhodno ugotovi na kontih skupine 80 – ugotovitev rezultata. Pri tem je neposredno predstavljanje »presežka« v obrazcu predvideno le na skupini kontov 94, kjer se po 68. členu pravilnika o enotnem kontnem načrtu evidentira sklad premoženja v javnih skladih in drugih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, ter na skupini kontov 98, kjer se po 71. členu istega pravilnika evidentirajo obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, kar je značilno za posredne proračunske uporabnike. Druge uporabnike, med katerimi prevladujejo neposredni uporabniki proračuna, 63. člen pravilnika o enotnem kontnem načrtu sicer napoti na evidentiranje »presežkov« na skupini kontov 90, a te postavke za namen evidentiranja izida obrazec bilance stanja nima posebej predvidene, kar zmanjšuje preglednost in popolnost predstavljanja.

Obvezni prilogi k bilanci stanja, strnjeni v Tabeli 9 in Tabeli 10, zagotavljata podrobne informacije o neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, opredmetenih osnovnih sredstvih in dolgoročnih finančnih naložbah, vprašanje pa je, ali je smotrno tako podrobne informacije pripravljati za zunanje uporabnike računovodskih informacij.

2.7.2.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in dohodkov ter obvezne priloge k njemu se razlikujejo glede na zavezance. Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pripravljajo izkaz prihodkov in odhodkov v prilogi 2 k pravilniku o sestavljanju letnih poročil, ki je povzet v Tabeli 11.

Tabela 11: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov

KTO[1]	Naziv konta	200X	200X-1
	I. CELOTNI PRIHODKI		
70 71 72 73 74 78	TEKOČI PRIHODKI DAVČNI PRIHODKI NEDAVČNI PRIHODKI KAPITALSKI PRIHODKI PREJETE DONACIJE TRANSFERNI PRIHODKI PREJETA SREDSTVA IZ EVROPSKE SKUPNOSTI		
	II. CELOTNI ODHODKI		
40 41 42 43 450	TEKOČI ODHODKI TEKOČI TRANSFERI INVESTICIJSKI ODHODKI INVESTICIJSKI TRANSFERI PLAČILA SREDSTEV V PRORAČUN EVROPSKE SKUPNOSTI		
	III /1/2 PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV NAD ODHODKI/ PRIHODKI		

Legenda: [1]**KTO** = konto

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 2, povzeto.

V izkazu prihodkov in odhodkov drugi uporabniki enotnega kontnega načrta predstavljajo presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki, izid obračunskega obdobja, za katerega pa v računovodskem izkazu bilance stanja, kot izhaja iz poglavja 3.7.2.1 Bilanca stanja, ni predvidena neposredna predstavitev. Uporabljena izraza »prihodki« in »odhodki« po pojmovniku računovodske doktrine in glede na slovenska pravna izhodišča, da namreč drugi uporabniki v tem izkazu predstavljajo denarne pritoke in denarne odtoke, torej denarni tok, nista primerna.

Obvezni prilogi k izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta sta:

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb v skladu s prilogo 2A k pravilniku o sestavljanju letnih poročil, ki je v skrajšani shemi predstavljen v Tabeli 12, ter
- izkaz računa financiranja v skladu s prilogo 2B k pravilniku, povzeto prikazan v Tabeli 13.

Tabela 12: Skrajšana shema izkaza računa finančnih terjatev in naložb

KTO[1]	Naziv konta	200X	200X-1
75	**IV. PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL IN PRODAJA KAPITALSKIH DELEŽEV**		
750 751 752 753	PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL PRODAJA KAPITALSKIH DELEŽEV KUPNINE IZ NASLOVA PRIVATIZACIJE PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL OSEBAM JAVNEGA PRAVA, VKLJUČENIM V ENOTNO UPRAVLJANJE SREDSTEV SISTEMA EZR[2]		
44	**V. DANA POSOJILA IN POVEČANJE KAPITALSKIH DELEŽEV**		
440 441 442 443 444	DANA POSOJILA POVEČANJE KAPITALSKIH DELEŽEV IN NALOŽB PORABA SREDSTEV KUPNIN IZ NASLOVA PRIVATIZACIJE POVEČANJE NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH IN DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI IMAJO PREMOŽENJE V SVOJI LASTI DANA POSOJILA OSEBAM JAVNEGA PRAVA, VKLJUČENIM V ENOTNO UPRAVLJANJE SREDSTEV SISTEMA EZR		
	VI./1/2 PREJETA MINUS DANA/DANA MINUS PREJETA POSOJILA IN SPREMEMBA KAPITALSKIH DELEŽEV		

Legenda: KTO = konto; [2]**EZR** = enotni zakladniški račun

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 2/A, povzeto.

Tabela 13: Skrajšana shema izkaza računa financiranja

KTO[1]	Naziv konta	200X	200X-1
50	**VII. ZADOLŽEVANJE**		
500 501	DOMAČE ZADOLŽEVANJE ZADOLŽEVANJE V TUJINI		
55	**VIII. ODPLAČILA DOLGA**		
550 551	ODPLAČILA DOMAČEGA DOLGA ODPLAČILA DOLGA V TUJINO		
	IX/1/2 NETO ZADOLŽEVANJE/NETO ODPLAČILO DOLGA		
	POVEČANJE/ZMANJŠANJE SREDSTEV NA RAČUNIH		

Legenda: [1]**KTO** = konto

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 2/B, povzeto.

Po zaporedju predstavljenih postavk v obveznih prilogah, povzetih v Tabeli 12 in Tabeli 13, se izkaz prihodkov in odhodkov nadgradi z denarnimi pritoki oz. prejemki in z

denarnimi odtoki oz. izdatki iz posojil, kupnin in finančnih naložb ter po 28., 50. in 51. členu pravilnika o enotnem kontnem načrtu z razkritjem kratkoročnega zadolževanja in odplačila dolga. Končna ugotovitev v obrazcu 2B oz. v Tabeli 13 je povečanje oz. zmanjšanje sredstev na računih, na kar vplivajo čista vrednost zadolževanja oz. odplačilo dolga, razlika v prejetih oz. danih posojilih in sprememba kapitalskih deležev ter presežek iz »izkaza prihodkov in odhodkov«. Prevzem dolga, finančni najem in blagovni krediti se po 50. členu pravilnika evidentirajo samo na kontih stanj (skupina kontov 96).

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pripravljajo izkaz prihodkov in odhodkov po drugačni shemi kot drugi uporabniki, namreč v skladu s prilogo 3 k pravilniku o sestavljanju letnih poročil. Skrajšana shema izkaza je predstavljena v Tabeli 14.

Tabela 14: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov

KTO[1]	Naziv konta	200X	200X-1
760, 761	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA		
762	B) FINANČNI PRIHODKI		
763	C) DRUGI PRIHODKI		
764	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI		
	D) CELOTNI PRIHODKI		
466, 460, 461	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV		
464	F) STROŠKI DELA		
462	G) AMORTIZACIJA		
463	H) REZERVACIJE		
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA		
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI		
467, 468	K, L) FINANČNI IN DRUGI ODHODKI		
del 469	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI		
	N) CELOTNI ODHODKI		
	O, P) PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV		

Legenda: [1]**KTO** = konto

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 3, povzeto.

Določeni uporabniki v tem izkazu v nasprotju z drugimi uporabniki dejansko predstavljajo prihodke in odhodke, saj izvajajo računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, za kar sta posebej predpisani tudi skupini kontov 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta in 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta morajo zagotavljati tudi podatke o prejemkih in izdatkih. Za njihovo predstavitev morajo pripraviti obvezno prilogo, »izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka« v prilogi 3A k pravilniku, ki je povzeta v Tabeli 15.

Tabela 15: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka

KTO[1]	Naziv konta	200X	200X-1
	I. CELOTNI PRIHODKI		
	1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE A. Prihodki iz sredstev javnih financ B. Drugi prihodki za izvajanje javne službe 2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU		
	II. CELOTNI ODHODKI		
	1. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE A., B. Plače in drugi izdatki zaposlenim, prispevki delodajalcev za socialno varnost C. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe D. E. Plačila domačih, tujih obresti F. Subvencije G., H., I. Transferi posameznikom, gospodinjstvom, ustanovam, neprofitnim organi. J. Investicijski odhodki 2. ODHODKI IZ NASLOVA BLAGA IN STORITEV NA TRGU		
	III. PRESEŽEK PRIHODKOV / ODHODKOV NAD ODHODKI / PRIHODKI		

Legenda: [1]**KTO** = konto

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 3A, povzeto.

Glede na tehnične zmožnosti programske opreme, ki mora zagotavljati evidentiranje zaračunanih prihodkov in odhodkov oz. stroškov ter izdatke in prejemke na tej podlagi, se postavi vprašanje smiselnosti te posebne obvezne priloge.

Obvezni prilogi k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta sta:

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov v skladu s prilogo 3A-1 ter
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov po prilogi 3A-2.

Zahtevani obvezni prilogi se v analitki (najemanja npr. posojil) vsebinsko sicer razlikujeta, po zbirnih postavkah in funkcionalno pa sta identični istoimenskim obveznim prilogam, ki

jih predstavljajo drugi uporabniki, prikazani v Tabeli 12 in Tabeli 13, zato njunih skrajšanih shem ne povzemamo več.

Določeni uporabniki pa glede na možnost izvajanja tržne dejavnosti predstavljajo svoje prihodke in odhodke v obvezni prilogi 3B tudi po vrstah dejavnosti, kar kaže Tabela 16.

Tabela 16: Skrajšana shema izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti

KTO[1]	Naziv konta	Javna služba	Tržna dejavnost
760, 761 762 763 764	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA B) FINANČNI PRIHODKI C) DRUGI PRIHODKI Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI		
	D) CELOTNI PRIHODKI		
466, 460, 461 464 462 463 del 465 del 465 467, 468 del 469	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV F) STROŠKI DELA G) AMORTIZACIJA H) REZERVACIJE I) DAVEK OD DOBIČKA J) OSTALI DRUGI STROŠKI K, L) FINANČNI IN DRUGI ODHODKI M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI		
	N) CELOTNI ODHODKI		
	O, P) PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV		

Legenda: [1]**KTO** = konto

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, Priloga 3B, povzeto.

Verjetno je največja težava tovrstne predstavitve poštena in zanesljiva razmejitev posrednih stroškov med tržno dejavnostjo in javno službo določenega uporabnika.

2.8 Ocena predstavljanja računovodskih izkazov v slovenskem javnem sektorju v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami

Mednarodne izkušnje so glede popolnosti računovodskih izkazov za javni sektor poenotene: popolne računovodske izkaze sestavljajo štirje izkazi s predpisanimi, mednarodno uveljavljenimi in potrjenimi vsebinami: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev. Obvezni del računovodskih izkazov so pojasnila, ki vključujejo računovodske usmeritve in so s svojim

razlagalnim delom neposredno vključena v postavke računovodskih izkazov z zaporednimi številkami v posebnem stolpcu.

Osebe javnega prava so v skladu s slovensko pravno podlago v letnem poročilu dolžne predstaviti samo dva računovodska izkaza: bilanco stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov, vsak od njiju pa ima po zakonu obvezne priloge, primerljive pojasnilom, značilnim za mednarodno prakso. Priprava bilance stanja pove, da je slovenski sistem računovodenja v javnem sektorju modificiran. Računovodenje se ne izvaja le na podlagi denarnega toka, ampak so uporabniki z računovodskima izkazoma informirani tudi o nedenarnih sredstvih in obveznostih, vendar v omejenem obsegu. Vrednotenje in predstavljanje računovodskih postavk ne temeljita na (slovenskih) računovodskih standardih, ampak kot določata 2. in 4. člen pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, na podlagi zakona o računovodstvu in njegovih podzakonskih aktov, to je predvsem na podlagi omenjenega pravilnika ter pravilnika o enotnem kontnem načrtu. Računovodski standardi se uporabljajo za vsebine, ki niso zajete v teh predpisih, zato so jih v omejenem obsegu dolžni upoštevati le določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. Ugotovimo, da nekaterih temeljnih izidov in stanj popolnih računovodskih izkazov, tj. stanj čiste vrednosti sredstev in sprememb v njih ter stanj čiste vrednosti denarnih sredstev kot izid čiste vrednosti denarnih tokov iz poslovanja, naložbenja (investiranja) in financiranja, računovodski izkazi slovenskih oseb javnega prava ne zagotavljajo. Zaradi metodoloških razlik v izvajanju računovodenja tudi nista primerljivi shemi poslovnega izida.[27] Po pristopu, obsegu in vsebini, kot se razlikujeta oba sistema računovodenja, so različna tudi pojasnila k računovodskim izkazom.

V nadaljevanju prikazujemo nekaj bistvenih odstopanj predstavljenih informacij v slovenskih računovodskih izkazih oseb javnega prava od informacij v popolnih, mednarodno uveljavljenih računovodskih izkazih:

- za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva ter opremo v bilanci stanja se oblikuje splošni sklad kot vir lastnih sredstev, v breme katerega se obračunavajo popravki vrednosti in odpisi sredstev; drugi uporabniki enotnega kontnega načrta v evidentiranje ne vključujejo amortizacije kot nedenarnega stroška, zaradi česar so odhodki v obračunskem obdobju izkazani prenizko; pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava v 7. členu izključi določene stroške iz začetnega vrednotenja nabavnih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, kar lahko predstavlja odmik od izkazovanja njihove poštene vrednosti; stroški vzdrževanja in obnov teh sredstev se izkazujejo kot investicijski odhodki obdobja, v katerem so bili plačani, zaradi česar so odhodki tega obdobja izkazani previsoko; prejete kupnine za odtujena sredstva so kapitalski prihodki obdobja, v katerem so bile prejete, in niso evidentirani kot dolgoročni/namenski viri sredstev;

[27] Glej podrobneje poglavje 3.5 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava v Republiki Sloveniji v konsolidirana poročila

- za finančne naložbe in terjatve pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (8. in 9. člen) določa, da se oslabitev s popravkom vrednosti ne opravlja, se pa po 13. členu istega pravilnika popravi vrednost finančnih naložb in vrednost vira sredstev na osnovi ustrezne dokumentacije, pridobljene od podjetja, v katerem ima proračunski uporabnik finančno naložbo; pravilnik o enotnem kontnem načrtu pa določa, da se npr. oslabitev finančnih naložb (9. člen), oslabitev dolgoročno danih posojil in depozitov (10. člen), oslabitev dolgoročnih terjatev iz poslovanja (11. člen) posebej izkazujejo s popravki vrednosti, kar vnaša negotovost v usklajenost predpisov;
- obračunane obresti in druga povečanja dolgoročnih obveznosti, ki povečujejo obveznost pravne osebe, se obravnavajo kot samostojna obveznost (12. člen pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega); odhodki oz. zneski, povezani s pridobitvijo dolgoročnih in kratkoročnih sredstev se izkazujejo kot neplačani odhodki (21. člen pravilnika o enotnem kontnem načrtu), ki se ob poravnavi izkazane obveznosti zmanjšajo kot odhodek tiste vrste, na katero se nanašajo (Čižman, 2009, str. 362)[28], zaradi česar dolgovi drugih uporabnikov niso povečani za vrednost pripisanih obresti;
- drugi uporabniki evidentirajo obveznosti zaradi pridobivanja dolgoročnih in kratkoročnih sredstev in storitev kot neplačane odhodke, ki jih prenesejo na konte stroškov ob poravnavi obveznosti tedaj, ko nastane izdatek, kot neplačane prihodke pa evidentirajo terjatve oz. prodajo dolgoročnih in kratkoročnih sredstev in storitev, ki se v trenutku prejemka prenesejo na konte prihodkov (21. in 30. člen pravilnika o enotnem kontnem načrtu); funkcijo »odhodkov in prihodkov« prevzamejo torej konti »neplačanih prihodkov in neplačanih odhodkov«, ki so v izkazu prihodkov in odhodkov pod nazivom »prihodki« in »odhodki« dejansko predstavljeni kot denarni pritoki in denarni odtoki, zato so informacije za zunanje uporabnike glede na opredelitev osnovnih računovodskih kategorij netočne;
- drugi uporabniki enotnega kontnega načrta izkazujejo med aktivnimi časovnimi razmejitvami tudi »predhodno nezaračunane prihodke za prejete predujme ter vračunane odhodke in izdatke zaradi podaljšanega proračunskega leta« (22. člen), z istim razlogom, »kot vračunane odhodke zaradi podaljšanja proračunskega leta in prehodno obračunananane odhodke za dane predujme« (31. člen) pa izkazujejo tudi pasivne časovne razmejitve; dopustitev zamika proračunskega leta za del proračunskih uporabnikov, tj. za druge uporabnike, povzroča netočnost knjigovodskih evidenc glede na obračunsko obdobje in glede na določene uporabnike enotnega kontnega načrta;[29]
- pravilnik o enotnem kontnem načrtu zahteva evidentiranje »presežka prihodkov nad odhodki oz. odhodkov nad prihodki« na konte skupine 94 – v sklade premoženja javnih skladov in drugih oseb javnega prava, ki so v njihovi lasti (68.

[28] Pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta se tovrstni odhodki predstavljajo kot finančni odhodki.

[29] Netočnost je tudi tehnično izrazito moteča v procesu uskupinjanja (konsolidacije) premoženjske bilance države, saj povzroča t. i. »neprave razlike«, več o tem v poglavju 4 – Postopki uskupinjevanja (konsolidacije) računovodskih izkazov v uskupinjena (konsolidirana) računovodska poročila oseb javnega prava

člen) ter na konte skupine 98 – obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (71. člen), predvsem značilen za določene uporabnike enotnega kontnega načrta; za skupino kontov 90, kamor naj bi po 63. členu pravilnika takšen »presežek«, ki vsebinsko predstavlja bodisi presežek bodisi primanjkljaj periodičnega obdobja, evidentirali drugi uporabniki enotnega kontnega načrta, pa ni predpisanih določb in ne predvidenih kontov, kar v vsebinsko že tako obsežno skupino kontov 90 vnaša dodatno nepreglednost in nesistematičnost;

- dodatno otežuje razumevanje računovodskih informacij o zadolževanju evidentiranje prevzema dolga, ki se po 69. členu pravilnika o enotnem kontnem načrtu izkazuje znotraj skupine kontov 96 – dolgoročne finančne obveznosti;
- izraz »prihodkov« se enači z izrazom »prejemkov«, izraz »odhodkov« pa z izrazom »izdatkov« skozi ves pravilnik o enotnem kontnem načrtu (npr. 19. člen: »prihodki ali drugi prejemki«, 21. člen: »neplačani odhodki oz. izdatki«, 25. člen: »odhodki ali izdatki«, 47. člen: »vračila preveč ali napačno *izplačanih* odhodkov« …), tudi v shemi izkaza »prihodkov in odhodkov«; določeni uporabniki izdelajo dve shemi »izkaza prihodkov in odhodkov« – na podlagi poslovnih dogodkov in na podlagi denarnega toka, tudi zato bi bila pričakovana primerna doslednost uporabe poimenovanj računovodskih postavk v pravnih podlagah;
- po ugotovitvi izida poslovanja, tj. presežka ali primanjkljaja v obračunskem obdobju, je po IPSAS ta predstavljen ločeno v bilanci stanja, tej pa sledi izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev, kar ni primer pri slovenskih osebah javnega prava.

Pojasnila k računovodskim izkazom, ki vsebujejo tudi računovodske usmeritve, obsegajo tako tabelarne preglednice kot tekstualna pojasnila ter so obvezni sestavni del bilance stanja in izkaza prihodkov in odhodkov. Imajo enako vlogo kot v IPSAS, pojasnjevalno moč predstavitev v računovodskih izkazih. Ker pa ni zagotovljena neposredna, oštevilčena povezava med postavko v računovodskem izkazu in pojasnilom, so tabelarna pojasnila težje razumljiva, tekstualna pojasnila pa so neomejeno obširna in zato neobvladljiva, s tem pa izgubijo svoj osnovni pojasnjevalni pomen. V mednarodni praksi izhajajo pojasnila k računovodskim izkazom iz zahtev, ki jih določajo MRS, razen za posebne okoliščine, ki jih standardi ne vsebujejo, zato jih z notranjim aktom opredeli poslovodstvo.

Poleg letnega poročila, ki ga sestavljajo drugi in določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, morajo proračunski uporabniki upoštevati tudi navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih.[30]

[30] Tega navodila ne obravnavamo podrobneje, glej Uvodu - Omejitve raziskave

2.9 Zaključne ugotovitve

Teoretična izhodišča in predstavljene ocene razkrivajo prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov pred računovodenjem na podlagi denarnega toka tudi v javnem sektorju, kar je vzrok za prehod z enega na drugi sistem v vse več državah po opravljeni reformi v javnem sektorju.

Osebe javnega prava v Sloveniji izvajajo modificiran sistem računovodenja. Na eni strani tak sistem nedvomno zagotavlja širše predstavitve informacij od računovodenja zgolj na podlagi denarnega toka, na drugi strani pa se postavi vprašanje, za kakšno ceno. Ker ta sistem v popolnosti ne temelji na prav nobenem mednarodnem predpisu, v pomembnem obsegu sledi nacionalnim pravnim podlagam, ki se dopolnjujejo po sprotnih potrebah. Osnova predstavitev v izkazih je sistem, ki ga je leta 1986 oblikoval Mednarodni denarni sklad v priročniku, izdanem istega leta za namene državne finančne statistike, medtem ko vse ostale dopolnitve temeljijo na nacionalnih pravnih predpisih in samo del, za samo del zavezancev, tudi na slovenskih računovodskih standardih. Osnove iz priročnika za namene državne finančne statistike je zaradi nastalih potreb v javnih sektorjih industrijsko najbolj naprednih držav prerasel izdajatelj sam, namreč z novim tovrstnim priročnikom iz leta 2001, katerega izhodišče v popolnosti je računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov.[31] S tega vidika obstaja torej utemeljen vzrok za spremembo tudi v slovenskem pravnem redu, zlasti ob dejstvu, da se IPSAS in nove zahteve državnih finančnih statistik približujejo prav zaradi istega računovodskega temelja.

3 USKUPINJENJE (KONSOLIDACIJA) OSEB JAVNEGA PRAVA V (SPLOŠNI) SEKTOR DRŽAVE

3.1 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po metodologiji ESR 95

Metodologija evropskega sistema nacionalnih in regionalnih računov (angl. *European system of national and regional accounts – ESA 95*, v nadaljevanju: ESR 95) je mednarodno usklajen in primerljiv računovodski okvir za sistematično in podrobno opisovanje celotnega gospodarstva, tj. regij, držav in skupine držav, njegovih sestavnih delov in odnosov z drugimi gospodarstvi. Je povsem usklajen z revidiranimi priporočili sistema nacionalnih računov (angl. *System of National Accounts*, v nadaljevanju: SNA) iz leta 1993, ki veljajo po vsem svetu in so bili izdani pod skupno odgovornostjo Združenih narodov, Mednarodnega denarnega sklada, Komisije Evropskih skupnosti, OECD-ja in Svetovne banke. ESR 95 je osredotočen na razmere in potrebe v Evropski skupnosti ter je osrednji referenčni okvir za socialne in ekonomske statistike Evropske skupnosti in njenih članic. Mednarodna primerljivost pojmov je ključna zahteva, ki mora biti izpolnjena, da so

[31] Podrobneje o tem glej poglavje 3.2 – Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po metodologiji GFS 2001

možne primerjave statistik med državami (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 27–29). Z Uredbo ES 2223 (1996, str. 20–22) ESR 95 omogoča analizo in vrednotenje:

1. strukture celotnega nacionalnega gospodarstva in posameznih delov, tudi v primerjavi z drugimi gospodarstvi;
2. razvoja gospodarstva v času;
3. spremljanja in vodenja evropske denarne politike, npr. konvergenčnih meril ter poročanja o javnofinančnem primanjkljaju, javnem dolgu[32] in bruto domačem proizvodu;
4. podeljevanja denarnih pomoči regijam Evropske skupnosti in
5. določitve lastnih sredstev Evropske skupnosti.

Značilnosti ESR 95 so:

1. institucionalne (statistične) enote in njihovo institucionalno zajemanje;
2. tokovi in stanja;
3. sistem računov in agregatov,
4. »input – output okvir«.[33]

»Značilna lastnost sistema je uporaba dveh vrst enot in dveh načinov razčlenjevanja gospodarstva, ki sta zelo različni in služita različnim analitičnim namenom. Za opisovanje dohodka,[34] izdatkov, finančnih tokov in bilanc stanja ESR 95 združuje institucionalne enote v sektorje na podlagi njihovih glavnih funkcij, vedenja in ciljev. Za opisovanje proizvodnega procesa in za input – output analizo sistem združuje lokalne enote enovrstne dejavnosti (EED) v dejavnosti na osnovi njihove vrste dejavnosti. Dejavnost opredeljujejo inputi proizvodov, proizvodni proces in outputi proizvodov« (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 35–36). V pričujočem delu je predstavljeno le

[32] Maastrichtski kriteriji zahtevajo, da javnofinančni primanjkljaj ne presega 3 % bruto domačega proizvoda in hkrati da javni dolg ne presega 60 % bruto domačega proizvoda. Uredba Sveta ES 475/00 dopolnjuje definicije v Uredbi ES 3605/93 v 1. členu in definira uporabljene pojme: »javnofinančni primanjkljaj (presežek)« pomeni čisto zadolževanje (čisto posojanje) sektorja države v širšem smislu, kot je opredeljen v ESR 95. Obresti, ki so del javnofinančnega primanjkljaja, so obresti, kot so opredeljene v ESR 95. »Javni dolg« pomeni stanje skupnega bruto dolga v nominalni vrednosti sektorja države v širšem smislu, neplačanega ob koncu leta, razen obveznosti, za katere ima sektor države v širšem smislu ustrezna finančna sredstva. »Država« pomeni sektor države v širšem smislu, tj. centralno državo, pokrajine, lokalne uprave in sklade socialnega zavarovanja.

[33] »Input – output okvir«, ki ga glede na cilje v disertaciji ne predstavljam, sestavljajo tabele ponudbe in porabe po dejavnostih, tabele, ki tabele ponudbe in porabe povezujejo s sektorskimi računi, ter simetrične »input – output tabele« po homogenih panogah oz. proizvodih. Okvir kaže, kako se proizvodna dejavnosti razčlenjuje po vrstah proizvodov ter kako se domača in uvožena ponudba porazdeljujeta po različnih vrstah porab, vključno s strukturo proizvodnih stroškov in ustvarjenim dohodkom po dejavnostih (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 44).

[34] *Dohodek* je skupni izraz za novoustvarjeno vrednost v določenem obdobju, vezano na sektor(je). V ESR 95 so med temeljnimi agregati nacionalnih računov opredeljeni: »*Bruto domači dohodek*, ki je enak bruto domačemu proizvodu in presežkom/izgubam v menjavi zaradi sprememb v pogojih menjave; *bruto nacionalni dohodek* v tekočih cenah je enak bruto domačemu proizvodu in saldu primarnih dohodkov s tujino; *realni bruto nacionalni dohodek* je enak bruto domačemu dohodku in saldu primarnih dohodkov s tujino; *bruto nacionalni razpoložljivi dohodek* je enak bruto nacionalnemu dohodku in saldu tekočih transfernih dohodkov s tujino« (Bruto domači proizvod, četrtletni podatki, Slovenija, 2010, str. 4)

združevanje institucionalnih enot v sektorje kot podlage za opisovanje dohodka, izdatkov, finančnih tokov in bilanc.

3.1.1 Institucionalne (statistične) enote v ESR 95 in njihovo institucionalno zajemanje

ESR 95 (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 45–47) opredeli enote in skupine enot v nacionalnih računih glede na vrsto ekonomskih analiz, ki so jim namenjene, ne pa glede na vrste enot, ki se običajno uporabljajo v statističnih raziskovanjih (npr. podjetja, enote enovrstne dejavnosti, gospodinjstva, enote države). Te namreč ne morejo vedno ustrezati namenom nacionalnih računov, ker temeljijo na merilih pravne, administrativne ali računovodske narave. Zato je za analizo tokov, ki vplivajo na dohodek, kapitalske in finančne posle ter bilance stanja, bistveno izbrati enote, ki omogočajo proučevanje vedenjskih razmerij med gospodarskimi organizacijami. Tako je institucionalna enota definirana kot osnovno središče poslovnega odločanja, kar pomeni imeti v lasti sredstva, prevzemati obveznosti in nastopati v lastnem imenu. Za institucionalno enoto sta značilni enoličnost vedenja in neodvisnost odločanja pri izvajanju osnovne poslovne funkcije, hkrati pa ima prevzet sistem celote računov ali pa bi bilo te smiselno in možno sestaviti tako z ekonomskega kot s pravnega stališča, če bi se to zahtevalo. Ker je ločeno opazovanje posameznih institucionalnih enot nemogoče, se institucionalne enote s podobnim ekonomskim vedenjem, tj. s podobno osnovno dejavnostjo oz. osnovno poslovno funkcijo, združujejo v t. i. institucionalne (pod)sektorje. Računi za sektorje in podsektorje prikazujejo vse, osnovne in stranske, dejavnosti institucionalnih enot, ki sodijo vanje, pri tem pa vsaka pripada samo enemu sektorju ali podsektorju.

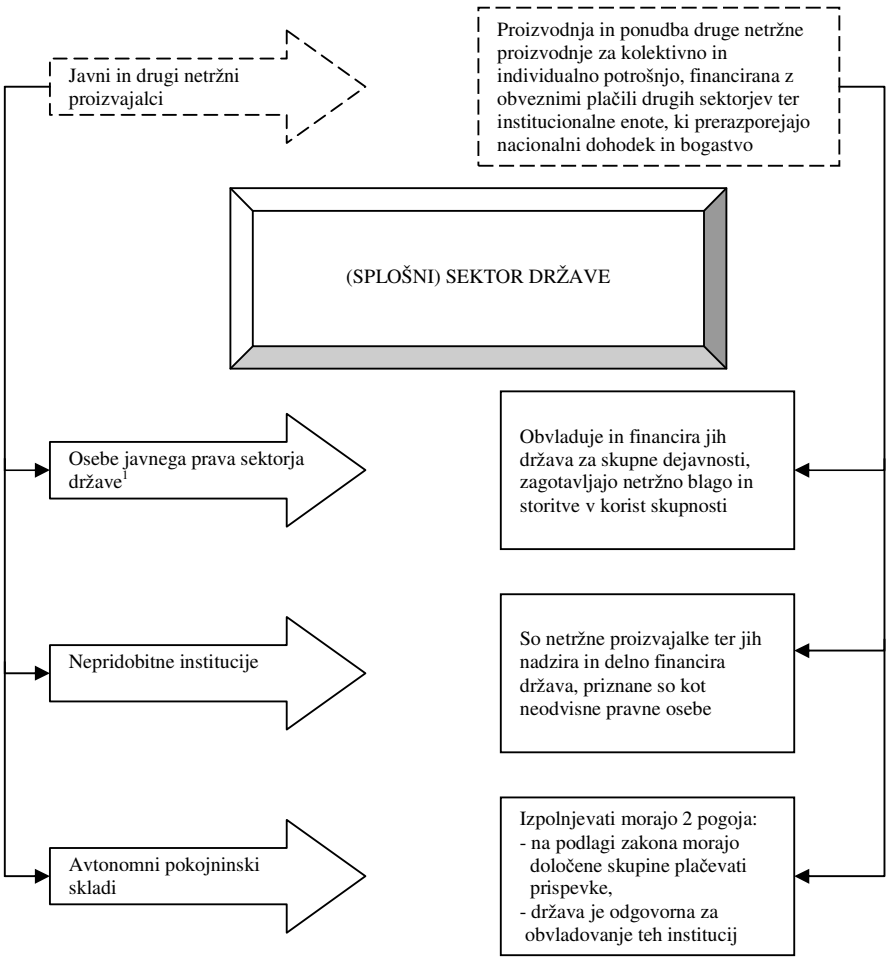
Institucionalne enote so (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 48):

1. »enote, ki vodijo celoto računov in so neodvisne pri odločanju:
- zasebne in javne družbe,
- zadruge in partnerska podjetja, ki so priznani kot neodvisne pravne osebe,
- javni proizvajalci, ki so na osnovi posebne zakonodaje priznani kot neodvisne pravne osebe,
- nepridobitne institucije, ki so priznane kot neodvisne pravne osebe,
- agencije države;
2. enote, ki vodijo celoto računov in za katere se predpostavlja, da so neodvisne pri odločanju – neprave družbe;
- enote, ki vodijo celoto računov ali pa je ne vodijo, a jim je po dogovoru priznana neodvisnost pri odločanju:
- gospodinjstva,

- namišljene rezidenčne enote.«[35]

Nabor institucionalnih enot, ki se vključujejo v (splošni) sektor države, prikazuje Slika 1.

Slika 1: Vključevanje institucionalnih enot v (splošni) sektor države na podlagi ESR



Legenda: [1]Med osebami javnega prava (splošnega) sektorja države praviloma ni javnih podjetij, ki so organizirana kot javne družbe ali ki so po posebni zakonodaji priznana kot neodvisne pravne osebe ali neprave družbe, kadar so razvrščene v sektor nefinančnih ali finančnih družb.

Vir: Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 57–58, povzeto.

Glede na značilnost ekonomskega vedenja in njihovo osnovno dejavnost oz. funkcijo tako ESR 95 v skladu z Uredbo ES 2223 (1996, str. 28–29) združuje pet neprekrivajočih se institucionalnih sektorjev, ki sestavljajo celotno gospodarstvo. Vsak institucionalni sektor se deli na podsektorje, s tem pa je omogočena izdelava računov, tokov in bilanc stanja za vsakega od njih in za gospodarstvo kot celoto:

[35] Namišljene rezidenčne enote se obravnavajo kot institucionalne enote, četudi vodijo le del računov in morda niso neodvisne pri odločanju (deli nerezidenčnih enot, nerezidenčne enote kot lastniki zemljišč).

1. nefinančne družbe,
2. finančne družbe,
3. država,
4. gospodinjstva,
5. nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva.

Z vidika proizvajalcev se v (splošni) sektor države po ESR 95 združujejo javni in drugi netržni proizvajalci,[36] ki se pretežno financirajo z obveznimi plačili enot, ki pripadajo drugim sektorjem. Javni proizvajalci so tisti, ki jih nadzira država, pri čemer je nadzor definiran kot sposobnost določanja splošnih usmeritev družbe ali programa institucionalne enote z imenovanjem direktorjev ali poslovodstva. Lastništvo več kot polovice delnic družbe je zadosten, ne pa potreben pogoj za nadzor. Javni proizvajalci se tako pojavljajo v sektorjih finančnih in nefinančnih družb ter v sektorju države. Za določitev vrste proizvajalca se uporablja merilo »50 odstotkov proizvodnih stroškov«. Če torej prodaja pokriva manj kot 50-odstotni obseg proizvodnih stroškov, se institucionalna enota razvršča med druge netržne proizvajalce. Če pa je poleg tega še javna proizvajalka ter jo nadzira in pretežno financira država, se razvršča v sektor države[37] (2005, str. 71–73).

Po Uredbi ES 2223 (1996, str. 52–53) sestavljajo (splošni) sektor države štirje podsektorji:

1. centralna država – so vsi upravni organi države in druge vladne službe, običajno pristojne za celotno gospodarsko ozemlje, ter nepridobitne institucije na celotnem gospodarskem ozemlju, ki jih nadzira in pretežno financira centralna država, razen skladov socialne varnosti;
2. pokrajinske uprave – so posebne institucionalne enote, ki izvajajo nekatere državne funkcije pod ravnijo centralne države in nad lokalno ravnijo, ter nepridobitne institucije, ki jih nadzirajo in pretežno financirajo pokrajinske uprave ter so pristojne na gospodarskih ozemljih teh enot, razen skladov socialne varnosti;
3. lokalne uprave – vključujejo enote javne uprave, pristojne le na lokalnem delu gospodarskega ozemlja, ter nepridobitne institucije, ki jih nadzirajo in pretežno financirajo lokalne uprave, njihova pristojnost pa je omejena na gospodarska ozemlja teh enot, razen lokalnih skladov socialne varnosti;
4. skladi socialne varnosti – vključujejo vse centralne, federalne in lokalne institucionalne enote, katerih osrednja funkcija je zagotavljanje socialnih prejemkov.

[36] Tržni proizvajalci se razvrščajo v sektor nefinančnih družb, finančnih družb in gospodinjstev. Zasebni proizvajalci za lastno končno potrošnjo se uvrščajo v sektor gospodinjstev. Drugi netržni proizvajalci se razvrščajo v sektor države ali v sektor nepridobitnih izvajalcev storitev za gospodinjstva.

[37] Npr. razlikovanje med zasebnimi in javnimi šolami: šola je druga netržna proizvajalka, pri tem so plačila države vezana na število učencev ali pa so rezultat pogajanj. Šola je uvrščena v sektor države, kadar je javna proizvajalka ter jo zato pretežno financira in nadzira država. Če je šola zasebna, ne glede na to, da je druga netržna proizvajalka, mora biti razvrščena v sektor nepridobitnih institucij, ki opravljajo storitve za gospodinjstva.

3.1.2 Tokovi in stanja v ESR 95

ESR 95 (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 37) zagotavlja dve osnovni vrsti informacij:

1. tokove, ki se nanašajo na dejanja in na učinke poslovnih dogodkov v določenem časovnem obdobju; ter
2. stanja kot položaje poslovanja v določenem trenutku.

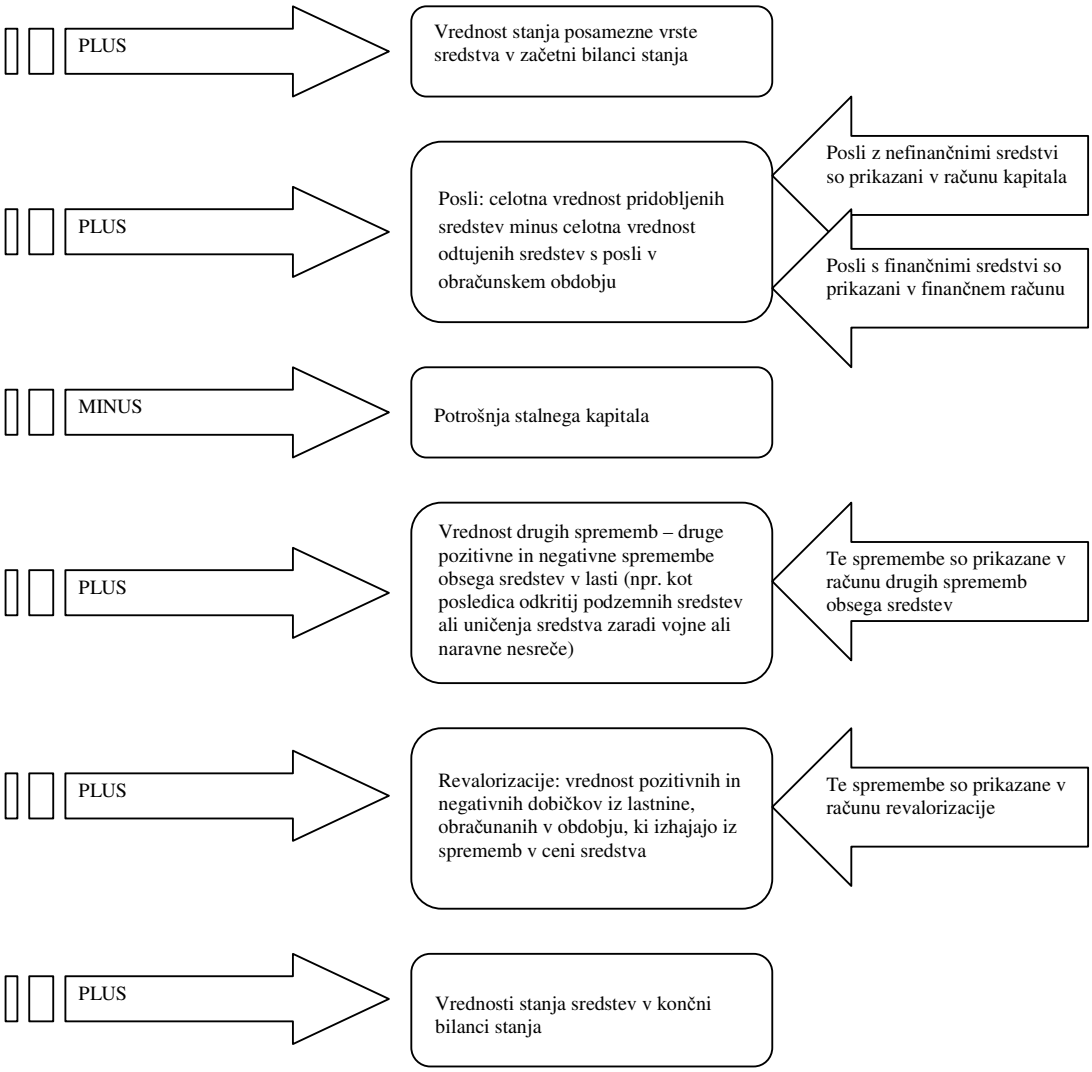
Tokovi odražajo ustvarjanje, preoblikovanje, zamenjavo, prenos ali prenehanje, torej spremembe sredstev in obveznosti institucionalne enote zaradi sprememb ravni in strukture cen, katerih rezultat so dobički ali izgube iz lastnine.

Tokovi so zajeti po obračunskem načelu, tj. ko je proizvod ali storitev ustvarjena, se preoblikuje ali preneha, ali ko terjatve in obveznosti nastanejo, se preoblikujejo ali prenehajo. V nekaterih primerih je pri času zajemanja potrebna prilagodljivost, npr. pri davkih, ki se v računih države praviloma zajemajo v trenutku plačila, zato je v teh primerih pogosto treba uporabiti približke, razhajanja pa odpraviti s prilagoditvami (Uredba ES 2223, 1996, str. 35).

Stanja opredeljuje uredba (1996, str. 33) kot imetje vseh, tj. finančnih in nefinančnih proizvedenih in neproizvedenih sredstev in obveznosti, ki so predmet lastninskih pravic (človeški dejavniki in naravna bogastva niso vključena) na določen dan na začetku in na koncu obračunskega obdobja ter se lahko pojasnijo s tokovi. Računi, ki kažejo stanja, se v sistemu ESR 95 imenujejo bilance stanja.

Začetno in končno bilanco stanja povezuje temeljna računovodska enačba, ki jo prikazuje Slika 2.

Slika 2: Temeljna računovodska enačba povezanosti začetne in končne bilance



Vir: Uredba ES 2223, 1996, str. 161–162, povzeto.

Bilanca stanja je evidenca vrednosti sredstev v lasti in neporavnanih obveznosti v določenem časovnem trenutku. Izravnalna postavka se imenuje čista vrednost sredstev.[38] Bilanca stanja za sektor, torej tudi za sektor države, kaže vrednost vseh sredstev (proizvedenih, neproizvedenih in finančnih) in vseh obveznosti ter čisto vrednost sredstev sektorja v določeni časovni točki.[39]

Zaporedje računov in izravnalnih postavk se v celoti ali deloma uporablja za institucionalne enote, institucionalne sektorje in podsektorje, dejavnosti in celotno

[38] Mogoče je pripraviti tudi le finančno bilanco stanja sektorja ali tujine, ki prikazuje na levi strani finančna sredstva, na desni pa finančne obveznosti. Izravnalna postavka je čista vrednost finančnih sredstev (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 183).

[39] Izravnalna postavka bilance stanja za celotno gospodarstvo se pogosto imenuje nacionalno bogastvo. Je vsota nefinančnih sredstev in čiste vrednosti finančnih sredstev glede na tujino. Bilanca stanja za tujino, ki se imenuje račun zunanjih sredstev in obveznosti, je sestavljena izključno iz finančnih sredstev in obveznosti.

gospodarstvo. Opisuje gospodarski krog od ustvarjanja dohodka, njegove razdelitve in prerazdelitve do akumulacije sredstev. Tako strukturirano prikazovanje poslov glede na logično analizo gospodarskega življenja zagotavlja temeljne agregate,[40] potrebne za njegovo proučevanje.

Zaporedje računov v ESR 95 sestavljajo tri glavne skupine računov (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 199–223):

1. tekoči računi s podračuni:
- proizvodnje, ki prikazuje posle, povezane s proizvodnim procesom z izravnalno postavko bruto domači proizvod na ravni vsega gospodarstva,
- razdelitve in porabe dohodka (primarna stopnja, ki izhaja neposredno iz proizvodnje in vodi do primarnega dohodka, druga stopnja s prerazporeditvijo transefov vodi do razpoložljivega dohodka, tretja stopnja s prerazporeditvijo socialnih transferov pripelje do prilagojenega razpoložljivega dohodka in četrta do varčevanja);
2. računi akumulacije, tj. računi tokov s (pod)računi:
- računi kapitala,
- finančnimi računi in
- računi drugih sprememb sredstev;
3. bilance stanja.

Račun kapitala prikazuje pridobitve zmanjšane za odtujitve nefinančnih sredstev, ki se financirajo iz varčevanja in kapitalskih poslov. Finančni računi merijo spremembe finančnih sredstev in obveznosti po vrstah finančnih instrumentov ter sestavljajo čisto vrednost posojanja/izposojanja, razvrstitev sredstev in obveznosti pa je enaka kot v bilancah stanja. Računi drugih sprememb sredstev vključujejo račun drugih sprememb obsega sredstev in račun revalorizacije, ki prikazuje spremembe vrednosti sredstev in obveznosti zaradi sprememb njihovih cen. Namen bilanc stanja je prikazati sredstva, obveznosti in čiste vrednosti sredstev enot na začetku in na koncu obračunskega obdobja ter spremembe med bilancami stanja.

Primerjava dveh zaporednih bilanc stanja kaže spremembe sredstev, obveznosti in čiste vrednosti sredstev. Nacionalno računovodstvo za enoto in/ali sektor temelji na načelu

[40] Agregati so sestavljene vrednosti, ki merijo rezultat dejavnosti celotnega gospodarstva z določenega vidika. Čeprav izračun agregatov ni niti edini niti glavni namen sistema ESR 95, ta priznava njihov pomen zbirnih kazalcev in ključnih veličin za makroekonomske analize ter primerjave v času in prostoru.

Agregati se po ESR 95 (Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, 2005, str. 198) izkazujejo na dva načina:

1) agregati, ki se nanašajo neposredno na posle v sistemu, kot so proizvodnja blaga in storitev, dejanska končna potrošnja, bruto naložbe v osnovna sredstva, sredstva za zaposlene …;
2) agregati, ki predstavljajo izravnalne postavke računov, kot so domači proizvod (bruto/neto družbeni proizvod) na podlagi računa proizvodnje, nacionalni dohodek (bruto/neto nacionalni dohodek) na podlagi računa primarne razdelitve, nacionalni razpoložljivi dohodek na podlagi računa sekundarne razdelitve, nacionalno varčevanje na podlagi računa porabe dohodka, začetna in končna nacionalna vrednost ter spremembe nacionalne vrednosti na podlagi računa akumulacije in bilance stanja, na podlagi računa tujine pa saldo menjave blaga in storitev s tujino, saldo tekočih poslov s tujino, čista vrednost posojanja/izposojanja in čista vrednost finančnega stanja s tujino.

dvojnega knjigovodskega evidentiranja. Vsak posel mora biti prikazan dvakrat: enkrat kot sprememba obveznosti in enkrat kot poraba ali kot sprememba sredstev. Celota poslov, ki se predstavljajo kot spremembe obveznosti, in celota poslov, ki se predstavljajo kot porabe ali spremembe sredstev, morata biti enaki, s čimer se po uredbi (1996, str. 34) lahko preverja konsistentnost računov.

3.1.3 Uskupinjenje (konsolidacija) tokov in stanj v ESR 95

Uskupinjenje (konsolidacija) pomeni izločitev tistih poslov, do katerih pride med pravnimi osebami, ki tvorijo skupino, ter izločitev recipročnih finančnih sredstev in obveznosti. V ESR 95 v skladu z uredbo (1996, str. 35–36) velja za podsektorje ali sektorje, da se tokovi in stanja med pravnimi osebami, ki te sektorje ali podsektorje sestavljajo, načeloma ne uskupinijo (konsolidirajo), lahko pa se uskupinjeni (konsolidirani) računi sestavljajo za dopolnilne prikaze, analize in dodatne informacije.

3.2 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po metodologiji GFS 2001

Mednarodni denarni sklad je leta 1986 izdal prvi mednarodni priročnik za namene državne finančne statistike (angl. *Manual on Government Finance Statistic,* v nadaljevanju: priročnik GFS 1986). Temeljil je na predhodni angleški, francoski in španski verziji, ki so jih uporabljali v nacionalnih vladah, centralnih bankah in centralnih statističnih uradih. Podlage za izdajo priročnika v letu 1986 so bili številni viri: A System of National Accounts – SNA iz leta 1968, Classification of the Functions of Government iz leta 1980, European System of Integrated Economic Accounts – ESA iz leta 1971 ter mnogi drugi viri in priporočila iz preko sto držav (Manual on Government Finance Statistics, 1986). Sistem je temeljil na denarnem toku.

Mednarodni denarni sklad je leta 2001 izdal prenovljen priročnik za namene državne finančne statistike (angl. *Manual on Government Finance Statistic,* v nadaljevanju: sistem GFS 2001). Temelji na SNA iz leta 1993 in je torej usklajen z ESR 95. Sistem GFS 2001 zagotavlja izvajanje statistike, ki omogoča politikom in analitikom proučevanje razvoja finančnega delovanja in stanja splošnega sektorja države ali celotnega javnega sektorja na konsistenten in sistematičen način na temelju nastanka poslovnih dogodkov. Analitično ogrodje sistema GFS 2001 se lahko uporabi tako za analizo poslovanja posameznih sektorjev države in za posle med sektorji države kot tudi za celoten splošni sektor države ali za javni sektor. Ena od metod, ki jo uporablja sistem GFS 2001 za pripravo zbirnih informacij o uspešnosti in finančnem stanju, temelji na uporabi niza bilančnih postavk, kot so čista vrednost poslovnega izida (angl. *net operating balance*), čista vrednost posojenih/izposojenih sredstev (angl. *net lending / borrowing*) in sprememba čiste vrednosti sredstev (angl. *change in net worth*).

V nasprotju z zbirnimi sodili se lahko podrobni podatki sistema GFS 2001 uporabijo za pregledovanje posebnih področij poslovanja države, npr. določenih oblik davkov, stopenj izdatkov za socialno varnost ali vrednosti izposojenih sredstev v bankah. Harmonizacija sistema GFS 2001 z drugimi makroekonomskimi statističnimi sistemi pomeni, da se lahko ti podatki kombinirajo s podatki iz drugih sistemov, da bi se lahko ocenil razvoj splošnega sektorja države ali javnega sektorja v primerjavi s preostalim gospodarstvom.

Osnovni namen sistema GFS 2001 je torej zagotoviti splošni konceptualni in računovodski okvir, primeren za analiziranje in vrednotenje proračunske politike, izvajanja nalog splošnega sektorja države in širše, javnega sektorja katerekoli države. Izhodiščno pojmovanje, razvrščanje in opredelitve v sistemu GFS 2001 izhajajo iz ekonomskih vzrokov in načel ter jih je mogoče utemeljiti, ne glede na okoliščine v državi, v katerih se uporablja. Zato je sistem GFS 2001 uporaben v vseh vrstah ekonomij, ne glede na institucionalno ali pravno strukturo vlade, razvoj statističnih metod, sistem državnega računovodstva ali obseg lastništva oseb javnega prava. Dejstvo, da se države razlikujejo po svojih državnih in ekonomskih strukturah, pomeni le, da različni deli prenovljenega priročnika za namene državne finančne statistike niso v vseh okoljih enako primerni za uporabo (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 1–2).

Osnovni značilnosti sistema GFS 2001 sta:

- oblikovanje sektorjev in vključevanje institucionalnih enot ter
- oblikovanje tokov in stanj.

Za dodatne informacije o teh oblikovanjih sistem omogoča pripravo dopolnilnih tabel in obrazložitev.

3.2.1 Oblikovanje sektorjev in vključevanje institucionalnih enot v sistemu GFS 2001

Sistem GFS 2001 pri obravnavi sektorjev upošteva določbe SNA 1993 oz. ESR 95. Povsem enako je nacionalno gospodarstvo razdeljeno na pet sektorjev (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 7):

1. sektor nefinančnih družb (angl. *nonfinancial corporation sector*), ki ga sestavljajo institucionalne enote, oblikovane za tržno proizvodnjo dobrin in nefinančnih storitev;
2. sektor finančnih družb (angl. *financial corporation sector*), katerega institucionalne enote zagotavljajo finančne storitve za trg;
3. splošni sektor države (angl. *general government sector*), v katerem enote izpolnjujejo funkcije države kot svojo osnovno dejavnost;
4. nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za sektor gospodinjstev (angl. *nonprofit institutions serving households sector*) – so vse nepridobitne rezidenčne institucije, ki zagotavljajo netržne dobrine ali storitve gospodinjstvom, razen tistih, ki jih večinoma financira in nadzoruje država;

5. sektor gospodinjstev (angl. *households sector*), ki ga sestavljajo majhne skupine nastanjenih ljudi, ki porabljajo del ali vse svoje premoženje ter prejemajo določene vrste dobrin in storitev.

Sektorje definirajo institucionalne enote, sposobne imeti v lasti sredstva, prevzemati obveznosti, vstopati v poslovna razmerja ter poslovati z drugimi organizacijami v svojem imenu in za svoj račun.

Sistem GFS 2001 določa štiri vrste institucionalnih enot (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 8–9):

1. Družbe (angl. *corporations*) so oblikovane z namenom proizvodnje dobrin in storitev za trg ter pridobivanja dobička za znane lastnike. Institucionalne enote, ki so v lasti ali pod nadzorom države in so opredeljene kot družbe, se v tem kontekstu obravnavajo kot javne družbe. Vse družbe praviloma pripadajo bodisi sektorju nefinančnih družb bodisi sektorju finančnih družb, odvisno od narave njihove osnovne dejavnosti.
2. Neprave družbe (angl. *quasi - corporations*) delujejo kot družbe, vendar so ločene od lastnikov, ki jim v skladu s pravno podlago pripadajo. Imajo svoje račune in so, odvisno od narave njihove osnovne dejavnosti, uvrščene ali v sektor nefinančnih ali v sektor finančnih družb. Ustvarjajo lastne prihodke, biti morajo sposobne financirati svojo dejavnost.
3. Nepridobitne institucije (angl. *nonprofit institutions*) so ustanovljene za tržno ali netržno proizvodnjo dobrin in storitev, vendar ne ustvarjajo prihodkov ali dobička za institucije, ki so jih ustanovile, jih nadzirajo ali financirajo njihovo dejavnost. Če nepridobitne institucije ustvarjajo za trg (npr. bolnišnice, univerze, ki zaračunavajo za storitve tržne cene), morajo z ustvarjenimi presežki financirati svojo prihodnjo dejavnost. Tržne nepridobitne institucije se kot družbe ali kot neprave družbe uvrščajo v sektor nefinančnih družb ali v sektor finančnih družb. Netržne nepridobitne institucije se uvrščajo v sektor nepridobitnih institucij, ki servisirajo sektor gospodinjstev, ali v splošni sektor države, kar je odvisno od tega, kam se uvršča organizacija, ki nepridobitno institucijo nadzira in pretežno financira njeno dejavnost.
4. Osebe javnega prava v lasti države (angl. *government units*) so institucionalne enote, ki v celoti pripadajo splošnemu sektorju države in kot svojo primarno dejavnost izvajajo izvršilno oblast. Posebna vrsta osebe javnega prava, ki pripada splošnemu sektorju države, je sklad socialnega zavarovanja.

Splošni sektor države sestavljajo vse osebe javnega prava, ki so v lasti države, ter vse netržne nepridobitne institucije na področjih razvoja in raziskav, zdravstva, socialnega varstva in šolstva, ki jih obvladujejo in njihovo dejavnost pretežno financirajo osebe javnega prava v lasti države. Obvladovati pomeni imeti finančni vpliv ter možnost določati njihove splošne usmeritve ali programe in vplivati na imenovanje poslovodstev.

V splošni sektor države se praviloma ne vključujejo javne družbe in neprave družbe. Če pa institucionalna enota prodaja del ali vse svoje proizvode, je potrebna odločitev, ali gre za osebo javnega prava v lasti države, za javno družbo ali za nepravo družbo težja. V splošnem se presoja, ali poteka prodaja v teh enotah po tržnih cenah. Pri tem je osnova za razlikovanje tržnih in netržnih cen ekonomsko pomembna cena (angl. *economically significat price*). Če poteka prodaja proizvodov po ekonomsko pomembnih cenah, gre za javne družbe, če ne, gre za osebe javnega prava splošnega sektorja države. Če enote prodajo le del storitev po ekonomsko pomembnih cenah, se postavi vprašanje, ali je mogoče znotraj osebe javnega prava prepoznati nepravo družbo kot organizacijsko enoto. Organizacijske enote, ki prodajajo svoje storitve po ekonomsko pomembnih cenah in imajo svoj kontni načrt, se obravnavajo kot neprave družbe, medtem ko ostale organizacijske enote pripadajo splošnemu sektorju države.

Od splošnega pravila razvrščanja oseb javnega prava odstopajo izjeme. Včasih ta deluje kot finančna družba, v resnici pa je enota splošnega sektorja države. Takšna je npr. oseba javnega prava, ki si na trgu izposoja in nato posoja finančna sredstva samo osebam javnega prava splošnega sektorja države. Ker takšne organizacije le olajšajo izposojo sredstev drugim osebam javnega prava v lasti države, so razvrščene v splošni sektor države.

Na statistiko vpliva tudi obvladovanje denarnega toka v institucionalnih enotah, ki so lahko vključene v splošni sektor države. Centralna banka je običajno ločena institucionalna enota, razvrščena kot javna družba. Kljub temu lahko v nekaterih državah sektor centralne države vključuje tiste enote, ki sodelujejo v finančnih poslih, za katere so sicer drugod pooblaščene centralne banke. Zlasti so lahko enote sektorja države odgovorne za obtok denarja, vzdrževanje mednarodnih rezervacij in posle z Mednarodnim denarnim skladom. Če ostajajo te osebe javnega prava pod nadzorom države, jih na podlagi sistema GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 10–12) ni mogoče obravnavati kot ločene institucionalne enote, ampak se prištevajo v splošni sektor države.

Enako kot SNA 93 oz. ESR 95 tudi sistem GFS 2001 deli splošni sektor države na tri podsektorje, tj. centralno državo, pokrajine in lokalno upravo (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 13–14). Četrti sektor, tj. uvrstitve skladov socialnega zavarovanja, pa rešuje ta metodologija na dva načina (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 12):

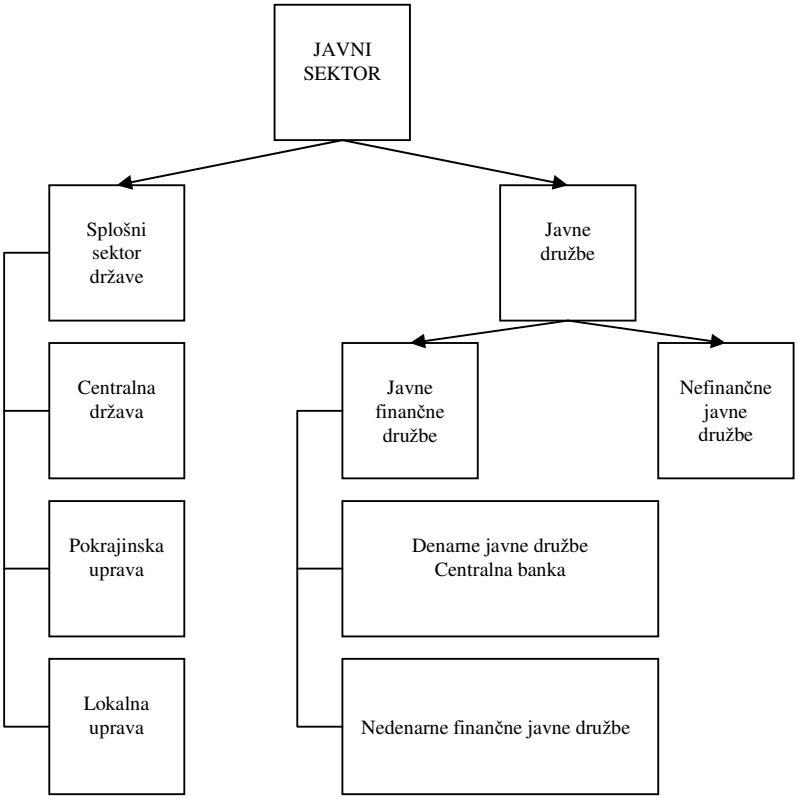
- enako kot v ESR 95 so ti skladi lahko uvrščeni v podsektor in jih obvladuje splošni sektor države v kombinaciji z drugimi enotami na tej stopnji, torej so lahko uvrščeni v podsektor centralne, pokrajinske ali lokalne ravni države ob predpostavki, da ti podsektorji obstajajo;
- lahko pa socialni skladi predstavljajo ločen podsektor ter je tako preostala centralna, pokrajinska in lokalna oblast sestavljena iz enot države, ki ne vsebujejo enot socialnih skladov.

Odločitev o danih alternativah v posamezni državi je odvisna od analitičnih potreb, od organizacije in pomembnosti socialnih skladov ter od stopnje neodvisnosti gospodarjenja z njimi, vpetosti v splošno državno ekonomsko politiko in v druge ekonomske funkcije države, s čimer je povezano tudi financiranje teh skladov.

Temeljne skupine javnih družb pod nadzorom splošnega sektorja države po sistemu GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 15) so nefinančne javne družbe, nedenarne finančne družbe, razen centralne banke, in denarne javne družbe. Centralna banka, odgovorna za nacionalno valuto, je praviloma neodvisna, samostojna institucija. Za posebne analitične namene je možno izvesti podsektorje javnega sektorja: nefinančni javni sektor, ki ga sestavljajo splošni sektor države in nefinančne javne družbe, nedenarni javni sektor, ki ga sestavljajo nefinančne javne družbe, nedenarne finančne javne družbe in splošni sektor države ter centralni državni javni sektor, ki ga sestavljajo podsektor centralne države in javne družbe pod njegovim nadzorom.

Osrednji del javnega sektorja, prikazan na Sliki 3, sestavljajo splošni sektor države in javne družbe.

Slika 3: Javni sektor po sistemu GFS 2001



Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 15.

3.2.2 Oblikovanje tokov in stanj v sistemu GFS 2001

Vsi podatki v sistemu GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 23–27) se obravnavajo kot povezan sistem tokov in stanj, pri čemer velja, da je vse spremembe stanj mogoče razložiti s tokovi:

$$S1 = S0 + F$$

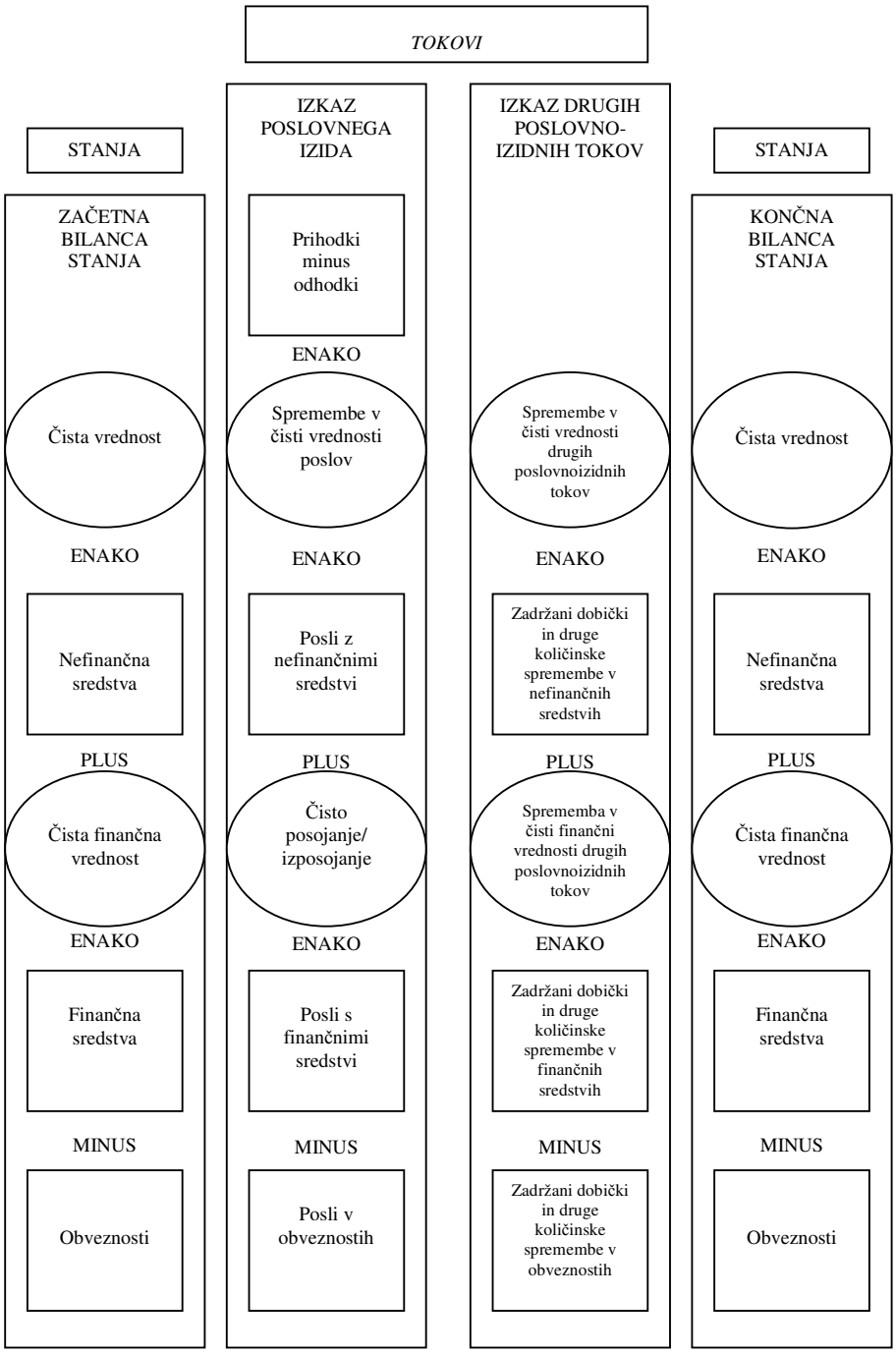
Pri tem predstavljata S0 in S1 stanja na začetku in na koncu obračunskega obdobja, F pa čisto vrednost tokov v obdobju, ki vplivajo na končno stanje. Stanje v določenem trenutku je torej kumulativna vseh tokov, ki vplivajo na to stanje in ki nastajajo od začetka poslovanja organizacije. Tokovi izkazujejo oblikovanje, preoblikovanje, spremembo ter prenos ali odpis sredstev in/ali obveznosti.

Posledica sprememb v tokovih so spremembe stanj, kar s svojo medsebojno povezanostjo izkazujejo trije od štirih računovodskih izkazov, ki tudi sicer sestavljajo osrednji del sistema GFS 2001. Ti trije izkazi so:

1. izkaz poslovnega izida države (angl. *statement of government operations*),
2. izkaz drugih poslovnoizidnih tokov (angl. *statement of other economic flows*) in
3. bilanca stanja

ter so prikazani na Sliki 4.

Slika 4: Struktura analitičnega okvira sistema GFS 2001



Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 37.

Slika 4 ponazarja spremembo stanj iz začetne bilance stanja v stanja končne bilance pod vplivom tokov v izkazu poslovnega izida, ki je prikazan v Tabeli 17, in pod vplivom drugih poslovnoizidnih tokov, ki jih v skrajšani shemi predstavlja Tabela 18.

Izkaz poslovnega izida države je po sistemu GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 36–39) zbir poslov splošnega sektorja države v obračunskem obdobju. Posli predstavljajo spremembe sporazumno sprejetih medsebojnih delovanj med institucionalnimi enotami. Izkaz poslovnega izida predstavlja podrobnosti poslov pri pridobivanju čiste vrednosti nefinančnih in finančnih sredstev, podrobnosti pri nastanku obveznosti ter predstavlja prihodke in odhodke, ki jim sledijo.

Tabela 17: Skrajšana shema izkaza poslovnega izida države

Postavka
Posli, ki vplivajo na čisto vrednost poslovnega izida Prihodki Odhodki
ČISTA/BRUTO VREDNOST POSLOVNEGA IZIDA[1]
Posli v nefinančnih sredstvih Čista vrednost pridobivanja nefinančnih sredstev[2]
ČISTA VREDNOST POSOJANJA/IZPOSOJANJA[3]
Posli v finančnih sredstvih in obveznostih – financiranje Čista vrednost pridobivanja finančnih sredstev Čista vrednost zadolževanja

Legenda:

[1] Čista vrednost poslovnega izida je enaka prihodkom, zmanjšanim za odhodke. Bruto vrednost poslovnega izida je enaka prihodkom, zmanjšanim za odhodke, razen porabe osnovnega kapitala.

[2] Čista vrednost iz pridobivanja nefinančnih sredstev je pridobivanje nefinančnih sredstev, zmanjšano za prodajo in porabo osnovnega kapitala.

[3] Čista vrednost posojanja/izposojanja je enaka čisti vrednosti poslovnega izida, zmanjšani za čisto vrednost nabav nefinančnih sredstev. Prav tako je enaka čisti vrednosti pridobivanja finančnih sredstev, zmanjšani za čisto vrednost zadolževanja.

Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 38, povzeto.

Izkaz poslovnega izida, kot izhaja iz Tabele 17, daje dve pomembni izravnalni postavki:

1. čista vrednost poslovnega izida (angl. *net operating balance*) je enaka prihodkom, zmanjšanim za odhodke oz. bruto poslovni izid (angl. *gross operating balance*), ki je enak prihodkom, zmanjšanim za odhodke, razen porabe osnovnega kapitala;
2. čista vrednost posojanja (+)/izposojanja (-) (angl. *net lending / borrowing*) predstavlja nadaljnje zmanjšanje čiste vrednosti poslovnega izida za čisto vrednost pridobljenih nefinančnih sredstev; ta postavka je hkrati enaka razliki med finančnimi sredstvi in obveznostmi.

Čista vrednost poslovnega izida predstavlja posle države, ne vključuje pa dobičkov in izgub zaradi sprememb cen in drugih sprememb obsega sredstev. Zaradi predstavitve vseh tekočih stroškov delovanja države se takšnemu izkazovanju daje prednost.

Čista vrednost posojanja/izposojanja izkazuje obseg, v katerem država ali daje na razpolago finančna sredstva drugim sektorjem ali pa koristi finančna sredstva drugih sektorjev.

Izkaz drugih poslovnoizidnih tokov v Tabeli 18 izkazuje vplive na čisto vrednost, ki ni izid poslov.

Tabela 18: Skrajšana shema izkaza drugih poslovnoizidnih tokov

Postavka
SPREMEMBE V ČISTI VREDNOSTI DRUGIH POSLOVNOIZIDNIH TOKOV
Nefinančna sredstva Finančna sredstva Obveznosti

Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 43, povzeto.

Ti vplivi so opredeljeni kot spremembe v vrednosti ali sredstev, obveznosti ali čiste vrednosti. Izravnalna postavka tega izkaza je sprememba v čisti vrednosti poslovnoizidnih tokov.

Bilanca stanja izkazuje stanja sredstev in obveznosti na koncu obračunskega obdobja. Izkazuje čisto vrednost (sredstev) (angl. *net worth*), opredeljeno kot vsa sredstva, zmanjšana za vse obveznosti. Sprememba v čisti vrednosti je prioritetni kazalnik ocene stabilnosti proračuna. Vrednotenje po tržnih cenah je lahko za nekatera državna nefinančna sredstva zapleteno, zato so določene analize opravljene le na podlagi stanja finančnih, ne pa vseh sredstev. Čista vrednost finančnih sredstev (angl. *net financial worth*) je po sistemu GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 44) izkazana kot razlika vseh finančnih sredstev, zmanjšanih za vse obveznosti.

Tabela 19: Skrajšana shema bilance stanja

Postavka		
Čista vrednost	**Začetna bilanca stanja**	**Končna bilanca stanja**
NEFINANČNA SREDSTVA		
FINANČNA SREDSTVA		
Domača		
Tuja		
Denarno zlato		
OBVEZNOSTI		
Domače		
Tuje		

Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 45, povzeto.

Na podlagi sredstev v bilanci stanja ima splošni sektor države vpliv na lastniške pravice in pridobiva gospodarske koristi. Sredstva, ki niso v lasti ali pod nadzorom splošnega sektorja države, in sredstva, ki nimajo vrednosti, niso vključena v bilanco stanja. Obveznosti zagotavljajo sredstva drugi institucionalni enoti, razvrstitev obveznosti pa je enaka razvrstitvi finančnih sredstev.

Dodatno sistem vključuje še izkaz denarnih tokov – izkaz o virih in uporabi denarnih sredstev[41] (angl. *statement of sources and uses of cash*), s katerim zagotavlja ključne informacije o stanju denarnih sredstev. Izkaz denarnih tokov, prikazan v Tabeli 19, je v sistemu GFS 2001 (Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 42–43) dopolnilni izkaz denarnih tokov pri:

1. tekočih poslih,
2. poslih z nefinančnimi sredstvi ter
3. poslih, ki vključujejo finančna sredstva in obveznosti, vendar niso denar.

[41] Denarna sredstva obsegajo denar in visoko likvidne denarne ustreznike.

Tabela 20: Skrajšana shema izkaza denarnih tokov

Postavka
Denarni tokovi pri poslovanju
Denarni pritoki iz poslovanja
Denarni odtoki za poslovanje
ČISTA VREDNOST DENARNEGA TOKA IZ POSLOVANJA
Denarni tokovi pri naložbenju v nefinančna sredstva
Nabava nefinančnih sredstev
Prodaja nefinančnih sredstev
ČISTA VREDNOST DENARNEGA TOKA IZ NALOŽBENJA V NEFINANČNA SREDSTVA
DENARNI PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ[1]
Denarni tokovi pri financiranju
Čista vrednost preskrbe finančnih sredstev, razen denarja
Čista vrednost zadolževanje
ČISTA VREDNOST DENARNEGA TOKA IZ FINANCIRANJA
SPREMEMBA ČISTE VREDNOSTI STANJA DENARJA[2]

Legenda:
[1] Čista vrednost denarnega toka iz poslovanja, zmanjšana za čisto vrednost denarnega toka pri naložbenju (investiranju) v nefinančna sredstva.
[2] Denarni presežek/primanjkljaj, povečan za čisto vrednost denarnega toka iz financiranja.

Vir: Government Finance Statistic Manual, 2001, str. 42, povzeto.

Izid izkaza denarnih tokov je sprememba čiste vrednosti stanja denarnih tokov države. Je vsota sprememb čistih vrednosti denarnih tokov iz prikazanih treh virov v Tabeli 19. Drugače kot izkaz poslovnega izida, ki temelji na nastanku dogodka, temelji izkaz denarnih tokov na evidentiranih denarnih pritokih in denarnih odtokih. To pomeni, da so posli vključeni, ko je denar prejet ali ko je izvedeno plačilo. Dodatne informacije daje analiza razlik med obema izkazoma. Iz takšnih analiz je mogoče ugotoviti:

1. posle, ki bodo zapadli v plačilo v prihodnosti;
2. posle, ki po svoji naravi niso denarni (npr. poraba osnovnega kapitala, barter posli …).

3.3 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po IPSAS

Uskupinjenje (konsolidacijo) oseb javnega prava obravnava IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi.[42] Obvladujoča oseba javnega prava, razen izjem v nadaljevanju, mora

[42] Obvladujoča oseba javnega prava ali od njegova odvisna organizacija je lahko naložbenik v pridruženi organizaciji ali podvižnik v skupni odvisni osebi javnega prava. Za takšne primere se pripravijo uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi v skladu s tem standardom ter v skladu s standardom 7 – Naložbe v pridružene organizacije in standardom 8 – Deleži v skupnih podvigih. Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah druge organizacije zaradi pridobivanja koristi. Odvisna organizacija je

pripraviti skupinski računovodski izkaz, v katerem uskupini svoje odvisne osebe javnega prava. Standard posebej opredeli primere, v katerih obvladujoči osebi ni treba pripraviti skupinskih računovodskih izkazov (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 190–191):

1. če je obvladujoča oseba javnega prava:
   - hkrati v celoti tudi odvisna oseba javnega prava, uporabniki takšnih računovodskih izkazov pa verjetno ne obstajajo oz. je njihovim potrebam po informacijah zadoščeno s skupinskimi računovodskimi izkazi obvladujoče osebe javnega prava;
   - hkrati delno v lasti odvisne osebe javnega prava druge osebe javnega prava in njenih lastnikov tako, da so uporabniki informirani in ne zahtevajo priprave uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov od obvladujoče osebe javnega prava;
2. če se dolžniški ali lastniški instrumenti obvladujoče osebe javnega prava ne prodajajo na javnem trgu (npr. domači ali tuji vrednostni papirji);
3. če obvladujoča oseba javnega prava niti ni bila registrirana niti ni v postopku registracije, računovodske izkaze pa predstavlja z namenom izdati kakšno vrsto instrumentov na podlagi zagotovila uradne avtoritete;
4. če katerakoli posredna obvladujoča oseba javnega prava obvladujoče osebe javnega prava že predstavlja uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze, dosegljive za javno uporabo, po IPSAS.

Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi vključujejo vse odvisne osebe javnega prava obvladujoče osebe javnega prava. V uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze pa se ne vključujejo odvisne osebe javnega prava, ki so bile ustanovljene za največ dvanajst mesecev in je obvladovanje začasno ali kjer je prodaja odvisne osebe že v postopku.

Obvladovanje oseb javnega prava za namene računovodskega poročanja se presoja na podlagi opredelitve »obvladovanja« in okoliščin vsakega posameznega primera, predvsem pa sta pomembna dva dejavnika:

1. moč obvladujoče osebe javnega prava, da postavlja finančne in poslovne usmeritve druge osebe;
2. obvladujoča oseba javnega prava ima koristi od poslovanja druge, te pa so lahko finančne ali nefinančne.[43]

Obvladovanje za namene računovodskega poročanja izhaja iz moči osebe javnega prava voditi finančne in poslovne usmeritve odvisne osebe, pri tem pa ni pomembno, ali ima

---

tista, ki obvladuje druge, obvladujoče organizacije. Obvladujoča organizacija ima eno ali več odvisnih organizacij.

[43] Oseba javnega prava pod nadzorom države izplačuje obvladujoči osebi javnega prava dividende, hkrati pa ji omogoča dosegati nekatere od njenih socialno-političnih ciljev. Ali pa: ministrstvo ima lastniški delež v organizaciji za železniški promet, ki je povečala kapital z bistvenimi zadolžitvami, za katere je dala garancijo vlada, že več let tudi ni npr. izplačala dividend. Vlada ima pravico imenovati in odpoklicati večino članov upravnega odbora železniškega podjetja, a je vprašanje, ali bo to iz političnih razlogov tudi storila.

večinski ali drugačen kapitalski delež v njej. Pravica ene osebe javnega prava voditi odločitve v zvezi s finančnimi in poslovnimi usmeritvami druge ni zadostni pogoj za obstoj obvladovanja. Obvladujoča oseba javnega prava mora imeti pri doseganju svojih ciljev koristi od dejavnosti odvisne osebe.[44] Ta moč mora biti izvedljiva takoj, zato mora biti podeljena na podlagi zakona ali kako drugače formalizirana. Obvladovanje pa ne predstavlja vsakodnevne odgovornosti v poslovanju druge osebe javnega prava.

V primerih, ko ni nedvoumno ugotovljeno, da gre za obvladovanje, IPSAS 6 določa (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 193–197), da se obstoj obvladovanja domneva, če obstajata vsaj eden od pogojev pravic in eden od pogojev koristi, ki jih predvideva standard.

Pogoji pravic osebe javnega prava:

1. ima neposredno ali posredno preko obvladovanih oseb večino glasovalnih pravic v drugi osebi javnega prava;
2. v okviru obstoječe zakonodaje ima priznano ali izvršljivo pravico imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega odbora v drugi osebi javnega prava;
3. ima pravico odločati ali vplivati na odločanje z večino glasov, ki bodo z verjetnostjo odločali na skupščini druge osebe javnega prava;
4. ima pravico odločati z večino glasov na sestankih upravnega odbora ali enakovrednega upravnega organa.

Pogoji koristi osebe javnega prava:

1. ima pravico ukiniti drugo osebo javnega prava in prejeti pomembno raven preostalih gospodarskih koristi ali prevzeti bistvene obveznosti;
2. ima pravico prepovedati razpolaganje s sredstvi druge osebe javnega prava in/ali prevzeti odgovornost za njene določene obveznosti.

Če našteti pogoji pravic in koristi ne obstajajo, se lahko obstoj obvladovanja osebe javnega prava presoja posamično ali s pokazatelji bodisi pravic bodisi koristi.
Pokazatelji pravic obvladovanja, ki jih imajo osebe javnega prava:

1. možnost uporabljati veto pri poslovnih načrtih in načrtih naložb v dolgoročna sredstva;
2. možnost uporabljati veto, preglasovati ali spremeniti odločitve upravnega odbora;
3. možnost odobriti zaposlitev, ponovno imenovati in odpoklicati ključne zaposlene osebe;
4. mandat je uveden in omejen z zakonom;

[44] V skupini se zato za namene tega standarda nikoli ne pojavijo npr. stečajni upravitelj in stečajnik ali posojilodajalci in posojilojemalci ali skrbnik in skrbniške osebe javnega prava.

5. oseba javnega prava ima "zlato delnico"[45] ali ustreznik v drugi osebi javnega prava, ki ji omogoča pravico postavljati finančne in poslovne usmeritve druge osebe javnega prava.

Pokazatelji koristi obvladovanja, ki jih imajo osebe javnega prava:

1. neposredno ali posredno lastništvo nad čisto vrednostjo sredstev druge osebe javnega prava s trajno pravico dostopa do teh sredstev;
2. pravico do pomembnega dela čiste vrednosti sredstev ob likvidaciji ali razdelitvi obvladujoče osebe javnega prava;
3. možnost usmerjati k sodelovanju drugo osebo javnega prava zaradi doseganja lastnih ciljev;
4. izpostavljena je preostalim obveznostim druge osebe javnega prava.

Poleg IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi pa se na uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek navezuje tudi IPSAS 22 – Razkrivanje informacij o splošnem sektorju države z veljavnostjo 1. januar 2008. Vlade, ki so se odločile za prevzem IPSAS v javna računovodstva svojih držav, ga lahko uporabijo neobvezno, po lastni presoji, vendar le v kontekstu že konsolidiranih računovodskih izkazov države. Določa, kako predstaviti enega od statistično definiranih institucionalnih sektorjev, namreč splošni sektor država, sicer opredeljen v metodologijah SNA 93, ESR 95 in sistemu GFS 2001 s čimer standard predstavlja most do teorije državnih finančnih statistik. V skladu z IPSAS 22 – Razkrivanje informacij o splošnem sektorju države (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 698–700) morajo biti računovodske informacije o splošnem sektorju države razkrite kot zahtevajo računovodske usmeritve, ki obravnavajo pripravo in predstavljanje uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov za državo, torej v skladu z IPSAS 6 - Skupinski in ločeni računovodski izkazi, razen obravnave oseb javnega prava, ki se vključujejo med javne finančne družbe in javne nefinančne družbe.[46] Naložbe v odvisne javne finančne in javne nefinančne družbe morajo biti v računovodskih izkazih (obvladujočega) splošnega sektorja države prepoznane po knjigovodski vrednosti v čisti vrednosti sredstev, ki se nanašajo na naložbe v te (odvisne) osebe javnega prava. Na ta način so knjigovodske spremembe v deležu čiste vrednosti sredstev splošnega sektorja države, ki se nanaša na javne finančne in nefinančne družbe v prepoznane enako kot so predstavljene v uskupinjenih (konslidiranih) računovodskih izkazih države. V skladu s standardom (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 701–702) je potrebno razkriti tudi pomembne odvisne osebe javnega prava, vključene v splošni sektor države in pojasniti spremembe vključevanja le – teh iz obdobja v obdobje.

---

[45] "Zlata delnica" se nanaša na vrsto udeležbe, ki imetniku daje posebne pravice, ki na splošno presegajo pravice, običajno povezane z imetnikovim lastniškim deležem ali predstavljanjem v upravnih organih.

[46] Definicijo javnih finančnih in javnih nefinančnih družb IPSAS 22 - Razkrivanje informacij o splošnem sektorju države povzema po statističnih metodologijah (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 698).

3.4 Druge mednarodne izkušnje uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava

3.4.1 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava in računovodskih izkazov na Novi Zelandiji

Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava na Novi Zelandiji se izvaja v skladu z zakonom, ki zahteva neposredno uporabo novozelandskih splošno sprejetih računovodskih načel. Novozelandski zakon o javnih financah iz leta 1989 v dopolnitvah iz leta 2004 v 27. poglavju v 1. členu predpisuje zakladnici finančnega ministrstva pripravo letnih uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov države (angl. *annual consolidated financial statements for the government reporting entity*). Poleg obvezne uporabe novozelandskih splošno sprejetih računovodskih načel pri pripravi letnih računovodskih izkazov države 27. poglavje 2. člen nadalje določa, da morajo ti vsebovati:

- načrtovane računovodske izkaze, pripravljene v skladu s 26. poglavjem istega zakona zaradi primerjave z obračunskimi vrednostmi v računovodskih izkazih;
- poleg zahtevanih računovodskih izkazov, ki jih določajo novozelandska splošno sprejeta računovodska načela, dodatna poročila (poročilo o zadolževanju, ki razkriva načrtovane in izvedene proračunske postavke, izredne odhodke in kapitalske izdatke, …) ter
- vse druge dodatne informacije, potrebne za resnično in pošteno predstavitev uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov države.

27. poglavje 3. člen zakona tudi določa, da uskupinjeni (konsolidirani) letni računovodski izkazi vključujejo osebe javnega prava oz. deleže države:

- v vseh osebah javnega prava pod nadzorom države, ki so navedene v zakonu o osebah javnega prava na zvezni ravni iz leta 2004,[47]
- vse osebe javnega prava, navedene v Tabeli 4 zakona o javnih financah,[48]

---

[47] Novozelandski zakon o osebah javnega prava na zvezni ravni, ki je stopil v veljavo januarja 2005, zagotavlja konsistenten okvir za ustanovitev, poslovanje in delovanje teh organizacij. Pojasnjuje tudi odgovornost med njimi, med člani njihovih poslovodnih odborov, njihovim resornim ministrom in parlamentom. Zakon o osebah javnega prava na zvezni ravni le-te definira v 7. poglavju tako, da jih razporedi v pet skupin:

1. osebe javnega prava na podlagi zakona (angl. *Statutory entities - bodies corporate established through legislation*);
2. družbe na zvezni ravni (angl. *Crown entity companies - often previously known as Crown-owned companies*);
3. odvisne osebe javnega prava zveznih oseb javnega prava (angl. *Crown entity subsidiaries - companies that are controlled by Crown entities*);
4. zveze šolskih odborov (angl. *School boards of trustees - as constituted under the Education Act 1989*),
5. izobraževalne institucije (angl. *Tertiary education institutes - polytechnics, universities and wananga*).

[48] Tabela 4 v novozelandskem zakonu o javnih financah 1989 vsebuje taksativno naštete osebe javnega prava na zvezni ravni, med njimi Fish and Game Councils, New Zealand Game Bird Habitat Trust Board, New Zealand Government Property Corporation, New Zealand Lottery Grants Board …

- vsa državna podjetja, navedena v Tabeli 1 zakona o državnih podjetjih iz leta 1986 (angl. *state – owned enterprises act*),[49]
- vse parlamentarne urade,
- Investicijsko-centralno banko Nove Zelandije (angl. *Reserve Bank of New Zealand - New Zealand's Central Bank*),[50]
- vse druge osebe javnega prava, katerih računovodski izkazi morajo biti uskupinjeni (konsolidirani) v računovodske izkaze države po novozelandskih splošno sprejetih računovodskih načelih.

Načrtovani in obračunski računovodski izkazi morajo biti usklajeni z novozelandskimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in zakonom o javnih financah (1989/2004, 26H, 27, 41 in 45B poglavje). Novozelandska splošno sprejeta računovodska načela mora predhodno odobriti novozelandski Recenzijski odbor za računovodske standarde. Ta potrjuje:

1. novozelandske standarde, enakovredne MSRP, ki vključujejo novozelandske enakovredne standarde:
- MSRP,
- MRS in
- mednarodne obrazložitve ter
2. standarde računovodskega poročanja.

Če torej obstaja odobren novozelandski standard računovodskega poročanja, ki predpisuje ravnanje za določeno področje računovodenja, morajo biti računovodske usmeritve za pripravo uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov države in za pripravo računovodskih izkazov posameznih oseb javnega prava usklajene s takšnim standardom, razen če se standard za določeno osebo javnega prava izrecno ne uporablja. Če pa standard za urejanje določenega področja še ni razvit in če tudi ni pravne določbe za uporabo, zagotavlja zakon o javnih financah s splošno sprejetimi računovodskimi načeli tiste računovodske usmeritve, ki so primerne in predstavljajo veljavno strokovno podlago znotraj novozelandske računovodske stroke (Principles for the development of accounting policies for external financial reporting, 2008).

Leta 2004 je že bil sprejet novozelandski računovodski standard, enakovreden istoimenskemu MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi, ki je bil prenovljen leta

---

[49] Tabela 1 v tem zakonu vsebuje podjetja kot Airways Corporation of New Zealand Limited, Electricity Corporation of New Zealand Limited, New Zealand Railways Corporation, New Zealand Post Limited …

[50] Centralna banka Nove Zelandije ima tri osnovne funkcije: izvajanje monetarne politike v cilju ohranjanja stabilnosti cen, izvajanje in vzdrževanje jasnega in učinkovitega finančnega sistema ter dajanje podpore tekočim potrebam javnosti (Reserve Bank of New Zealand New - Zealand's central bank, b.l.).

2008 (angl. *New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 27 - Consolidated and Separate Financial Statements*, v nadaljevanju: NZ IAS 27). Ker IPSAS temeljijo na MRS, je novozelandski enakovredni standard primerljiv tudi z IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi. Ta novozelandski enakovredni standard delno nadomešča (prejšnji) novozelandski standard računovodskega poročanja 37 – Uskupinjenje (konsolidiranje) deležev v odvisnih osebah javnega prava (NZ IAS 27, 2008, str. 1), dodatno pa uvaja določbe iz IPSAS 6, ki se nanašajo na nadzor odvisnih oseb javnega prava (NZ IAS 27, 2008, str. 7).

Za leto, ki se je zaključilo 30. junija 2008, so bili računovodski izkazi v letnem poročilu Nove Zelandije prvič predstavljeni po novozelandskih standardih, enakovrednih MSRP. Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi oseb javnega prava iz 27. poglavja novozelandskega zakona o javnih financah, tj. uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi Nove Zelandije (Financial Statements of the Government of the New Zealand, 2008, str. 24–30), so:

1. izkaz poslovnega izida, v katerem je na podlagi vseh prihodkov in odhodkov ugotovljen izid pred dobičkom/izgubo (angl. *operating balance before gains / losses*), celotni dobički/izgube (angl. *total gains / losses*), izid, ki vključuje manjšinske deleže (angl. *operating balance including minority interest*), in celotni/končni poslovni izid (angl. *operating balance*);
2. izkaz denarnih tokov, v katerem so ugotovljeni čista vrednost denarnega toka iz poslovanja (angl. *net cash flows from operations*), čista vrednost denarnega toka iz naložbenja (investiranja) (angl. *net cash flows from investing activities*), čista vrednost denarnega toka iz financiranja (angl. *net cash flows from financing activities*), čista vrednost sprememb v denarnih sredstvih (angl. *net movement in cash*) ter začetno in končno stanje denarnih sredstev (angl. *opening / closing cash balance*);
3. izkaz sprememb v čisti vrednosti poslovnega izida na podlagi učinka računovodskih usmeritev (revalorizacija sredstev …);
4. bilanca stanja, s katero se ugotovi čista vrednost kot razlika med vsemi sredstvi in vsemi obveznostmi.

K postavkam v izkazih je prirejen stolpec številk 34 računovodskih pojasnil, ki so razkrite v nadaljevanju letnega poročila in pojasnjujejo vsebino posameznih postavk v računovodskih izkazih. Letno poročilo vsebuje tudi dopolnilna poročila (Financial Statements of the Government of the New Zealand, 2008, str. 143–154):

1. poročilo o posojilih,
2. poročilo o izrednih izdatkih,
3. poročilo o nepričakovanih izdatkih in
4. poročilo zakladnice.

Predpisane so ključne informacije k računovodskim izkazom, ki jih osebe javnega prava na zvezni ravni vključujejo v letna poročila (Guidance and Requirements for Crown Entities, 2007, str. 4) in obsegajo tri sklope:

1. informacije, ki jih morajo vključiti v letna poročila (npr. ocena uspešnosti izvajanja nalog, nagrade članom poslovodstev;
2. posebne informacije, ki se vključujejo v letna poročila, za katere je obvezna revizija (npr. izjava o odgovornosti predstojnika);
3. druge zahteve (npr. podpisano letno poročilo od dveh članov poslovodstva, zagotovitev računovodskih izkazov in letnega poročila generalnemu državnemu revizorju, ministru, parlamentu).

Ministrstvo Nove Zelandije za finance vsako leto pripravi pregled zahtev (An Overview of Crown Reporting Requirements, 2009), ki jih morajo upoštevati osebe javnega prava pod nadzorom države in katerih računovodski izkazi se uskupinijo (konsolidirajo) v letne računovodske izkaze države. Zahteve so dosegljive na spletnih straneh novozelandskega finančnega ministrstva, z vsakoletno okrožnico pa se novelirajo tudi zahteve izven strokovnih podlag, kot npr. časovni razporedi. Poudarjen je pomen doslednosti upoštevanja splošno sprejetih računovodskih načel in navodil finančnega ministrstva ter določb zakona o javnih financah.

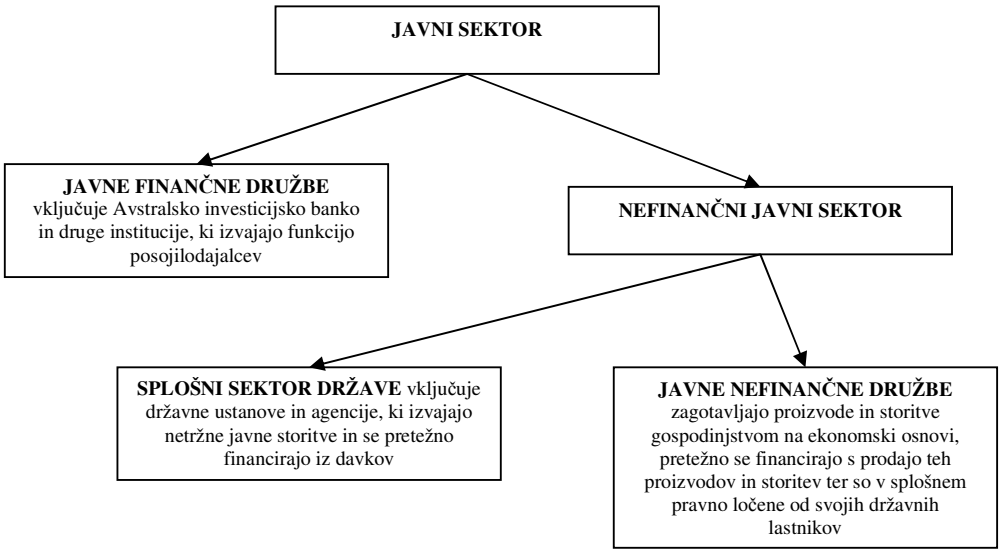
3.4.2 Uskupinjenje (konsolidiranje) oseb javnega prava in računovodskih izkazov v Avstraliji

Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi se pripravljajo za ves avstralski javni sektor, ki obsega vse osebe javnega prava pod nadzorom države v naslednjih treh sektorjih (Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008, str. 26–27):

1. splošnem sektorju države,
2. sektorju javnih nefinančnih družb in
3. sektorju javnih finančnih družb.

Slika 5 prikazuje strukturo javnega sektorja v Avstraliji.

Slika 5: Struktura javnega sektorja v Avstraliji



Vir: Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008, str. 26, povzeto.

Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi za te tri sektorje hkrati tudi zagotavljajo informacije za vsak posamezni sektor. Institucionalna struktura avstralskega javnega sektorja sledi načelom poročanja, kot jih zagovarja Avstralski urad za statistiko.
Splošni sektor države zagotavlja večinoma netržne javne storitve za splošno dobro in prenose ali prerazdelitve nacionalnega dohodka. Storitve so večinoma financirane iz davkov in drugih obveznih dajatev. Ta sektor vključuje vse državne ustanove in organe.[51]
Sektor nefinančnih javnih družb vključuje osebe javnega prava, ki zagotavljajo večinoma tržne proizvode in storitve nefinančne narave, financirani pa so predvsem s prodajo gospodinjstvom. V splošnem se osebe javnega prava sektorja nefinančnih javnih družb pravno razlikujejo od svojih državnih lastnikov. V avstralski sektor nefinančnih javnih družb sodi tudi Pošta Avstralije.

Splošni sektor države in sektor nefinančnih javnih družb sestavljata nefinančni javni sektor.

Sektor javnih finančnih družb sestavljajo osebe javnega prava, ki izvajajo finančno posredništvo ali dodatne finančne storitve in so se sposobne izpostaviti finančnim obveznostim. Ta sektor med drugim vključuje tudi finančni instituciji: Avstralsko investicijsko banko (angl. *Reserve Bank of Australia*) in Zunanjo izvozno družbo (angl. *Export Finance Insurance Corporation*). Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi

[51] Na splošni sektor države se nanaša tudi poročanje o proračunu. Publikacija o realiziranem proračunu (angl. *Final Budget Outcome publication*) za leto 2007/08, izvedena v skladu z listino o proračunski doslednosti iz leta 1998 (angl. *Charter of Budget Honesty Act 1998*), zagotavlja avstralskemu splošnemu sektorju države predstavitev realizacije proračuna, ki temelji na standardih zunanjega poročanja in na načinu, ki je usklajen s proračunskimi postavkami.

dodatno vključujejo seznam odvisnih oseb javnega prava, ki so pod nadzorom države. Razvrščeni so po pripadajočih sektorjih v pojasnilu 48, ki vsebuje izrecno navedene uskupinjene (konsolidirane) osebe javnega prava po posameznih podsektorjih avstralskega javnega sektorja (Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008, str. 223–230).

Po zakonu o finančnem obvladovanju in odgovornosti (Financial Management and Accountability Act, 1997, 7. del, 49. člen, 1. odstavek) ter zakonu o zveznih oblasteh in družbah iz leta 1997 (Commonwealth Authorities and Companies Act, 1997, 3. del, 9. člen) so direktorji odgovorni za usklajenost letnih poročil, ki vključujejo tudi računovodske izkaze, z odredbo finančnega ministra. Ta odredba se redno novelira (Finance Minister's Orders for Financial Reporting 2009, str. 7), ostaja pa stalna zahteva po usklajenosti računovodskih izkazov z računovodskimi usmeritvami in pojasnili ter z avstralskimi računovodskimi standardi. Odredba (2009, str. 10) pojasnuje, da so uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi Avstralije pripravljeni po 55. poglavju zakona o finančnem obvladovanju in odgovornosti ter po avstralskih računovodskih standardih. Predstavljajo uskupinjene (konsolidirane) izide avstralske države ter druge informacije splošnega sektorja države, sektorja nefinančnih javnih družb in sektorja javnih finančnih družb.

Postopek uskupinjevanja (konsolidiranja) in uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze določa avstralski računovodski standard 127 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi (angl. *Consolidated and Separated Financial Statements*), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2005. Ta avstralski standard je enakovreden istoimenskemu MRS 27 in istoimenskemu IPSAS 6.[52]

Letno poročilo Avstralije za leto, ki se je zaključilo 30. junija 2008, vključuje naslednje uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze (Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008, str. 34–39):

1. uskupinjeni (konsolidirani) izkaz poslovnega izida (angl. *consolidated income statement*), ki na podlagi vseh prihodkov in vseh odhodkov ter povečanega deleža zaradi skupnih vlaganj (angl. *joint ventures*) in pridruženih oseb javnega prava (angl. *associates*) ugotavlja čisto vrednost poslovnega izida, čisto vrednost poslovnega izida, pripisano manjšinskim deležem, in čisto vrednost poslovnega izida Avstralije;
2. uskupinjeno (konsolidirano) bilanco stanja (angl. *consolidate balance sheet*), ki na podlagi razlike med vsemi finančnimi in nefinančnimi sredstvi ter vsemi obveznostmi ugotavlja čisto vrednost sredstev, v kapitalu pa loči uskupinjeni (konsolidirani) delež obvladujočih oseb javnega prava od manjšinskega deleža;
3. uskupinjeni (konsolidirani) izkaz prihodkov in odhodkov v čisti vrednosti sredstev (angl. *consolidated statement of recognised income and expenses*), s katerim se na

[52] V predhodnih poglavjih je razvidno, da so odgovorne institucije tako v Avstraliji kot na Novi Zelandiji sprejemale standarde, enakovredne MRS, v katere so vnašale posebnosti, ki jih je treba upoštevati za osebe javnega prava; na ta način so istočasno prenašale tudi zahteve standardov IPSA.

podlagi sprememb, tj. tečajnih razlik, revalorizacije, aktuarskih dobičkov iz upokojenskih shem in drugih, ugotavljata čista vrednost izida obdobja in čista vrednost izida, pripisana Avstraliji in manjšinskim deležem;

4. uskupinjeni (konsolidirani) izkaz denarnih tokov (angl. *consolidated statement of cash flows*), s katerim se na podlagi denarnih tokov pri poslovanju, pri naložbenju (investiranju) in pri financiranju ugotavljata čista vrednost povečanja/zmanjšanja denarnih sredstev ter stanje denarnih sredstev na začetku in koncu obdobja.

Uskupinjenim (konsolidiranim) postavkam v računovodskih izkazih so v posebnem stolpcu pripisane številke pojasnil, ki v nadaljevanju te postavke v podrobnostih razlagajo. Ti štirje računovodski izkazi v letnem poročilu z dne 30. junij 2008 vsebujejo 48 pojasnil.

Uskupinjenim (konsolidiranim) računovodskim izkazom sledi ločeno poročilo o sektorsko uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih, tj. računovodskih izkazih za splošni sektor države, za sektor nefinančnih družb in za sektor finančnih družb. Tako sektorska delitev oseb javnega prava na ravni države sledi namenom sistema GFS oz. temelji tudi na mednarodnih standardih Mednarodnega denarnega sklada (Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008, str. 61).

3.5 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava Republike Slovenije v (konsolidirana) poročila države

3.5.1 Pravne in strokovne podlage vključevanja oseb javnega prava v zaključni račun proračuna

Izrecne navedbe oseb javnega prava, ki se uskupinjajo (konsolidirajo) v računovodske izkaze ali »akte« vlade, države, v posameznih institucionalnih (pod)sektorjih nacionalnega gospodarstva Republike Slovenije, v slovenskem pravnem redu ni.

Zakon o javnih financah v 3. členu določa, da javni sektor sestavljajo neposredni in posredni uporabniki proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine »odločujoč vpliv na upravljanje«. V pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (2003, 3. člen) so neposredni uporabniki opredeljeni kot državni oz. občinski organi ali organizacije ter občinska uprava, medtem ko so posredni uporabniki javni skladi, javni zavodi in javne agencije, katerih ustanovitelj in lastnik je država, občina ali drugi posredni uporabnik ter izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije. Kot posredni uporabniki se obravnavajo tudi samoupravne narodnostne skupnosti in Kmetijsko-gozdarska zbornica ter javni zavodi, ki jih je slednja ustanovila. Posproten seznam oseb

javnega prava je dosegljiv na spletnih straneh Uprave RS za javna plačila, »obvladujočega vpliva na upravljanje« pa sam zakon o javnih financah ne opredeli.[53]

Zakon o javnih financah v členih od 96 do 98 opredeli vsebino zaključnih računov državnega in občinskih proračunov. Iz njih posredno razkrijemo tudi vanje vključene osebe javnega prava. »Zaključni račun« poimenuje zakon o javnih financah »akt«, tako države kot občine, v katerem so »prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oz. občine za preteklo leto«. Pripravo zaključnega računa državnega in občinskih proračunov predpisuje posebno navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Proračunski uporabniki morajo pripraviti zaključni račun svojega finančnega načrta zaradi poročanja o izvajanju proračuna (Cvikl & Korpič - Horvat, 2007, str. 192). Zaključni račun ima splošni in posebni del ter obrazložitve. Splošni del zaključnega računa državnega proračuna[54] sestavljajo:

- (celotna) bilanca prihodkov in odhodkov, s katero se na podlagi vseh denarnih pritokov in vseh denarnih odtokov ugotavlja proračunski presežek/primanjkljaj;
- (celotni)[55] račun finančnih terjatev in naložb, ki izkazuje stanje vseh prejetih denarnih sredstev vrnjenih posojil ter prodaje kapitalskih vlog in vseh denarnih sredstev danih posojil ter sredstev za nakup kapitalskih naložb;
- (celotni) račun financiranja, ki izkazuje odplačila dolgov in zadolževanje, povezano s financiranjem presežka odhodkov nad prihodki v bilanci prihodkov in odhodkov, presežka izdatkov nad prejemki v računu finančnih terjatev in naložb ter financiranje odplačil dolga v računu financiranja.[56]

Zakon o javnih financah in zakon o računovodstvu ne določata, da splošni del zaključnega računa proračuna države ali občin sestavljajo računovodski izkazi. Po 10. členu zakona o

---

[53] »Besedno zvezo *odločujoč vpliv na upravljanje*, ki jo uporablja 8. točka prvega odstavka tretjega člena je treba razumeti tako, da ima država ali občina pravno osebo v lasti ali jo obvladuje. Država ali občina mora imeti v lasti večino delnic ali ostalih oblik udeležbe na kapitalu. Merila za definiranje obvladovanja pravne osebe so bolj kompleksna, predvsem pa je tukaj mišljena možnost določanja vseh odločilnih vidikov upravljanja osebe (politike podjetja, upravljanja, izvajanja). Temu je lahko dodana možnost izbora večine članov uprave ali izvršnih direktorjev, pravica izbiranja zaposlenih v organizaciji, natančnejše določanje politik in delovnih postopkov v pravni osebi. Pri določanju, ali javna oblast obvladuje pravno osebo, je treba upoštevati, ali izvaja učinkovit vpliv v vseh vidikih upravljanja, ne samo takšnega vpliva, ki izvira iz splošne regulative« (Cvikl & Zemljič, 2000, str. 81–82).

[54] Ista sestava je predpisana tudi za zaključne račune občinskih proračunov in tudi za sestavo oz. členitev proračuna (glej navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 4. člen, in zakon o javnih financah, 10. do 11. člen).

[55] Tudi drugi in tretji izkaz v splošnem delu zaključnega računa proračuna je »skupni« izkaz, s čimer razumemo v njem seštete podatke izkazov vseh vključenih oseb javnega prava , čeprav ta besedna zveza pri navedbi drugega in tretjega izkaza ni ponovljena.

[56] Posebnega dela zaključnega računa proračuna, ki predstavlja realizirane finančne načrte neposrednih uporabnikov in obrazložitve zaključnega računa proračuna, ki vsebuje obsežna pojasnila splošnega in posebnega dela proračuna, izvajanje načrta razvojnih programov, podatke iz bilance stanja in obvladovanje likvidnosti sistema enotnega zakladniškega računa in neobvezno posebne tabelarne priloge, v tem delu ne obravnavamo. Prav tako ne obravnavamo vsebinsko zelo obsežnih poročil o doseženih ciljih in rezultatih posrednih uporabnikov, ker niso neposredno vezana na računovodske izkaze, zavezanci pa jih pripravljajo po 16. členu navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.

javnih financah sestavljajo splošni del proračuna »skupni« računi, s čimer razumemo, da so postavke v njih seštete.
V zaključni račun državnega proračuna se vključujejo samo neposredni uporabniki državnega proračuna, analogno velja za zaključni račun občinskega proračuna. Z vidika ESR 95 ali sistema GFS 2001 pomeni, da se v zaključni račun državnega proračuna vključujejo osebe javnega prava, ki pripadajo samo enemu od podsektorjev (splošnega) sektorja države, osebe javnega prava centralne države. V vsakoletno objavljenem posebnem delu predloga zaključnega računa državnega proračuna, npr. za leto 2007 v Poročevalcu DZ št. 119 (2008, str. 1–185), ki sledi predlogu splošnega dela, razberemo izrecno vključene osebe javnega prava. Lahko potrdimo, da so v zaključni račun državnega proračuna vključeni neposredni uporabniki državnega proračuna iz skupin, določenih v pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, in sicer:

1. nevladni proračunski uporabniki,
2. vladni proračunski uporabniki,
- vladne službe,
- ministrstva in organi v sestavi,
- upravne enote,
3. pravosodni proračunski uporabniki.

3.5.2 Pravne in strokovne podlage uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava v letno poročilo oz. v računovodske izkaze

Pri pripravi računovodskih izkazov oseb javnega prava se je treba ravnati po določbah zakona o javnih financah in zakona o računovodstvu ter podzakonskih aktih, sprejetih na njuni podlagi. Zakon o javnih financah se glede na zakon o računovodstvu uporablja prioritetno, ker v 89. členu določa, da se »za vodenje poslovnih knjig in *izdelavo letnih poročil za državni in občinske proračune*, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu, uporabljajo določbe zakona o računovodstvu, razen če ta zakon ne določa drugače.«

Zakon o javnih financah zahteva od neposrednih uporabnikov tako državnega kot občinskih proračunov poleg zaključnega računa tudi pripravo letnega poročila, na podlagi citiranega 89. člena istega zakona in tudi na podlagi pravilnika o sestavljanju *letnih poročil za proračun*, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, kot pove že naziv pravilnika, pa ne bi mogli zanikati, da so omenjena letna poročila tudi za proračune. Vendar nadaljnjih pravnih določb o tem ni sprejetih. Za proračune se po navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna pripravlja zaključni račun, medtem ko letno poročilo sestavljajo neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov. Posredni uporabniki in obe

blagajni javnega financiranja[57] pa po 64. členu zakona o javnih financah poročajo ministru, pristojnemu za finance, o prejemkih in izdatkih, o stanju na računih in o naložbah prostih denarnih sredstev, niso pa zavezani k predložitvi zaključnega računa.

Računovodski izkazi tvorijo računovodsko poročilo, ki je poleg poslovnega poročila po 4. členu pravilnika o sestavljanju letnih poročil sestavni del letnih poročil. Vendar tudi v okviru letnih poročil zakonodaja ne zahteva priprave uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov posameznih podsektorjev (splošnega) sektorja države. Posledično zato v tem kontekstu tudi ni mogoče opredeliti vključevanja oseb javnega prava.

Vendar zakon o javnih financah v 93. členu in zakon o računovodstvu v 29. členu, izven določb o zaključnem računu proračuna in izven določb o letnih poročilih, kljub temu zahtevata uskupinjevanje (konsolidiranje), namreč »konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin«. Poleg tega pripravlja ministrstvo za finance izven vseh zakonskih določb t. i. »konsolidirano globalno bilanco javnega financiranja«. Po evropskem pravnem redu pa je Republika Slovenija dolžna redno poročati evropskemu statističnemu uradu Evrostatu tudi o (konsolidiranem) dolgu in primanjkljaju države. Vključevanje oseb javnega prava v te tri »konsolidacijske postopke« predstavljamo v naslednjih poglavjih.

3.5.2.1 Uskupinjevanje (konsolidiranje) oseb javnega prava v premoženjsko bilanco države

Uskupinjena (konsolidirana) premoženjska bilanca države in občin je akt vlade,[58] ki predstavlja uskupinjeno (konsolidirano) premoženje države in občin po stanju na dan 31. decembra tekočega leta, predloži pa se Državnemu zboru RS vsaki dve leti ob predložitvi zaključnega računa državnega proračuna. Postopkovni del je določen s pravilnikom o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, ki v 2. členu opredeli, da so podlaga za izdelavo premoženjskih bilanc proračunskih uporabnikov podatki v bilancah stanja, v skladu z določbami pravilnika o sestavljanju letnih poročil, in podatki iz poslovnih knjig.

Iz postopkov za pripravo premoženjskih bilanc v pravilniku o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin razberemo tudi zavezance, ki se vključujejo v uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek:

- neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov,
- posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov,
- (državni in občinski) proračuni,

[57] Kot »blagajni javnega financiranja« se velikokrat omenjata Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, pa tudi državni in občinski proračuni, čeprav termin ni pravno utemeljen.

[58] V nasprotju z zaključnim računom, ki je v 96. členu zakona o javnih financah opredeljen kot»akt države oziroma občine.«

- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.[59]

3.5.2.2 Uskupinjevanje (konsolidiranje) oseb javnega prava v »konsolidirani globalni bilanci javnega financiranja«

»Bilance javnega financiranja« in tudi njene uskupinjene (konsolidirane) »globalne« oblike zakon o javnih financah ne opredeli, prav tako ne zakon o računovodstvu. Kljub temu da za njeno prikazovanje ni izrecne pravne podlage v nacionalnem pravnem redu, jo ministrstvo za finance pripravlja. Iz metodoloških opomb, ki sledijo tabelarnim prikazom uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja, periodično predstavljene v Biltenu javnih financ (2010, št. 3, str. 118), izhaja, da ta zajema »konsolidirani tok štirih blagajn javnega financiranja: državnega proračuna, pokojninsko-invalidskega zavarovanja, obveznega zdravstvenega zavarovanja in proračunov občin. S konsolidacijo so izločeni transferni tokovi med posameznimi blagajnami javnega financiranja, ki z javnofinančnega vidika ne predstavljajo izvirnih prihodkov oz. odhodkov in jih je v prikazu globalne bilance potrebno izločiti, sicer "napihujejo" globalno bilanco javnega financiranja.« Na isti strani metodoloških opomb je še pojasnjeno, da prikazani podatki v Biltenu javnih financ »*ne zajemajo celotnega sektorja države*, ki poleg enot, ki jih vključujemo v konsolidirano bilanco javnega financiranja (državni proračun, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje, proračuni občin), vključuje še druge enote – javne sklade, javne agencije in javne zavode, ki več kot 50 % sredstev za svoje delovanje pridobijo iz javnih sredstev, Kapitalsko družbo in Slovensko odškodninsko družbo.«

Pojem konsolidirane bilance javnega financiranja je razložen tudi v poročilu Računskega sodišča RS o javnem dolgu Republike Slovenije v obdobju od leta 2003 do leta 2006 (2009, str. 17) kot »sistematično izkazovanje transakcij, ki pomenijo realizacijo predpisov o financiranju funkcij države preko proračuna Republike Slovenije, občinskih proračunov in dveh skladov obveznega socialnega zavarovanja. Konsolidirano bilanco javnega financiranja sestavljajo konsolidirana bilanca prihodkov in odhodkov, konsolidiran račun finančnih terjatev in naložb ter konsolidiran račun financiranja državnega proračuna, proračunov občin in obeh skladov obveznega socialnega zavarovanja. Konsolidacija v bilanci javnega financiranja pomeni, da se med seboj pobotajo vsi tokovi iz ene blagajne javnega financiranja v druge, da se izognemo dvojnemu zajemanju in umetnemu prikazovanju večjega obsega javnofinančnih prihodkov in odhodkov.«

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu (št. 112/2009, členi 42, 44 in 57) predpisuje, kako ravnati pri »konsolidaciji javnofinančnih tokov« v primerih tekočih in investicijskih transfernih odhodkov in prihodkov, ter določa, da se »pri konsolidaciji javnofinančnih

[59] Podrobneje o uskupinjeni (konsolidirani) premoženjski bilanci države in občin v poglavju 4. Postopek uskupinjevanja (konsolidacije) računovodskih izkazov oseb javnega prava.

tokov transferni prihodki v delu, ki se nanašajo na neposredne in posredne proračunske uporabnike, pobotajo s transfernimi odhodki, to je tistimi odhodki neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov, ki ne predstavljajo končne porabe, pač pa le transfer sredstev med uporabniki enotnega kontnega načrta«, in obratno. Da se te določbe pravilnika izrecno nanašajo na pripravo uskupinjene (konsolidirane) bilance javnega financiranja, lahko le domnevamo, kajti predpis, ki bi določal metodo priprave te bilance in posledično »konsolidacijo javnofinančnih tokov«, podobno kot pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin opredeljuje metodo konsolidacije podatkov bilanc stanja proračunskih uporabnikov, ne obstaja.

V Tabeli 21 sta predstavljena shema »javnofinančnega toka« za leto 2008 in napoved za leto 2009. »Javnofinančni tok« je zakonodajalec, sicer v metodoloških opombah, poimenoval medsebojno povezanost, ki jo izkazuje zaporedje shem izkazov prihodkov in odhodkov, finančnih terjatev in naložb ter računa financiranja štirih blagajn javnega financiranja.

Tabela 21: Prikaz javnofinančnega toka za leto 2008 in napoved za leto 2009

Naziv izkaza	Postavka izkaza	Leto 2008	Napoved 2009	Vključen izid izkaza v javnofinančni tok (v 1000 EUR)	
				Leto 2008	Napoved 2009
Izkaz (bilanca) prihodkov in odhodkov	I. Celotni prihodki	15.339.211	14.404.022	III/1 Javnofinančni presežek = (I. - II.) **III/2. Javnofinančni primanjkljaj = (II. – I.)**	
	II. Celotni odhodki	15.441.743	16.365.448	**-102.532**	**-1.961.426**
Račun finančnih terjatev in naložb	IV. Prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev	80.642	48.822	VI/1. Prejeta minus dana posojila in spremembe kapitalskih deležev = (IV. – V.) **VI/2 Dana minus prejeta posojila in spremembe kapitalskih deležev = (V. – IV.)**	
	V. Dana posojila in povečanje kapitalskih deležev	166.752	312.350	**-86.109**	**-263.528**

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Naziv izkaza	Postavka izkaza	Leto 2008	Napoved 2009	Vključen izid izkaza v javnofinančni tok (v 1000 EUR)	
				Leto 2008	Napoved 2009
Račun financiranja	(III/1. Javnofinančni presežek + VI/1. Prejeta minus dana posojila in spremembe kapitalskih deležev + IX/1. Neto zadolževaje) – (III/2. Javnofinančni primanjkljaj + VI/2. Dana minus prejeta posojila in spremembe kapitalskih deležev + IX/2. Neto odplačila dolga)			**X/1. Povečanje sredstev na računu = (III/1. + VI/1. + IX/1.) – (III/2. + VI/2. + IX/2.)** **X/2. Zmanjšanje sredstev na računu = (III/2 + VI/2. + IX/2.) – (III/1. + VI/1. + IX/1)**	
				-321.513	**1.811.129**
Račun financiranja	VII. Zadolževanje	1.142.479	4.926.369	**IX/1. Neto zadolževaje = (VII. – VIII.)** **IX/2 Neto odplačilo dolga = (VIII. – VII.)**	
	VIII. Odplačila dolga	1.275.351	890.286	**-132.872**	**4.036.083**

Vir: Bilten javnih financ št. 3, marec 2010, povzeto:

Tabela I.1.1: Konsolidirana globalna bilanca prihodkov in odhodkov javnega financiranja, str . 9.

Tabela I.1.4: Račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja konsolidirane globalne bilance javnega financiranja, str. 19.

Obrazci: izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov (RI – priloga 2),izkaz računa finančnih terjatev in naložb (RI – priloga 2A), izkaz računa financiranja (RI – priloga 2B).

Iz podatkov za leto 2008 in napovedi za leto 2009 iz Tabele 21 izhaja:

- zaradi zmanjšanja celotnih prihodkov in povečanja celotnih odhodkov se je za leto 2009 načrtoval povečan javnofinančni primanjkljaj: s 102.532 tisoč EUR v letu 2008 na 1.961.426 tisoč EUR, za 19 – krat,
- zaradi povečanega zadolževanja v letu 2009, 4,3 - krat v primerjavi z letom 2008, z 1.142.479 tisoč EUR na 4.926.369 tisoč EUR, in zmanjšanja odplačila dolga, za 0,7 – krat, z 1.275.351 tisoč EUR na 890.286 tisoč EUR, se je za leto 2009 načrtovalo neto zadolževanje v vrednosti 4.036.083 tisoč EUR.

3.5.2.3 Uskupinjevanje (konsolidiranje) oseb javnega prava v poročilu o primanjkljaju in dolgu države, pripravljenem po metodologiji ESR 95

Republika Slovenija je od vstopa v Evropsko skupnost, tako kot vse ostale članice, dolžna dvakrat letno poročati evropskemu statističnemu uradu Evrostatu in Evropski komisiji o primanjkljaju in dolgu države[60] zaradi preverjanja izpolnjevanja Maastrichtskih kriterijev.[61] Iz poročila o primanjkljaju in dolgu države (2010, str. 2) izhaja, da je pri tem dolžna upoštevati predpisano metodologijo ESR 95 v priročniku o primanjkljaju in dolgu (angl. *ESR 95 Manual on Government Deficit and Debt*) ter druge evropske pravne vire.[62] Po ugotovitvah Računskega sodišča RS v revizijskem poročilu o javnem dolgu (2009, str. 73–74) nacionalni predpisi ne določajo, da mora ministrstvo za finance oz. vlada pripraviti letno poročilo o javnem dolgu Republike Slovenije. Kljub temu se takšno poročilo pripravlja, ker pa ni predpisana njegova vsebina, se je prikazovanje podatkov o obsegu javnega dolga v Republiki Sloveniji v revidiranem obdobju 2003–2006 spreminjalo. Od leta 2004 je Republika Slovenija zavezana k pripravi poročila EDP po metodologiji ESR 95.

Za lastne namene zbiranja, obdelovanja, posredovanja in izkazovanja statističnih podatkov je bila v letu 2006 v Republiki Sloveniji dopolnjena klasifikacija institucionalnih sektorjev, ki jo določa uredba Sveta Evrope št. 2223/1996 o evropskem sistemu nacionalnih in regionalnih računov z uredbo o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev. Med dopolnitvami sta določbi (Uredba o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev, 2006, priloga):

1. da se v »centralno državo« v slovenskem pravnem redu uvrščajo »podsektorji neposrednih uporabnikov državnega proračuna, državni skladi in druge enote centralne države«;

---

[60] Poročila so poznana pod imenom poročila EDP (angl. *Excessive Deficit Procedure*), poroča pa se o primanjkljaju in dolgu države (angl. *Reporting of Government Deficit and Debt Levels*).

[61] Po Maastrichtskih kriterijih primanjkljaj države ne sme presegati 3 % bruto domačega proizvoda in dolg države ne 60 % bruto domačega proizvoda.

[62] Iz istoimenskega poročila iz aprila 2009 izhaja, da so to: Uredba Sveta Evrope št. 3605/1993, Uredba Sveta Evrope št. 475/2000, Uredba Sveta Evrope št. 2103/2005 in Uredba Evropske komisije št. 351/2002.

2. da se v »lokalno državo« v slovenskem pravnem redu uvrščajo »podsektorji neposrednih uporabnikov občinskega proračuna, občinski skladi in druge enote lokalne države«.

V poročilu o primanjkljaju in dolgu države iz aprila 2010 (2010, str. 16) je navedeno, da je »v skladu z zahtevami Eurostata Statistični urad RS v sodelovanju z Ministrstvom za finance RS in Banko Slovenije razvrstil enote v institucionalni sektor država in pripravil spisek enot sektorja država, ki se uporablja pri pripravi vseh statistik, pri katerih je predpisana uporaba metodologije ESR 95, torej vseh podatkov, ki jih Slovenija posreduje Evropski komisiji, Eurostatu in Evropski centralni banki.«

Sestava podsektorjev institucionalnega (splošnega) sektorja države v Republiki Sloveniji je torej po uvedbi uredbe o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev v letu 2006 in po stanju poslovnega registra pri Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve na dan 31. 12. 2009 naslednja (Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, 2010, str. 17):

1. centralno raven države sestavlja 540 institucionalnih enot, »od tega 179 neposrednih uporabnikov državnega proračuna, 11 državnih skladov, 9 javnih agencij, 332 javnih zavodov in 9 gospodarskih družb, ki delujejo na centralni ravni države;« v ta podsektor se uvršča tudi Slovenska odškodninska družba;
2. lokalno raven države sestavlja 2.152 institucionalnih enot, »od tega 1.114 neposrednih uporabnikov občinskih proračunov (210 občin in 904 krajevnih skupnosti), 21 javnih skladov na lokalni ravni ter 1017 javnih zavodov«;
3. sklade socialnega zavarovanja sestavljajo Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Kapitalska družba.

Iz poročila (2010, str. 20) izhaja, da so »v obračunu primanjkljaja in dolga države po ESR 95 polno zajeti vsi prihodki in odhodki vseh institucionalnih enot sektorja država, tudi tistih, ki v bilancah javnega financiranja niso vključene oz. so v njih zajete samo deloma. Tako so v izračune vključeni vsi prihodki in odhodki vseh javnih zavodov, javnih agencij in javnih skladov, ki so razvrščeni v sektor država, torej tudi vsi tisti prihodki in odhodki, ki jih javni zavodi, javne agencije in javni skladi pridobivajo iz tržnih virov, tj. iz naslova prodaje svojih proizvodov in storitev«, če hkrati »iz javnofinančnih virov za svoje delovanje prejemajo vsaj 50 odstotkov sredstev« (2010, str. 16).

Takšno zajemanje institucionalnih enot po metodologiji ESR 95 potrjuje v reviziji o primanjkljaju in dolgu države tudi Računsko sodišče RS (2008, str. 78–79).

V Tabeli 22 so prikazani: javnofinančni primanjkljaj uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja, popravki prevedbe po metodologiji ESR 95 ter v skladu z njo vrednost neto izposojanja.

Tabela 22: Prikaz javnofinančnega primanjkljaja uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja za leto 2008, predhodno 2009 in napoved za 2010 ter neto izposojanje sektorja države po metodologiji ESR 95

Postavka izkaza	**V mio. EUR**		
	2008	Predhodno 2009	Napovedi 2010
Javnofinančni presežek/primanjkljaj konsolidirane globalne bilance javnega financiranja (konsolidirani primanjkljaj državnega in občinskih proračunov, ZPIZ[1] in ZZZS[2])	- 99,68	-1.961,59	-1.988,01
V % od BDP[3]	0,3	5,6	5,5
Popravki za finančne posle	0,00	0,00	0,00
Obračunski popravki	-308,29	164,61	77,81
Primanjkljaj/presežek ostalih enot sektorja države	- 116,39	-78,56	-148,06
Drugi popravki	- 106,20	-39,70	-48,26
Neto posojanja (+)/neto izposojanje (-) sektorja države po metodologiji ESR 95 (primanjkljaj države)	-630,86	-1.915,24	-2.106,52
V % od BDP	1,7	5,5	5,8

Legenda: [1]ZPIZS = Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje; [2]ZZZS = Zavod za zdravstveno zavarovanje; [3]BDP = bruto družbeni proizvod

Vir: Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, 2010, povzeto:
Tabela 3: Presežek/Primanjkljaj konsolidirane globalne bilance javnega financiranja po denarnem toku in neto posojanje (+) / neto izposojanje (-) institucionalnih enot sektorja država po metodologiji ESA 95str. 5.

Sistem javnih financ v Republiki Sloveniji temelji na metodologiji Mednarodnega denarnega sklada iz leta 1986 in spremljanju javnofinančnih tokov skozi štiri blagajne javnega financiranja, zato po ugotovitvah Računskega sodišča RS v omenjenem poročilu (2009, str. 76) ni mogoče neposredno primerjati kategorije neto izposojanja sektorja države po metodologiji ESR 95 s primanjkljajem blagajn javnega financiranja po nacionalni metodologiji. Razlike so v zajetju institucionalnih enot, načinu vrednotenja kategorij in klasifikaciji posameznih kategorij. Iz metodoloških pojasnil poročila o primanjkljaju in dolgu države (2010, str. 19–20) povzemamo, da je treba pri prevedbi narediti štiri temeljne vrste popravkov:

1. popravke za finančne transakcije;
2. obračunske popravke;
3. vključitev primanjkljaja/presežka institucionalnih enot, ki niso zajete v bilancah javnega financiranja;
4. druge popravke.

V Tabeli 23 je po metodologiji ESR 95 prikazano stanje uskupinjenega (konsolidiranega) dolga države.

Tabela 23: Stanje uskupinjenega (konsolidiranega) dolga države po podsektorjih za leto 2008, predhodno 2009 in napoved za 2010 po metodologiji ESR 95

Postavka izkaza	**V mio. EUR**		
	2008	Predhodno 2009	Napovedi 2010
Celotni konsolidirani dolg države	8.388,77	12.518,94	14.496,88
Enote centralne države	8.299,81	12.182,42	13.937,37
Enote lokalne države	353,62	519,59	622,54
Skladi socialnega zavarovanja	2,66	2,50	72,70
Konsolidacija dolga med podsektorji države	267,32	185,57	135,72
Celotni konsolidirani dolg države v % od BDP	22,6	35,9	39,8

Vir: Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, 2010, povzeto:
Tabela 2: Stanje konsolidiranega dolga države po podsektorjih po metodologiji ESA 95, str. 4.

Napovedi za leto 2010 kažejo, da se bo uskupinjeni (konsolidirani) dolg države približal dvojni vrednosti uskupinjenega (konsolidiranega) dolga iz leta 2008. Medtem ko neto izposojanje sektorja države že v letu 2009 presega Maastrichtske kriterije, bo dolg države tudi v letu 2010 po napovedih še uspelo obdržati pod to mejo.

3.6 Ocena uskupinjenja (konsolidacije) oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami

Letno poročanje o porabi proračunskih sredstev je v slovenskem javnem sektorju v primerjavi s predstavljenimi mednarodnimi državnimi statističnimi in računovodskimi modeli večplastno modificirano. Priprava zaključnega računa (državnega, občinskih) proračuna je ločena od priprave letnih poročil proračunskih uporabnikov, obe vrsti poročanja pa sta ločeni od poročila o uskupinjenem (konsolidiranem) premoženju države in občin, in sicer z vidika zavezancev, po vsebini in obsegu, kajti izvedbeni akti, po katerih se poročila pripravljajo na dva načina, so različni. Brez izrecnih nacionalnih predpisov se pripravlja še uskupinjena (konsolidirana) globalna bilanca javnega financiranja, po evropskem pravnem redu pa poročilo o primanjkljaju in dolgu države.

Z vidika vključevanja oseb javnega prava v letno poročanje na ravni (splošnega) sektorja države ugotovimo:

1. Za nobeno obliko uskupinjenega (konsolidiranega) poročila za (splošni) sektor države navedba oseb javnega prava ni izrecno določena. Najbolj popolno je navedeno število institucionalnih enot po vrstah oseb javnega prava, vključenih v posamezni podsektor sektorja države, v poročilu o primanjkljaju in dolgu države,

taksativno pa tudi te niso navedene in njihovo število se od poročila do poročila spreminja.[63]

2. Netržnih nepridobitnih organizacij (sistem GFS 2001) oz. netržnih javnih proizvajalcev (ESR 95), ki jih pretežno obvladuje/nadzira in financira država, vsa uskupinjena (konsolidirana) poročila ne vključujejo v celoti, med vključenimi pravnimi osebami pa tudi ni javnih gospodarskih zavodov in javnih podjetij. Slovenska odškodninska družba in Kapitalska družba sta npr. vključeni le v poročilo o primanjkljaju in dolgu države, kar zahteva evropski pravni red.

Z vidika izvedbenih aktov za pripravo poročil (splošnega) sektorja države se splošni del zaključnega računa proračuna (države, občin) pripravlja po navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, medtem ko osebe javnega prava, torej tudi neposredni uporabniki proračunov, pripravljajo letna poročila po pravilniku o sestavljanju letnih poročil.[64]

V čem je razlika?

1. Z računovodskega vidika obstajata dva računovodska izkaza: izkaz prihodkov in odhodkov ter bilanca stanja, ki z obveznimi prilogami sestavljata računovodsko poročilo.
2. Splošni del (državnega, občinskega) proračuna obsega tri »račune« in izkazuje celotni izid – presežek prihodkov/odhodkov nad odhodki/prihodki,[65] celotno razliko med prejetimi in danimi posojili ter prodajo kapitalskih deležev in celotno čisto vrednost zadolževanja oz. odplačila dolga vključenih oseb javnega prava.
3. Z računovodskega vidika vključuje splošni del zaključnega računa en računovodski izkaz, tj. izkaz (bilanco) prihodkov in odhodkov, povsem enakovredno pa izkaz finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja, ki sta računovodsko sicer le obvezni prilogi.
4. V primerjavi s splošnim delom zaključnega računa (državnega, občinskega) proračuna so osebe javnega prava za namene priprave letnih poročil na novo uskupinjene (konsolidirane), iz neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v druge in določene uporabnike enotnega kontnega načrta, pri čemer določeni uporabniki dodatno izkažejo svoj poslovni izid tudi na podlagi nastanka dogodka.

Kaj predstavljajo ta izhodišča za pripravo uskupinjenih (konsolidiranih) poročil (splošnega) sektorja države?

---

[63] Npr. aprila 2009 je bilo v centralni državi 536 in v lokalni 2.153 institucionalnih enot (Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, april 2009, str. 17), aprila 2010 pa so te številke znašale 540 in 2.152 (Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, april 2010, str. 17); v poročilih iz oktobra 2009 in oktobra 2008 ti podatki niso objavljeni.

[64] Čeprav bi iz navedbe v nazivu predpisa pričakovali, da se letna poročila sestavljajo tudi za proračune, tega ne moremo potrditi, kajti za proračune se sestavljajo zaključni računi proračunov.

[65] Dejansko gre za prejemke in izdatke.

1. Uskupinjena (konsolidirana) globalna bilanca javnega financiranja, ki naj bi predstavljala popolno, krovno računovodsko poročilo (splošnega) sektorja države, ni utemeljena. Za njeno predstavljanje ni zakonskih podlag, kar je potrjeno tudi v revizijskem poročilu Računskega sodišča RS o javnem dolgu Republike Slovenije v obdobju od leta 2003 do leta 2006 (2009, str. 17). Ni računovodski izkaz, ni predmet redne revizije Računskega sodišča RS in je ne sprejema Državni zbor RS. Njene sheme predstavljajo uskupinjeni (konsolidirani) tok štirih blagajn javnega financiranja, za katerega metodološki pristop ni predstavljen.
2. Za obračun primanjkljaja in dolga države po metodologiji ESR 95 na podlagi poslovnih dogodkov je potrebna prevedba računovodskih postavk denarnega toka v nacionalnih izkazih, zato se opravijo popravki. Zaradi metodoloških razlik neposredna primerjava neto posojanja/izposojanja sektorja države po metodologiji ESR 95 s presežkom/primanjkljajem blagajn javnega financiranja v nacionalni uskupinjeni (konsolidirani) globalni bilanci javnega financiranja ni mogoča.
3. Edini nacionalni predpis za uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek je pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, ki ni računovodski izkaz, ampak akt države. Bilance stanja, ki so v vseh sistemih, tudi v slovenskem, na ravni individualnih oseb javnega prava računovodski izkazi, za pripravo uskupinjene (konsolidirane) premoženjske bilance države in občin predstavljajo le osnovo, iz katere se v uskupinjanje (konsolidacijo) vključujejo samo določeni podatki. Z vidika vključevanja oseb javnega prava bilance stanja pripravljajo drugi in določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, premoženjsko bilanco pa proračunski uporabniki državnega in občinskih proračunov ter skladi socialnega zavarovanja. Uskupinjena (konsolidirana) premoženjska bilanca države in občin ne izkazuje postavke čiste vrednosti sredstev/dolga države, temveč sledi skrajšani shemi bilance stanja, v kateri je dolg »nerazkrit« med dolgoročnimi finančnimi obveznostmi. V Državni zbor RS se predloži vsaki dve leti, Računsko sodišče RS pa je v času svojega obstoja še ni revidiralo.

3.7 Zaključne ugotovitve

Izpolnitev potrebe po mednarodni primerljivosti državnih statistik je že v šestdesetih letih prejšnjega stoletja udejanjil sistem nacionalnih računov, izdan leta 1968, ki mu je sledila evropska verzija, leta 1986 pa tudi prvi mednarodni priročnik Mednarodnega denarnega sklada za namene državne finančne statistike. Razvoju nove ideologije v poslovodenju javnih financ konec osemdesetih let prejšnjega stoletja, ki sta ga spodbudila potreba po večji učinkovitosti, gospodarnosti in preglednosti porabe proračunskih sredstev ter prenos poslovodskih znanj iz zasebnega v javni sektor, so v devetdesetih letih sledile tudi spremembe v mednarodnih podlagah državnih statistik: leta 1993 je bil prenovljen sistem nacionalnih računov, ki sta mu sledila leta 1995 evropska verzija in leta 2001 novi priročnik za namene državne finančne statistike. Temelji vseh treh sistemov so enaki:

- razdelitev nacionalnih gospodarstev na pet institucionalnih sektorjev;[66]
- vključevanje štirih podsektorjev v (splošni) sektor države;[67]
- v sektor države se poleg pravnih oseb, ki primarno izvajajo izvršilno oblast, vključujejo tudi netržne nepridobitne organizacije (sistem GFS 2001) oz. netržni javni proizvajalci (ESR 95), ki jih pretežno obvladuje/nadzira in financira država, pri čemer obvladovanje/nadzor pomeni sposobnost oz. možnost določanja splošnih usmeritev, programov in poslovodstev;
- oblikovanje tokov z izidom čistega posojanja/izposojanja sredstev;
- oblikovanje stanj z izidom čiste vrednosti sredstev/dolga.

Mednarodnim državnim statističnim modelom po letu 1993, katerih jedro zajemanja podatkov temelji na nastanku dogodka, v začetku novega stoletja sledijo industrijsko najbolj razvite države OECD-ja, ki so se odločile za prehod z računovodenja na podlagi denarnega toka na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov. Uskupinjevanje (konsolidacija) njihovih letnih državnih računov obsega popolne računovodske izkaze, v katerih so uskupinjene (konsolidirane) v zakonih določene in taksativno naštete osebe javnega prava posameznih nacionalnih sektorjev, usklajeno z načinom vključevanja institucionalnih enot v sektorsko delitev nacionalnih gospodarstev. Med njimi so tudi netržne nepridobitne organizacije oz. netržni javni proizvajalci, ki jih država le obvladuje ali/in pretežno financira. Računovodenje v teh državah izvajajo osebe javnega prava po splošno sprejetih nacionalnih računovodskih usmeritvah, katerih osrednji del so računovodski standardi, enakovredni MRS, ki vključujejo posebnosti javnega sektorja, kot jih določajo IPSAS. Uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze države revidira vrhovna državna revizijska institucija in sprejme parlament.

V slovenskem okolju prikazovanju uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja manjka zakonska in strokovna utemeljenost; ne z vidika vključevanja oseb javnega prava ne z vidika prikazovanja stanja uskupinjene (konsolidirane) čiste vrednosti sredstev/dolga pa kljub pravno utemeljenemu aktu ni popolna uskupinjena (konsolidirana) premoženjska bilanca države in občin. Popolnost poročanja do ravni (splošnega) sektorja države v slovenskem prostoru bi zagotavljali šele obe omenjeni uskupinjeni (konsolidirani) poročili, prevrednoteni v uskupinjena (konsolidirana) računovodska izkaza na preizkušenih strokovnih temeljih računovodske doktrine.

[66] Nefinančne družbe, finančne družbe, splošni sektor države, nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva, gospodinjstva.
[67] Centralna država, pokrajinska uprava, lokalna uprava in skladi socialne varnosti.

4 POSTOPEK USKUPINJENJA (KONSOLIDACIJE) RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V USKUPINJENA (KONSOLIDIRANA) RAČUNOVODSKA POROČILA OSEB JAVNEGA PRAVA

4.1 Postopki uskupinjanja (konsolidacije) računovodskih izkazov ob računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov

Uskupinjanje (konsolidacija) se opravi zaradi predstavljanja skupinskih računovodskih izkazov skupine podjetij, med katerimi eno, ki je obvladujoče, obvladuje druga v skupini, ki so odvisna.[68] Za takšno skupino MRS 27 – Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (Uredba komisije (ES) 1126, 2008, str. 156), na tej podlagi pa tudi istoimenski IPSAS 6 – (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 181) in slovenski računovodski standardi (Uvod – Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih, 2006, str. 15), predvidi združevanje računovodskih izkazov obvladujočega in odvisnih podjetij. IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi posebej določa, da se uporablja za pravne osebe, ki vodijo računovodstvo na podlagi poslovnih dogodkov (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 187), torej za osebe javnega prava, ki po IPSAS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov pripravljajo popolne računovodske izkaze, tj. bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz sprememb v kapitalu in izkaz denarnih tokov.

Ker je treba skupino konsolidiranih pravnih oseb predstaviti, kot da gre za eno samo pravno osebo, je treba izvesti nekatere postopke, kot določa IPSAS 6 (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2007, str. 198–200):

1. potrebno je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega in odvisnih oseb javnega prava, kar se opravi od postavke do postavke tako, da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov;
2. treba je ugotoviti knjigovodsko vrednost finančne naložbe (angl. *investment*) obvladujoče osebe javnega prava v vsaki odvisni in delež obvladujoče osebe javnega prava v kapitalu vsake odvisne ter jih izločiti;
3. treba je ugotoviti stanja (angl. *balances*), posle (angl. *transactions*), prihodke (angl. *revenues*) in odhodke (angl. *expenses*) med osebami javnega prava znotraj skupine ter jih v celoti izločiti;
4. za poročevalsko obdobje se v presežku (angl. *surplus*) ali v primanjkljaju (angl. *deficit*) ugotovijo manjšinski deleži odvisnih konsolidiranih oseb javnega prava;
5. manjšinski deleži odvisnih konsolidiranih oseb javnega prava v kapitalu se ugotovijo ločeno od deležev obvladujoče osebe javnega prava;
6. manjšinske deleže v konsolidirani bilanci stanja je treba izkazati ločeno od dolgov in kapitala obvladujoče osebe javnega prava;

[68] Podrobno o vplivu obvladujoče osebe na odvisne v skupini v poglavju 3.3 Uskupinjenje (konsolidacija) oseb javnega prava po IPSAS.

7. računovodski izkazi, ki vstopajo v konsolidacijo, naj bodo pripravljeni na isti dan, v nobenem primeru pa naj ne bo med datumi poročanja časovna razlika večja od treh mesecev, pri čemer se ob takšni razliki opravijo prilagoditve za učinke pomembnih poslov;
8. pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov se uporabljajo iste računovodske usmeritve, če pa to ni mogoče, je treba takšno dejstvo razkriti.

4.2 Metoda uskupinjanja (konsolidacije) bilančnih postavk oz. podatkov iz bilanc stanja v slovenskem javnem sektorju

Osebe javnega prava v slovenskem javnem sektorju ne pripravljajo popolnih računovodskih izkazov,[69] pričakovano, tudi postopek konsolidacije ne more slediti (mednarodnim) računovodskim standardom. Edina predpisana metodologija konsolidacije bilančnih postavk proračunskih uporabnikov v Republiki Sloveniji je določena s pravilnikom o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin (v nadaljevanju: pravilnik). Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin je po 93. členu zakona o javnih financah akt vlade, ne računovodski izkaz. S predpisano metodologijo in po 29. členu zakona o računovodstvu se konsolidacija opravi na podlagi »podatkov iz bilanc stanja« in ne na podlagi popolnih računovodskih izkazov. Metodologija opredeli, da je namen prikazovanja konsolidirane premoženjske bilance države in občin prikazati tako vrednost finančnega in stvarnega premoženja v lasti države in občin kot tudi vrednost obveznosti, ki jih imajo država in občine do drugih domačih in tujih poslovnih strank. Državnemu zboru je po 94. členu zakona o javnih financah predložena le vsaki dve leti ob zaključnem računu državnega proračuna. Zadnjič je bila predložila za stanje na dan 31. 12. 2007, tako bo naslednjič predložena za stanje na dan 31. 12. 2009 (Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2008, 2009, str. 4).

Z metodologijo so določeni postopki za pripravo:

1. premoženjskih bilanc posrednih uporabnikov proračuna,
2. premoženjskih bilanc neposrednih uporabnikov proračuna,
3. premoženjske bilance Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
4. premoženjske bilance Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
5. premoženjskih bilanc občin,
6. premoženjske bilance države ter
7. konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

Metodološko se konsolidacija podatkov iz bilanc stanja oseb javnega prava v konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin izvede na treh ravneh, dopolnitev pravilnika v letu 2009 (Uradni list RS št. 10-336/2009, 2009, 2a člen) pa na novo določi, da se opravi na

[69] Podrobneje o tem v poglavju 2.7 – Računovodski izkazi oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju.

podlagi računalniške obdelave, po objavljenih navodilih na spletni strani ministrstva za finance.

Na prvi ravni po šestem in sedmem členu pravilnika:

1. posredni uporabniki občinskih in državnega proračuna pobotajo terjatve in obveznosti s posrednimi in neposrednimi uporabniki znotraj proračuna, občinskim oz. državnim proračunom in drugimi posrednimi uporabniki občinskih oz. državnega proračuna, razen obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, za razliko med terjatvami in obveznostmi pa posredni uporabniki v svoji premoženjski bilanci povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje;
2. posredni uporabniki občinskih in državnega proračuna medsebojno pobotajo tudi pasivne in aktivne kratkoročne časovne razmejitve, razen zneska vrednostnic, za razliko pa prav tako povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje;
3. javni skladi, ki jih je ustanovila občina ali država, poleg navedenega medsebojno pobotajo tudi neplačane prihodke in odhodke, za razliko pa prav tako povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, če pa je skupni znesek, za katerega bi morali zmanjšati obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, večji od zneska te obveznosti, zmanjšajo za znesek, ki presega to obveznost, najprej splošni sklad, za preostali del presežka pa sklad namenskega premoženja v javnih skladih, če sta ta dva sklada oblikovana;
4. javni zavodi, ki imajo oblikovan sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za razlike med terjatvami in obveznostmi zaradi pobota ter za razlike med pasivnimi in aktivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami zmanjšajo ali povečajo ta sklad.

Na prvi ravni po devetem in desetem členu pravilnika:

1. neposredni uporabniki občinskih in državnega proračuna pobotajo terjatve in obveznosti s posrednimi in neposrednimi uporabniki znotraj proračuna, občinskim oz. državnim proračunom in drugimi neposrednimi uporabniki občinskih oz. državnega proračuna, neposredni uporabniki državnega proračuna pa tudi z Zavodom za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije, razen terjatev in obveznosti za sredstva, dana oz. prejeta v upravljanje, za razliko med terjatvami in obveznostmi pa neposredni uporabniki v svoji premoženjski bilanci povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje;
2. neposredni uporabniki občinskih in državnega proračuna medsebojno pobotajo tudi pasivne in aktivne kratkoročne časovne razmejitve, razen zneska vrednostnic, za razliko pa prav tako povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje;
3. neposredni uporabniki občinskih in državnega proračuna medsebojno pobotajo tudi neplačane prihodke in odhodke, za razliko pa prav tako povečajo ali zmanjšajo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje;

4. če je razlika pri pobotu, s katero neposredni uporabniki povečujejo obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, večja od zneska te obveznosti, zmanjšajo za preostali del te razlike splošni sklad, če ga imajo oblikovanega.

Pred konsolidacijo na drugi ravni se po štirinajstem in sedemnajstem členu pravilnika:

1. pobotajo terjatve in obveznosti med občinskim oz. državnim proračunom ter posrednimi in neposrednimi uporabniki občinskega oz. državnega proračuna, razen terjatev za sredstva, dana v upravljanje, za razliko pa se zmanjša ali poveča splošni sklad občine oz. države; prav tako se pobotajo terjatve in obveznosti med državnim proračunom in Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter med državnim proračunom in Zavodom za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije;
2. medsebojno se pobotajo v občinskem oz. državnem proračunu izkazane pasivne in aktivne kratkoročne časovne razmejitve, razen zneska vrednostnic, ter neplačani prihodki in odhodki, za razliko pa se poveča ali zmanjša splošni sklad občine oz. države.

Na drugi ravni se po petnajstem in osemnajstem členu pravilnika:

1. v okviru istega proračuna občine in države pobotajo terjatve in obveznosti za sredstva, dana oz. prejeta v upravljanje, razen terjatev za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem, ki so izkazane v občinskih proračunih oz. državnem proračunu in (že) v premoženjskih bilancah, ki se vključujejo v premoženjske bilance občin oz. premoženjsko bilanco države, za razliko pa se poveča ali zmanjša splošni sklad občine oz. države;
2. pobotajo zneski naložb v namensko premoženje, preneseno javnim skladom oz. preneseno v last drugim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti, z zneski skladov premoženja v javnih skladih in drugih pravnih osebah javnega prava, ki so v njihovi lasti, izkazani v občinskem oz. državnem proračunu in (že) v premoženjskih bilancah posrednih in neposrednih uporabnikov, ki se vključujejo v premoženjsko bilanco občine oz. države, za razliko pa se poveča ali zmanjša splošni sklad občine oz. države.

Po tako opravljenih konsolidacijskih postopkih se premoženjska bilanca občine sestavi kot zbirna premoženjska bilanca občinskega proračuna in ožjih delov občine ter iz podatkov iz premoženjskih bilanc neposrednih in posrednih uporabnikov občinskega proračuna. Premoženjska bilanca države se po opravljenih konsolidacijskih postopkih na drugi ravni sestavi kot zbirna premoženjska bilanca državnega proračuna ter iz podatkov iz premoženjskih bilanc neposrednih in posrednih uporabnikov državnega proračuna, premoženjske bilance Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in premoženjske bilance Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Na tretji ravni se po dvajsetem členu pravilnika:

1. pobotajo terjatve in obveznosti med občinami in državo, ki so (že) izkazane v premoženjskih bilancah države in občin, razlika pa poveča ali zmanjša splošni sklad države.

Premoženjska bilanca države in občin se nato sestavi kot zbirna bilanca iz podatkov premoženjskih bilanc države in občin.

Tabela 24: Shema konsolidirane premoženjske bilance države in občin

Opis postavke premoženjske bilance	**Znesek (EUR)**	
Aktiva	**Tekoče leto**	**Predhodno leto**
Sedanja vrednost neopredmetenih sredstev Sedanja vrednost nepremičnin Sedanja vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev Terjatve za sredstva, dana v upravljanje Zaloge Dolgoročne finančne naložbe Dolgoročno dana posojila in depoziti Dolgoročne terjatve iz poslovanja Denarna sredstva Kratkoročne terjatve		
Celotna aktiva		
Pasiva		
Splošni sklad Rezervni sklad Dolgoročno prejeta posojila Dolgoročne obveznosti iz poslovanja Kratkoročne obveznosti		
Celotna pasiva		

Vir: Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin: Priloga 9 – Metodologija za izpolnitev obrazca konsolidirana premoženjska bilanca države in občin.

Shema konsolidirane premoženjske bilance države in občin v primerjavi s shemo bilance stanja, kot predpiše metodologija, vsebuje le določene podatke bilance stanja. Sredstva so izkazana po sedanji vrednosti, konsolidiranih postavk aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev ter neplačanih prihodkov in odhodkov ni več in tudi izid poslovanja obračunskega obdobja se ne predstavlja.

4.3 Ugotovitev (identifikacija) bilančnih postavk kot pogoj za začetek postopka uskupinjanja (konsolidacije)

V slovensko metodološko navodilo o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin je vgrajena zahteva, da razlika, ki nastane v postopku pobota terjatev in obveznosti, danih in prejetih sredstev v upravljanje ter naložb v namensko premoženje in skladov namenskega premoženja, pri osebah javnega prava povečuje ali zmanjšuje:

1. obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, pri posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikih ter javnih skladih;
2. sklad namenskega premoženja oz. splošni sklad v javnih skladih in sklad premoženja v drugih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti;
3. splošni sklad občin in države.

V idealnih razmerah so medsebojne terjatve in obveznosti izkazane v enaki višini, se medsebojno pobotajo in izločijo. Vendar zelo verjetno nastanejo med njimi tudi razlike. V literaturi so razlike, ki nastanejo pri konsolidaciji terjatev in obveznosti, razdeljene na dve skupini (Vrankar, 1995, str. 97–98):

1. Neprave razlike so posledica napak. Izvirajo iz napačnih knjiženj, časovno neusklajenih obračunov poslovnih dogodkov ali časovno različnih knjiženj. »Te razlike so večinoma posledice napak, kakršnih urejeno računovodenje ne bi smelo zagrešiti.« Pri konsolidiranju je treba te napake odpraviti in zagotoviti prikaz stanja, kakršno bi bilo, če napak ne bi bilo. »Nepravim razlikam se je mogoče izogniti z dobro organizacijo in izpeljavo uskladitve terjatev in obveznosti med podjetji v skupini.«
2. Prave razlike niso posledica napak, ampak uporabe različnih načinov vrednotenja sredstev in obveznosti, ki jih je treba spoštovati pri pripravi računovodskih izkazov, ali npr. uporabe različnih deviznih tečajev na dan knjiženja in na dan 31. 12.

V konsolidacijskem postopku se preko izkaza uspeha odpravljajo samo tiste razlike, ki so nastale v obravnavanem obračunskem obdobju, kajti prenesene razlike iz prejšnjih let so že v preteklosti vplivale na izid, zato je treba zaradi strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka v tekočem poslovnem letu upoštevati le spremembo razlik.

Odprava pravih razlik (Slovenski računovodski standard 5 – Terjatve, 2006, str. 5) »lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov in uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.«

Postavke in protipostavke, ki se pobotajo v postopku konsolidacije, je torej predhodno treba ugotoviti. Postavki terjatve je treba poiskati identično protipostavko obveznosti. Konsolidirani računovodski izkaz ne sme vsebovati nepravih razlik, obstoj pravih razlik pa lahko vpliva na uskupinjeni čisti dobiček periodičnega obdobja.

Za osebe javnega prava so računovodske usmeritve, ki se nanašajo na vrednotenje terjatev in obveznosti, enotno predpisane s pravilnikom o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava ter pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Z vidika enotnosti uporabe pravil za vrednotenje terjatev in obveznosti je v konsolidacijskem postopku torej izključena možnost nastanka pravih razlik.

Iz predpisane metode konsolidacije v slovenskem javnem sektorju izhaja ugotovitev, da so razlike pri pobotu metodološko dopustne, preko treh ravni konsolidacijskega postopka pa vplivajo na spremembo splošnega sklada države.

Iz metodološkega navodila tudi izhaja, da se konsolidacija popolnih izvirnih podatkov, tj. podatkov, ki so izkazani neposredno v računovodskih izkazih bilanc stanja oseb javnega prava, ki vstopajo v konsolidacijo, opravi samo na prvi ravni konsolidacije, medtem ko na drugi in tretji ravni delno vstopajo v konsolidacijo podatki iz že izdelanih premoženjskih bilanc.

V Tabeli 25 prikazujemo shemo prve, druge in tretje ravni uskupinjevanja v premoženjsko bilanco države in občin na dan 31. 12. 2008 z vrednostnim prikazom stanja poslovne aktive in pasive, pobota in metodološkega popravka na vseh treh ravneh.

V Tabeli 26 nato prikazujemo, kako metodološki popravek, prikazan v Tabeli 25, vpliva na stanje splošnega sklada države.

Tabela 25: Shema prve, druge in tretje ravni uskupinjenja KPBDO[1] na dan 31. 12. 2008 (v EUR)

KPBDO	Aktiva	Pasiva
Stanje iz poslovnih knjig	40.836.547.120	40.836.547.120
1. raven: metodološki popravek	**1.219.794.873**	**1.183.586.769**
1. raven: pobot	2.292.048.110	2.328.256.214
Stanje na 1. ravni	37.324.704.137	37.324.704.137
2. raven: metodološki popravek	**-11.081.474**	**-208.644.627**
2. raven: pobot	5.854.318.639	6.051.881.792
Stanje na 2. ravni	31.481.466.972	31.481.466.972
3. raven: metodološki popravek	**0**	**35.650.816**
3. raven: pobot	212.104.670	176.453.854
Stanje na 3. ravni	31.269.362.302	31.269.362.302

Legenda: [1] KPBDO = konsolidirana premoženjska bilanca države in občin.

Vir: Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2008, št. 41005-3/2009/4 z dne 24. junij 2009, str. 7–8.

Tabela 26: Prikaz vpliva metodološkega popravka na splošni sklad države na dan 31. 12. 2008 (v EUR)

Zš.	KPBDO[1]	Aktiva	Pasiva
1	Stanje vseh občin – 2. raven konsolidacije	9.031.645.413	9.031.645.413
2	Splošni sklad vseh občin		8.015.449.128
3	Stanje države – 2. raven konsolidacije	22.449.821.559	22.449.821.559
4	Splošni sklad države		13.223.263.065
5	Stanje vseh občin in države – 3. raven konsolidacije	31.269.362.302	31.269.362.302
6	Splošni sklad vseh občin + splošni sklad države – 3. raven konsolidacije		21.203.061.377
7	- Splošni sklad vseh občin (2)		- 8.015.449.128
8	- Splošni sklad države (4)		- 13.223.263.065
9	**= 3. raven: metodološki popravek**		**= 35.650.816**
	Ali		
10	∑ Stanje vseh občin + Stanje države (1 + 3)	∑ 31.481.466.972	∑ 31.481.466.972
11	- Stanje na 3. ravni (5)	- 31.269.362.302	- 31.269.362.302
12	= 3. raven: pobot aktiva	= 212.104.670	
13	**+ 3. raven: metodološki popravek**		**+ 35.650.816**
14	= 3. raven: pobot pasiva		+ 176.453.854
15	= 3. raven: pobot aktiva		= 212.104.670

Legenda: [1] KPBDO = konsolidirana premoženjska bilanca države in občin.

Vir: Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2008, št. 41005-3/2009/4 z dne 24. junij 2009, povzeto iz Tabele št. 3, str. 8– 9, Tabele št. 8, str. 19–20 in Tabele št. 18, str. 39–40; lastni vir: povzeto iz Tabele 25: Shema prve, druge in tretje ravni uskupinjenja KPBDO[1] na dan 31. 12. 2008 (v EUR).

Iz podatkov v poročilu o konsolidirani premoženjski bilanci države in občin na dan 31. 12. 2008, predstavljenih v Tabeli 25 in Tabeli 26, je tudi vrednostno razvidno, da metodološki popravek na tretji ravni v vrednosti 35.650.816 EUR predstavlja razliko med pobotom na strani aktive, torej terjatvami, in pobotom na strani pasive, torej obveznostmi. To isto razliko je mogoče ugotoviti tudi kot razliko vsote splošnih skladov vseh občin in splošnega sklada države v premoženjskih bilancah na drugi ravni, zmanjšane za splošni sklad, ki je prikazan na tretji ravni v konsolidirani premoženjski bilanci države in občin.

Dodatno smo na odgovorno ministrstvo naslovili vprašanje, kaj pojmujejo kot »metodološki popravek« v poročilu o konsolidirani premoženjski bilanci države in občin na dan 31. 12. 2008 (2009, str. 7). Z dopisom (Odgovor za posredovanje podatkov premoženjskih bilanc za potrebe doktorata, št. 479-32/2009/1 z dne 6. 11. 2009) so nas seznanili: »Ker smo želeli preverjati, ali so razlike v pobotu v skladu z opredelitvijo nepravih uskupinjevalnih razlik po slovenskih računovodskih standardih (točki 5.36 in 11.27), smo za stanje na dan 31. 12. 2008:

1. izločili iz celotnega pobota t. i. čisti pobot, tj. pobot terjatve in obveznosti med proračunskimi uporabniki; ostali del pobota, kot ga opredeljuje PKPBDO,[70] pa imenujemo metodološki popravek;

[70]PKPBDO = Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

2. in posredovali razlike pri čistem pobotu proračunskim uporabnikom (z navedbo nasprotne stranke, konto - para in zneska razlike) s prošnjo, da preverijo razlike in nam vzroke sporočijo.

Predvidevamo, da bomo naslednje razlike pri čistem pobotu posredovali proračunskim uporabnikom za stanje na dan 31. 12. 2009.«

Z »metodološkim popravkom« oz. »ostalim delom pobota«, z metodološko dopustnimi nepravimi razlikami, ki v konsolidirani premoženjski bilanci države in občin vplivajo na vrednost splošnega sklada države, je pripravljavec konsolidirane premoženjske bilance države in občin potrdil obstoj teh razlik.

4.4 Notranji kontrolni sistem v računovodski funkciji

Na zahtevano preglednost poročil o izvajanju proračuna opozarjata Joumard in Kongsrud (2003, str. 207–208). Poudarjata, da je pomemben element preglednosti proračuna računovodski sistem, ki naj zagotavlja kolikor mogoče točna in pravočasna poročila. V nekaterih državah podatki o javnih financah na lokalni ravni časovno zaostajajo za centralno ravnijo ali z njo niso usklajeni, kar povzroča težave pri konsolidiranju in uporabi učinkovitih kontrol. Priporočata sprejetje meril za izboljšanje kakovosti razpoložljivih podatkov v vseh sektorjih države, za katere bi morala biti ključnega pomena preglednost.

Pri izkazovanju finančnih obveznosti splošnega sektorja države je treba pravilno konsolidirati finančna sredstva in obveznosti znotraj tega sektorja. Obveznosti centralne države, ki se istočasno izkazujejo kot sredstva na lokalni ravni, se konsolidirajo, ker dejansko niso sredstva ali obveznosti splošnega sektorja države kot celote, ampak le prenos iz centralne države na lokalno raven, torej prenos znotraj splošnega sektorja države. Mnogi nacionalni statistični uradi uporabljajo pri evidentiranju sredstev in obveznosti kombiniran način računovodenja na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov. Načelno postavke dolga ne vključujejo prihodnjih obveznosti npr. za pokojnine, pogojne stroške zdravstvenega zavarovanja in odložene davke. Tudi kjer so obveznosti splošnega sektorja države jasno opredeljene in izmerjene, so finančna sredstva države pogosto težje natančno merljiva, še posebej, če 100-odstotno vključujejo sredstva državnih podjetij, za katera ne obstaja tržna cena, ali če vključujejo t. i. mehke kredite z visoko stopnjo tveganja, da ne bodo vrnjeni (Note on the Calculation of Consolidated Gross and Net Debt of the General Government Sector, 2001, str. 1–2).

Zaradi večje preglednosti in jasnosti pri pripravi konsolidiranih državnih računovodskih izkazov je npr. vlada Nove Zelandije sprejela posebne usmeritve, ki jih je treba upoštevati (Eliminations Framework for the Financial Statements of the Government under NZ IFRS, 2007, str. 2) pri ugotavljanju in razlikovanju poslov, tokov in stanj med različnimi osebami javnega prava ter njihovem financiranju in vrednotenju znotraj skupine.

V težnji po preglednem poročanju je korak naprej naredila Evropska komisija v predpristopnih pogajanjih, ko je od držav kandidatk zahtevala uvedbo postopkov, ki povečujejo pregledno, učinkovito in gospodarno porabo evropskih sredstev. Leta 1999 je v sodelovanju s SIGMO pripravila temelje oz. minimum institucionalnih zahtev za ključna področja javne uprave, vključno s finančnimi kontrolami, upoštevaje naslednje kriterije (Larsson & Stenbæk Madsen, 1999, str. 6):

1. jasno in razumljivo definiran sistem, načela in delovanje notranjih kontrol, vključno z mehanizmom notranje revizije;
2. ustrezen sistem notranjega kontroliranja in postopkov;
3. funkcionalno neodvisno notranjo revizijo s primerno kadrovsko zasedenostjo in področjem dela;
4. sposobnost preprečevanja nepravilnosti in vračanja izgubljenih sredstev zaradi ugotovljenih nepravilnosti ali malomarnosti.

Pod to, zunanjo zahtevo je v času predpristopnih pogajanj Madžarska uvedla naslednje izboljšave in novosti v svoj proračunski sistem (László, 1999, str. 16):

1. konsolidacijo proračunskih postavk, ki statistično obsega vse podsektorje sektorja države;
2. mesečna poročila o izvajanju proračuna in stanju denarnih sredstev zakladnice;
3. struktura javnega sektorja je bila poenostavljena z izločitvijo skoraj tretjine posebnih proračunskih skladov;
4. država je od centralne banke prevzela vlogo izposojevalca in v proračun prenesla zunanji dolg.

Predvsem v predpristopnih pogajanjih se je uvajal v javne sektorje držav kandidatk sistem notranjega revidiranja z zahtevano organizacijsko strukturo, odgovornostjo, funkcionalno neodvisnostjo, primernim mandatom in delovanjem po mednarodnih standardih za notranje revidiranje. Iz ocene SIGME (2004, str. 2) o vzpostavitvi notranjih kontrol v Romuniji izhaja, da so vzpostavili centralne preventivne notranje kontrole v računovodskem sistemu na finančnem ministrstvu, nato pa decentralizirano po institucijah, kjer zanje odgovarja vsak posamezni predstojnik v skladu s strokovnimi podlagami, ki jih pripravi finančno ministrstvo. Poročila SIGME o oceni napredka pri vzpostavljanju finančnih notranjih kontrol nad proračunskimi izdatki in z njimi doseženimi cilji v predpristopnih pogajanjih z državami kandidatkami za vstop v Evropsko skupnost, npr. za Albanijo (SIGMA, 2009), Kosovo (SIGMA, 2006) in Hrvaško (SIGMA, 2009), izkazujejo, kako velik pomen pripisuje Evropska komisija zagotavljanju notranjih kontrol v javnih sektorjih teh držav, saj ga pogojuje z vstopom v Skupnost.

V Sloveniji so vzporedno z nastankom revizijske stroke konec osemdesetih let, ki je formalnopravno temeljila na zahtevi po »oceni« zaključnega računa še v jugoslovanskem zakonu o računovodstvu, nastale tudi prve strokovne obrazložitve notranjih kontrol v podjetju, kot osnovni in najpomembnejši obliki kontroliranja v podjetju, ki je zato enako pomembno za vodstvo podjetja oziroma za organe upravljanja kot tudi za revizijo (Hočevar, 1991, str. 61). V času predpristopnih pogajanj v Evropsko skupnost je tudi

Slovenija morala zagotoviti določene standarde glede sistema notranjih kontrol pri porabi proračunskih sredstev. Pravno podlago je zagotovila z dopolnitvijo zakona o javnih financah, v katerem v 100. členu opredeli notranje kontrole kot sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti, sam sistem pa podrobneje zasnovala v izvedbenem aktu, pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. SIGMA v svojem poročilu poroča o oceni notranjih kontrol v Sloveniji (2001, str. 2) in opozori tudi na uporabo informacijskega sistema MFERAC[71] v ministrstvu za finance. Z njim je bilo vzpostavljeno evidentiranje obveznosti in plačil, osnova za računovodske aktivnosti, vključno z notranjimi kontrolami, ki jih je pa glede na oceno v poročilu mogoče še izpopolniti.

Richard (2002, str. 98–99) izpostavlja računovodski sistem ter postopke glede evidentiranja obveznosti in plačil, ki morajo biti prilagojeni sistemu plačil iz evropskih skladov, ter zahteve po pravočasnem, izčrpnem in zanesljivem poročanju, tudi o odmikih od sprejetega proračuna. Kot eno od osnovnih meril navaja uvedbo finančnih kontrol, vstavljenih v sistem poročanja, računovodenje po računovodskih standardih, revizijsko sled, ki jasno definira pooblastila in odgovornosti poslovodstva na različnih ravneh prejemanja evropskih sredstev, predhodne kontrole obveznosti, plačil, nabav in proračunskih prihodkov.

Vašiček (2001, str. 50–53) glede na način poročanja loči zunanji in notranji nadzor. Predmet notranjega nadzora je delovanje notranjih kontrol na različnih področjih, v okviru računovodske funkcije pa postavi predvsem naslednja kontrolna vprašanja:

- ali je zagotovljeno spremljanje vseh zakonskih sprememb, ki se nanašajo na področje računovodstva;
- ali vse spremembe v računovodskih evidencah odrejajo pristojne osebe;
- ali obstajajo priročniki, pravilniki ter notranji akti o natančnih postopkih evidentiranja poslov in o sestavljanju računovodskih izkazov;
- ali je zagotovljen nadzor nad delom ljudi v skladu s predpisanimi postopki;
- ali je z obdelavo podatkov zagotovljena avtomatska kontrola nad izvajanjem dvostavnega knjigovodstva;
- ali je zagotovljena kontrola izvirnih dokumentov;
- ali je zagotovljeno spremljanje poslov od izvirnih dokumentov do računovodskih izkazov;
- ali je zagotovljena kontrola popolnosti informacij v računovodskih izkazih?

[71] MFERAC je računovodski informacijski sistem na ministrstvu za finance.

5 RAZISKAVA STANJA IDENTIČNOSTI KONSOLIDIRANIH PODATKOV BILANC STANJA V PROCESU PRIPRAVE KONSOLIDIRANE PREMOŽENJSKE BILANCE DRŽAVE IN OBČIN V REPUBLIKI SLOVENIJI Z EMPIRIČNO PREVERITVIJO OBSTOJA IN DELOVANJA NOTRANJIH KONTROL

Osrednji pripomoček za vzpostavitev notranjih kontrol v javnih sektorjih držav so zagotovo smernice INTOSAI (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions*) za standarde notranjega kontroliranja, ki so nastale že leta 1992, na 17. kongresu vrhovnih revizijskih institucij v Seulu leta 2001 pa je bilo sklenjeno, da je smernice treba posodobiti v skladu z okvirom za notranje kontroliranje Odbora predstavnikov ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in poslovodenja, katerih skupni interes je razvoj standardnega kontrolnega modela COSO (angl. *Committee of Sponzoring Organisations of the Treadway Commission's integrated framework for internal control*). Notranje kontroliranje je po smernicah za standarde notranjega kontroliranja (2005, str. 6) opredeljeno kot celosten proces, ki ga je uveljavilo poslovodstvo z zaposlenci v organizaciji zato, da naslovi tveganja in ob prizadevanjih za uresničevanje poslanstva organizacije daje sprejemljivo zagotovilo, da bodo doseženi naslednji splošni cilji:

- urejeno, etično, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje;
- izpolnjevanje obveznosti predložitve obračunov;
- skladnost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi;
- varovanje sredstev pred izgubo, napačno uporabo in poškodbo.

Notranji kontrolni sistem po smernicah (2005, str. 13) sestavlja pet medsebojno značilno povezanih komponent:

1. kontrolno okolje,
2. ocena tveganja,
3. kontrolne aktivnosti,
4. informiranje in komuniciranje ter
5. spremljanje.

Aplicirati jih je mogoče na celotno organizacijo, posamezno organizacijsko enoto ter procese in aktivnosti.

Z našim tretjim raziskovalnim vprašanjem smo se vprašali, zakaj nastajajo razlike v pobotu pri pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. Za potrditev podhipoteze, da konsolidirana stanja, za katera prej ni vzpostavljen kontrolni sistem ali ta ne razkriva identifikacije bilančnih postavk in tako povečuje tveganja za nastanek nepravih razlik, smo z anketno raziskavo ugotavljali obstoj in delovanje notranjih kontrol po modelu COSO v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

5.1 Metodologija raziskave

5.1.1 Anketna raziskava

Raziskovanje, ki temelji na vzorcu populacije, je danes splošno sprejet pristop k zbiranju statističnih podatkov. Najpogosteje uporabljena oblika so anketne raziskave oz. raziskave z vzorčnimi anketami, ki se uporabljajo predvsem v marketinškem raziskovanju, odmevne so tudi javnomnenjske ankete (Kalton & Vehovar, 2001, str. 9).

Anketne raziskave se v zadnjih letih pri nas uporabljajo za proučevanja aktivnosti tudi v računovodski funkciji (Sabol, 2008, Rudež, 2007, Bernat & Brkič, 2006, Uratnik & Golob, 2006). Odločitev za uporabo anketne raziskave obstoja in delovanja notranjih kontrol v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin je temeljila predvsem na teh izhodiščih:

1. premoženjskih bilanc proračunski uporabniki ne pošiljajo Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve ter niso javno objavljene;
2. ankete so bile namenjene v izpolnitev strokovno najbolj usposobljeni skupini, tj. vodjem računovodsta, s čimer se je zmanjšalo tveganje neizpolnjenih anket zaradi neznanja;
3. pretežni del vprašanj v anketi je bilo možno oblikovati kot vprašanja zaprtega tipa, tj. vprašanja, na katera je bilo treba le izbrati enega od ponujenih odgovorov, kar je skrajšalo čas izpolnjevanja anket in čas obdelave rezultatov;
4. anketna raziskava je bila izvedena kot spletna anketa s spletnega naslova http://www.kwiksurveys.com, kar je prispevalo k učinkovitosti izvedbe raziskave, omejitev glede števila vprašanj in anketirancev ni bilo, ta pristop pa je zagotavljal tudi neposredni prenos rezultatov v programsko orodje Excell in SPSS[72] za namene statistične obdelave.

5.1.2 Vsebina ankete

Anketa je sestavljena iz uvodnega dela in razdeljena na pet delov tako, da sledi komponentam modela COSO.

1. Vprašanja *kontrolnega okolja* se nanašajo na obstoj notranjih navodil za delo v računovodstvu proračunskega uporabnika, izvajanje letnega popisa, način predpisanega usklajevanja terjatev in obveznosti ter na odgovorne osebe.
2. Z odgovori na vprašanja *ocene tveganj* anketiranec najprej odgovori, ali so v registru tveganj izpostavljena tudi tveganja v računovodski funkciji, torej tudi tveganja pri pripravi premoženjske bilance. V nadaljevanju anketiranec najprej za skupine kontov iz bilance stanja, ki so vključeni v premoženjsko bilanco,

[72] Podatki so bili obdelani v verziji Office Excell 2003 in v 17. verziji SPSS.

odgovori, ali imajo stanja, in če jih imajo, s stopnjo od 1 (nizko) do 3 (visoko) oceni tveganje, da znesek stanja terjatve, ki se konsolidira, ne bo enak paru zneska obveznosti pri drugem proračunskem uporabniku.

3. Vprašanja komponente *kontrolnih aktivnosti* so najbolj kompleksna. Na začetna vprašanja odgovarjajo vsi anketiranci. So zaprtega tipa in sprašujejo o uporabi identifikacijskih meril pri evidentiranju poslovnih dogodkov v analitičnih evidencah proračunskih uporabnikov, ki so bistvene za uspešno konsolidacijo terjatev in obveznosti. Sledi serija vprašanj odprtega tipa, ki anketirancem omogoča izražanje njihovih mnenj v zvezi z vzroki neuspešne konsolidacije. Ta serija vprašanj se zaključi z vprašanjem o obstoju sledi, ki razkriva razliko v pobotu na prvi ravni konsolidacije, če je ta razlika nastala. V nadaljevanju so vprašanja oblikovana ločeno za vsako od treh skupin proračunskih uporabnikov, ki konsolidirajo podatke iz bilance stanja v premoženjsko bilanco države in občin: na prvo skupino vprašanj odgovarjajo neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov ter proračuni, na drugo posredni proračunski uporabniki ter na tretjo javni skladi in druge osebe javnega prava, v katere je bilo preneseno namensko premoženje. Vsi trije sklopi vprašanj zaprtega tipa se nanašajo na obstoj sledi o točnih in popolnih knjigovodskih evidencah na skupinah kontov, značilnih za opredeljene tri skupine proračunskih uporabnikov.
4. Razen enega, ki sprašuje po mnenju anketiranca o potrebi po spremembah pravilnika o pripravi premoženjske bilance države in občin v letu 2009, se vprašanja zaprtega tipa v okviru komponente *informiranja in komuniciranja* nanašajo na obseg in kakovost informacij, ki jih zagotavlja programsko orodje, na uporabo teh informacij pri odločanju predstojnikov, na zadostnost izobraževanj glede priprave premoženjske bilance ter na primernost komunikacije pri potrjevanju terjatev in obveznosti, pa tudi vodstva z osebjem iz računovodstva.
5. Vprašanja *spremljanja* se nanašajo na odnos predstojnika do računovodskih in premoženjskih informacij ter na revidiranje le-teh.

V anketi je bilo upoštevano dejstvo, da se v premoženjsko bilanco na prvi ravni konsolidirajo podatki iz bilanc proračunskih uporabnikov. Na drugi ravni vstopajo v konsolidacijo delno, na tretji pa v celoti podatki iz premoženjskih bilanc, torej iz že izvedenih listin. Zato so anketna vprašanja usmerjena predvsem v zagotavljanje točnosti in popolnosti postavk bilanc stanja, torej v izvirnih listinah.

Anketo smo testirali v obdobju od 27. 12. 2009 do 7. 1. 2010. Testno so jo izpolnile računovodkinje posrednega proračunskega uporabnika s področja šolstva, občinskega proračuna ene največjih mestnih občin in enega največjih javnih zavodov v Sloveniji ter državni revizor. Testna verzija je bila dosegljiva na spodnjem spletnem naslovu: http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=MBNIL_7389a26e.

Po opravljenih testih je bila anketa vsebinsko nekoliko dopolnjena, in sicer:

1. v komponenti kontrolnega okolja za vprašanja, ki se nanašajo na število zaposlenih v računovodski funkciji in zavzemanje vodstva za kakovostne računovodske informacije;
2. v komponenti ocene tveganj za vprašanja, ki se nanašajo na register tveganj in tveganosti v računovodski funkciji;
3. v komponenti informiranja in komuniciranja za vprašanja, ki se nanašajo na uporabo računovodskih informacij pri odločitvah vodstva, in za vprašanja o izobraževanju;
4. v komponenti spremljanja za vprašanja, ki se nanašajo na notranje revidiranje.

Dopolnjeno anketo, ki smo jo naslovili na proračunske uporabnike, predstavljamo v PRILOGI 3.

5.1.3 Izhodišča za statistično obdelavo anket

5.1.3.1 Ciljno oblikovanje vprašanj v anketi

V statistični obravnavi predstavlja vsako vprašanje iskanje vrednosti oz. stanja spremenljivke. Npr. z vprašanjem »Ali ste v vaši organizaciji vzpostavili register tveganj?« sprašujemo o stanju registra tveganj, kar je statistična spremenljivka, ki ima lahko le dve možnosti: »da« ali »ne«. Oblikovali smo večino vprašanj zaprtega tipa, pri katerih smo poleg stanj »da« ali »ne« dopustili tudi odgovor »ne vem«. »Ne vem« ni možno stanje, ampak informacija, da računovodja nima vedenja o vprašani vsebini. Če bi bil delež teh odgovorov statistično značilen, bi jih ovrednotili posebej.

Statistično smo odgovore na vprašanja obravnavali kot nominalne spremenljivke, pri čemer ugotavljamo delež stanj obravnavane spremenljivke (odstotki celote). Posebni primer nominalnih spremenljivk so t. i. dihotomne spremenljivke, ki imajo le dve stanji, npr. »da« ali »ne« in jima za statistično obdelavo lahko pripišemo številski vrednosti 1 in 0.

Samo v delu komponente o oceni tveganj smo zahtevali odgovore o stopnji tveganj po velikostni številčni lestvici od 1 – nizko do 3 – visoko, vendar smo tudi te obravnavali kot nominalne spremenljivke, glede na delež posameznih odgovorov.

Zaradi posebnosti pri knjigovodskem evidentiranju poslovnih dogodkov in pogostosti pojavljanja le-teh smo v komponenti kontrolnih aktivnosti poleg vprašanj, na katera so odgovarjali vsi anketiranci, oblikovali tudi vprašanja o obstoju sledi za opravljene kontrolne aktivnosti na značilnih kontih treh skupin proračunskih uporabnikov, ki se konsolidirajo v premoženjsko bilanco države in občin: posebej za neposredne proračunske

uporabnike, posebej za posredne proračunske uporabnike ter posebej za javne sklade in druge osebe javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti.

5.1.3.2 Opredelitev populacije

Ciljno populacijo raziskave predstavljajo osebe javnega prava iz priloge k pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, posproteno na dan 31. 12. 2009 in objavljeno na spletni strani Uprave Republike Slovenije za javna plačila (http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=122). Vključevala je 2.829 oseb javnega prava. Kalton in Vehovar (2001, str. 10) priporočata, da se iz ciljne populacije oblikuje dejansko proučevana anketirana populacija, ki se od ciljne pogosto razlikuje, zato je natančnost tako pri njeni opredelitvi kot tudi pri spremljanju morebitnih odstopanj izredno pomembna. Kalton in Vehovar (2001, str. 67) kot pomembni element načrtovanja vzorcev v anketni praksi opredelita vprašanje vzorčnega okvira, tj. seznama, s katerega raziskovalec izbira elemente vzorca kot dejavnika, ki pomembno določa kakovost anketne raziskave. Njegova temeljna vloga je identifikacija in lokacija elementov ciljne populacije, poleg tega pa mora omogočati še dodatne informacije, ki jih je mogoče uporabiti pri stratificiranju in načrtovanju večstopenjskega vzorčenja.

Vzorčni okvir anketne populacije so v tej raziskavi predstavljale vse osebe javnega prava z objavljenega seznama Uprave Republike Slovenije za javna plačila, iz katerega so bile izločene vse krajevne skupnosti, mestne četrti in upravne enote, skupaj 950 oseb javnega prava ali 33,58 % ciljne populacije. To je številčno obsežna skupina neposrednih proračunskih uporabnikov, vendar pa vrednosti aktiv bilanc stanja predvsem v mestnih četrtih in krajevnih skupnostih večinoma ne presegajo nekaj tisoč EUR, njihovo poslovanje ni zahtevno, hkrati pa za mnoge izvaja računovodsko funkcijo matična občina. Tudi iz poročila o konsolidirani premoženjski bilanci države in občin na dan 31. 12. 2008 (2009, str. 7) izhaja, da je vseh 58 upravnih enot predložilo le en skupni obrazec premoženjske bilance, prav tako pa je bilo premoženje krajevnih skupnosti in mestnih četrti vključeno v predložene premoženjske bilance 210 občin. Treba je pojasniti, da večino izločenih, sicer identificiranih elementov ni bilo mogoče locirati, če kot lokacijo elementa v ciljni populaciji pričujoče raziskave označimo javno dostopnost spletnega naslova oseb javnega prava. Ankete so bile namreč poslane izključno na njihove javno objavljene spletne naslove, krajevne skupnosti in mestne četrti pa praviloma nimajo svojih spletnih strani. Neobjavljen spletni naslov osebe javnega prava je zato predstavljal neustrezni, prazni element, ki ni pripadal ciljni populaciji. Kalton in Vehovar (2001, str. 72) navajata, da je rešitev neustreznih elementov enostavna: teh elementov ne upoštevamo. Pomembna posledica neustreznih elementov je, da se velikost vzorca zmanjša, zato jih je treba vnaprej predvideti, v grobem oceniti njihov delež, nato pa vzorec ustrezno povečati. Po določitvi vzorčnega okvira je anketirana populacija raziskave vsebovala 1879 elementov (N = 1879).

5.1.3.3 Oblikovanje vzorca

Vzorec je del ciljne populacije, na podlagi katerega sklepamo o celotni populaciji. Proces zasnove in izdelave vzorca se nanaša na vprašanje, kako izbrati del populacije, ki bo vključen v raziskavo. Kalton in Vehovar (2001, str. 11–12) izpostavita, da je statistično sklepanje mogoče uporabiti samo pri verjetnostnih vzorcih, pogoj zanje pa je naključni izbor elementov, pri katerih ima vsak element v populaciji enako vnaprej znano neničelno verjetnost, da se pojavi v vzorcu. Pri tem je prvi pogoj verjetnostnega vzorčenja obstoj vzorčnega okvira, iz katerega izberemo elemente v vzorec. Če je dostopen celotni seznam elementov v populaciji, lahko za vzorčni okvir uporabimo tak seznam, če ne, pa pripravimo nadomestni okvir, ki zagotavlja uvrstitev elementov v populacijo.

Oblikovan vzorčni okvir je v tej raziskavi vključeval 1879 identificiranih elementov, njihova lokacija, ki pogojuje dober vzorčni okvir, pa je definirana z javno objavljenimi spletnimi naslovi. Seznam, v katerem bi bile vse osebe javnega prava v Sloveniji identificirane in locirane po javno objavljenih spletnih naslovih, ne obstaja in tudi za potrebe te raziskave ni bil narejen. Postopek izločitve vseh neustreznih elementov, ki so tako definirani, če oseba javnega prava v vzorčnem okviru nima javno objavljenega spletnega naslova, bi raziskavo naredil neučinkovito, saj bi v tem primeru morali seznam 1879 oseb javnega prava najprej v celoti dopolniti s spletnimi naslovi, pri tem pa ne bi imeli nobenega zagotovila, da bomo za vsako osebo javnega prava našli spletni naslov in da bo ta še aktualen. Zato smo v vzorec zajeli vsako drugo osebo javnega prava, če smo zanjo našli tudi spletni naslov. Če spletni naslov ni bil javno objavljen, smo zajeli naslednjo pravno osebo javnega prava. Toda čeprav so bili spletni naslovi javno objavljeni, smo v nekaj primerih prejeli zavrnjene ankete, saj se je izkazalo, da je tudi javno objavljen spletni naslov nepravilen in zato neustrezen. Nekatere osebe javnega prava tudi niso želele sodelovati v raziskavi. Zavrnjene naslove in pobude za sodelovanje smo nadomestili z novimi, prav tako izbranimi naključno.

Zaradi lažjega kontaktiranja z anketiranci in zbiranja rezultatov smo osebe javnega prava, ki smo jim poslali anketo, razvrstili v devet značilnih skupin, anketo pa devetkrat kopirali. Naslovi, na katerih so se zbirali rezultati vsake od kopij ankete, in značilne skupine oseb javnega prava so razvidni v PRILOGI 4.

5.1.3.4 Statistični parametri

Kadar statistično obravnavamo nominalne spremenljivke, nas predvsem zanima delež enot v populaciji, ki imajo izbrano stanje (npr. delež nekega odgovora »da«). Ta delež označimo s P: npr. P = 0,5 = 50 % pomeni, da je polovica populacije v izbranem stanju. To tudi pomeni, da je delež populacije, ki ni v tem stanju, Q = 1 – P. Pri t. i. dihotomnih spremenljivkah označuje Q delež enot s komplementarnim stanjem (npr. odgovor »ne«).

Deleža izbranega stanja (P) v populaciji (N) praviloma ne poznamo, merimo ga šele s preiskavo na vzorcu. Izmerjeni delež enot v vzorcu, ki imajo izbrano stanje (npr. »da«), označimo s p, delež tistih, ki je nimajo, pa s q = 1 - p. Kako dobra ocena dejanskega deleža (P) v populaciji (N) je izmerjeni delež (p) v vzorcu, imenujemo ga tudi cenilka, je odvisno od velikosti vzorca (n) in od naravnega raztrosa v porazdelitvi stanja, ki jo določata statistični količini, imenovani varianca (σ^2) in standardni odklon (σ). Ker tudi teh za populacijo (N) ne poznamo, ju ocenimo z vzorčno varianco v(p) oz. vzorčnim standardnim odklonom se(p), kot ju izmerimo na vzorcu.

Za nominalne spremenljivke se vzorčni standardni odklon izrazi kot (Kalton & Vehovar, 2001, str. 16–22):

$$se(p) = \sqrt{v(p)} = \sqrt{[(1 - f) * p * q / (n - 1)]}.$$

Pod korenom nastopa t. i. popravek končne populacije: (1 – f) = 1 - n/N, f = n/N. Ob velikih populacijah se popravek končne populacije približa vrednosti 1 in ga izpustimo.

Standardni odklon v vzorcu se(p) je mera, ki nam pove, za koliko odstopa dejanska vrednost deleža (P) v populaciji (N) od izmerjene vrednosti deleža (p) v vzorcu (n). Širino intervala, imenovanega interval zaupanja, v katerem se z določeno gotovostjo nahaja delež stanja nekega odgovora (P), pa določimo z uporabo faktorja $z_{\alpha/2}$, ki ga dobimo iz tabele za standardizirano normalno porazdelitev (Bronstein, Semedjajew, Musiol & Mühling, 1997, str. 927):

$$P = p \pm z_{\alpha/2} * se(p) = p \pm \Delta p.$$

Izračunano polovično širino intervala zaupanja smo označili z Δp; $\Delta p = z_{\alpha/2} * se(p)$.

Parameter za izbiro faktorja $z_{\alpha/2}$ je faktor tveganja (α), ki nam pove, kolikšno je tveganje, da delež (P) v populaciji (N) ni v intervalu zaupanja.

V statističnih raziskavah je običajen 95-odstotni interval zaupanja, v našem primeru pa se zadovoljimo z 90-odstotnim intervalom zaupanja oz. 10-odstotnim faktorjem tveganja (α = 0,1). V tem primeru je vrednost $z_{\alpha/2}$ = 1,65. Če pri naši populaciji z N = 1879 in ob velikosti želenega vzorca n = 238 izmerimo p = 0,5, bo delež nekega odgovora, ki ga merimo (P) v populaciji (N) z izbranim intervalom zaupanja:

$$P = 0{,}5 \pm 1{,}65 * \sqrt{[(1 - 238/1879) * 0{,}5 * 0{,}5 / (238 - 1)]} =$$

$$P = 0{,}5 \pm 0{,}05.$$

Če desno stran pomnožimo s 100 %, dobimo rezultat v odstotkih:

$$P = 50\ \% \pm 5\ \%.$$

Zapisani rezultat pri dani populaciji (N) in izbrani velikosti vzorca (n) nam pove, da lahko z 90-odstotno gotovostjo oz. z 10-odstotnim tveganjem trdimo, da delež prave vrednosti izbranega stanja (odgovora na vprašanja »da« oz. »ne«) (P) za populacijo (N) odstopa od izmerjenega deleža izbranega stanja $p = 0{,}5$ za $\Delta p = \pm 0{,}05$ v vzorcu (n) ali da je dejanski delež vrednosti izbranega stanja (P) v populaciji (N) med 0,45 in 0,55 oz. med 45 % in 55 %. Tveganje, da v tako izračunanem intervalu ni dejanskega deleža, je 10-odstotno.

Zapisani izraz za izračun odstopanj deleža vrednosti izbranega stanja (P) v populaciji (N) za izbrani primer nam tudi nakazuje, kako se določi velikost vzorca pri načrtovanju raziskave. Ko poznamo velikost populacije (N) ter izberemo interval zaupanja (mi smo določili 90 %) in velikostni red odstopanja $\Delta p = \pm 0{,}05$, ocenimo še pričakovano vrednost deleža (P) oziroma (p) za vzorec. Sedaj je edina neznanka v izrazu le še njegova velikost (n), ki jo izračunamo tako, da enačbo obrnemo:

$$\pm 0{,}05 = \pm 1{,}65 * \sqrt{[(1 - n/1879) * 0{,}5 * 0{,}5 / (n - 1)]}.$$

Velikost vzorca (n) lahko izračunamo tudi s poizkušanjem. Enačbo lahko rešujemo poenostavljeno (Kalton & Vehovar, 2001, str. 15–17), tako da najprej izračunamo standardni odklon vzorca se(p), nato brez upoštevanja popravka končne populacije (1 – f, f = n/N) velikost vzorca (n'), in če je potrebno, še upoštevamo velikost populacije:

$se(p) =$ »predvideni odklon« / $z_{\alpha/2}$,
$n' = p * q / se(p)^2$
$n = n' / (1 + n' / N)$ – popravek zaradi majhne populacije.

Za dosego želene širine načrtovanega intervala zaupanja $\Delta p \pm 5$ % pri 90-odstotni gotovosti oz. z 10-odstotnim tveganjem in pri najbolj neugodni vrednosti deležev odgovorov v vzorcu $p = 50$ % je potrebna, zaželena velikost vzorca $n = 238$. Vendar pa smo zaradi okoliščin, ki so vplivale na izpolnjevanje ankete, pričakovali velik delež neodgovorjenih anket. Zato smo izračunano želeno število $n = 238$ povečali za faktor 4 in ga zaradi poenostavitve izbire zaokrožili na polovico dejanske populacije, $n = 940$.

5.2 Rezultati empirične preveritve obstoja in delovanja notranjih kontrol v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin v Republiki Sloveniji

5.2.1 Postopek zbiranja podatkov

Ankete so bile namenjene vodjem računovodstev oseb javnega prava, ker pa so bile poslane izključno na javno objavljene spletne naslove, je bil spletni naslov vodje računovodstva le izjema. Praviloma so vodje računovodstev prejeli ankete iz tajništev oseb javnega prava. Ankete so bile razposlane na spletne naslove v obdobju od 19. januarja 2010 do 21. februarja 2010. Večina vprašanj v anketi ni bila vezana na noben datum, samo nekaj jih je zahtevalo podatke na dan 31. 12. 2008. Izpolnjene ankete so se zbirale na spletni strani http://www.kwiksurveys.com za vsako od oblikovanih značilnih skupin oseb javnega prava. V prvem tednu (do 26. januarja 2010) je anketo izpolnilo skoraj 8 % anketirancev, nato pa je intenzivnost izpolnjevanja padla. V naslednjih dveh tednih je na anketo odgovoril le še dober % anketiranih, zato smo 11. februarja 2010 ponovno naslovili ankete na spletne naslove, s katerih nismo prejeli odgovorov, nekaj proračunskih uporabnikov pa smo nagovorili tudi po telefonu. Do 21. februarja 2010, ko smo možnost dostopa do izpolnjevanja anket zaprli, sta na anketo odgovorila še 2 % anketirancev. Končno število vrnjenih anket oz. dejansko doseženi vzorec je 208, tj. 11,06 % vzorčnega okvira oz. 22,12 % naslovljencev. Število odgovorov po značilnih skupinah je razvidno v PRILOGI 5.

5.2.2 Odzivnost anketirancev

Pri pregledu prejetih rezultatov smo iz prejetih 208 odgovorjenih anket izločili odgovore treh anketirancev, ker smo jih ocenili za neverodostojne. Eden je na vsa vprašanja odgovoril z »ne vem«, pri drugih dveh pa je bilo odgovorjeno samo na prvih nekaj vprašanj.

Število odgovorov na vprašanja oz. število enot, kot imenujemo vse odgovore enega anketiranca, se je po serijah vprašanj, vezanih na komponente COSO, zmanjševalo. Na prvi sklop vprašanj, ki so se nanašala na kontrolno okolje, so odgovorili vsi, ki so oddali izpolnjeno anketo, tj. vseh 205 anketirancev. V sklopu vprašanj o oceni tveganj je manjkalo 23 odgovorov ali 11,2 % doseženega vzorca. Neodgovorjena vprašanja so se stopnjevala do zadnjega sklopa vprašanj, spremljanja, kjer ni odgovarjalo 69 anketirancev ali dobrih 33 % doseženega vzorca.

Neodzivnost anketirancev lahko povezujemo z dejstvom, da osebe, ki so ankete izpolnjevale, niso bile neposredno nagovorjene, npr. računovodstva niso prejela anket iz tajništev. Kjer opravljajo računovodske aktivnosti računovodski servisi, jim anket niso

posredovali, saj bi jim izpolnjevanje le-ti dodatno zaračunali. Predpostavljamo, da je bil vzrok neodzivnosti lahko tudi človeški dejavnik.

5.2.3 Statistična obdelava rezultatov

Ker je bilo prejetih nekoliko manj odgovorov n = 205, kot smo načrtovali ob najbolj neugodni vrednosti deleža za neki odgovor (p) v vzorcu (n), je natančnost rezultatov nekoliko slabša od pričakovane. Toda hkrati rezultati vrednosti deležev posameznih odgovorov (p) v vzorcu (n) kažejo boljšo sliko. Ker so bila že vprašanja postavljena tako, da je bil pričakovan visok delež odgovorov ene vrste (delež »da« ali »ne« nekega odgovora precej večji od p = 50 %), so tudi izmerjeni intervali zaupanja ožji. Želena širina intervala zaupanja $\Delta p = \pm 5{,}0$ % je dosežena že pri p = 0,7 = 70 % in se z večanjem p še oži. Ker v izrazu za standardni odklon

$$se(p) = \sqrt{v(p)} = \sqrt{[(1 - f) * p * q / (n - 1)]}$$

nastopa produkt p * q in je q = 1 – p, dosega enako odstopanje tudi q oz. p, kadar je ta manjši od 50 %. Želena širina intervala zaupanja $\Delta p = \pm 5{,}0$ % je dosežena tudi pri p = 0,3 = 30 % in se z manjšanjem p še oži.

V Tabeli 27 so za doseženi vzorec (n = 205) izračunane širine intervalov zaupanja Δp za zaokrožene vrednosti deleža odgovorov (p).

Tabela 27: Širina intervala zaupanja Δp, izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p, pri 90-odstotnem zagotovilu (N = 1879, n =205)

Zš.	Orientacijski delež odgovorov (p) v vzorcu (n)	Širina intervala zaupanja Δp
1	če je p = 50 %	± 5,5 %
2	če je p = 60 % ali 40 %	± 5,3 %
3	če je p = 70 % ali 30 %	± 5,0 %
4	če je p = 80 % ali 20 %	± 4,4 %
5	če je p = 90 % ali 10 %	± 3,3 %

Rezultat pod npr. zaporedno številko 1 v tabeli pove, da z 90-odstotno gotovostjo oz. z 10-odstotnim tveganjem trdimo, da je v populaciji (N = 1879), za katere je v vzorcu (n = 205) dosežen 50-odstotni delež odgovorov, takšnih odgovorov (P) med 44,5 % in 55,5 %.

Rezultat pod npr. zaporedno številko 5 pove, da z 90-odstotno gotovostjo oz. z 10-odstotnim tveganjem trdimo, da je v populaciji (N = 1879), za katere je v vzorcu (n = 205) dosežen 90-odstotni delež odgovorov, dejanskih odgovorov (P) med 86,7 % in 93,3 %; tistih, ki v vzorcu (n = 205) dosegajo 10-odstotni delež odgovorov, pa med 6,7 % in 13,3 %. Tveganje, da je stanje v populaciji (P) drugačno od navedenega, je 10 %.

V anketni raziskavi smo v okviru komponente kontrolnih aktivnosti določena vprašanja posebej naslavljali na neposredne uporabnike (od Q 47 do Q 50e), posebej na posredne proračunske uporabnike (od Q52 do Q52k) in posebej na javne sklade (od Q 54 do Q 54f), ker smo želeli preiskati stanja, značilna za posamične tri skupine. Na vprašanja javnim skladom smo prejeli le tri odgovore in jih zaradi majhnega števila nismo statistično obdelovali.

Za prvi dve skupini smo v Tabeli 28 in Tabeli 29 prav tako orientacijskim deležem odgovorov (p) ob enaki stopnji gotovosti 90 %, vendar pri zmanjšani velikosti vzorca in populacije, izračunali širine intervalov zaupanja Δp.

Tabela 28: Širina intervala zaupanja Δp izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih posrednih uporabnikov (90-odstotni interval zaupanja (N = 1513, n =145))

Zš.	Orientacijski delež odgovorov	Širina intervala zaupanja Δp
1	če je p = 50 %	± 6,5 %
2	če je p = 60 % ali 40 %	± 6,4 %
3	če je p = 70 % ali 30 %	± 6 %
4	če je p = 80 % ali 20 %	± 5,2 %
5	če je p = 90 % ali 10 %	± 3,9 %

Tabela 29: Širina intervala zaupanja Δp izračunana za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih neposrednih uporabnikov (90-odstotni interval zaupanj, N = 331, n =57))

Zš.	Orientacijski delež odgovorov	Širina intervala zaupanja Δp
1	če je p = 50 %	± 10 %
2	če je p = 60 % ali 40 %	± 9,8 %
3	če je p = 70 % ali 30 %	± 9,2 %
4	če je p = 80 % ali 20 %	± 8 %
5	če je p = 90 % ali 10 %	± 6 %

Rezultat pod npr. zaporedno številko 1 v Tabeli 28 pove, da z 90-odstotnim zaupanjem oz. z 10-odstotnim tveganjem trdimo, da je v populaciji (N = 1513), za katere je v vzorcu (n = 145) dosežen 50-odstotni delež odgovorov, takšnih odgovorov (P) med 43,5 % in 56,5 %.

Rezultat v isti zaporedni številki Tabele 29 pa pove, da z 90-odstotnim zaupanjem oz. z 10-odstotnim tveganjem trdimo, da je v populaciji (N = 331), za katere je v vzorcu (n = 57) dosežen 50-odstotni delež odgovorov, takšnih odgovorov (P) med 40 % in 60 %.

Primerjava širin intervalov zaupanja Δp v tabelah 27, 28 in 29 pokaže, da ima največji vpliv na natančnost statističnega merjenja velikost vzorca, saj je izračunana širina intervala dvakrat širša (10 % pri neposrednih uporabnikih), ko je vzorec štirikrat manjši (n = 57 pri neposrednih uporabnikih) v primerjavi z n = 205 v Tabeli 27 ob istem p.

Kadar je delež enot z opazovanim stanjem oz. lastnostjo nizek ali kadar imamo na razpolago manjše vzorce, moramo za oceno zanesljivosti določiti še t. i. koeficient variacije (Kalton & Vehovar, 2001, str. 119–128). Za nominalne spremenljivke izračunamo koeficient variacije kot:

$$CV(p) = \sqrt{(P / Q * n)}$$

Ker pa praviloma P ne poznamo, (Q = 1 –P), ga ocenimo iz na vzorcu izmerjenega deleža p.

$$cv(p) = se(p) / p.$$

Tabela 30: Koeficient variacije, izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih celotnega vzorca (N = 1879, n = 205)

Zš.	Orientacijski delež odgovorov	Širina intervala zaupanja Δp	Koeficient variacije
1	če je p = 50 %	± 5,5 %	0,066
2	če je p = 40 %	± 5,3 %	0,08
3	če je p = 30 %	± 5,0 %	0,10
4	če je p = 20 %	± 4,4 %	0,13
5	če je p = 10 %	± 3,3 %	0,20

Tabela 31: Koeficient variacije, izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih posrednih uporabnikov (N = 1513, n = 145)

Zš.	Orientacijski delež odgovorov	Širina intervala zaupanja Δp	Koeficient variacije cv(p)
1	če je p = 50 %	± 10 %	0,08
2	če je p = 40 %	± 9,8 %	0,10
3	če je p = 30 %	± 9,2 %	0,12
4	če je p = 20 %	± 8 %	0,16
5	če je p = 10 %	± 6 %	0,24

Tabela 32: Koeficient variacije, izračunan za zaokrožene vrednosti izmerjenega deleža p v odgovorih neposrednih uporabnikov (N = 331, n = 57)

Zš.	Orientacijski delež odgovorov	Širina intervala zaupanja Δp	Koeficient variacije cv(p)
1	če je p = 50 %	± 10 %	0,12
2	če je p = 40 %	± 9,8 %	0,15
3	če je p = 30 %	± 9,2 %	0,19
4	če je p = 20 %	± 8 %	0,24
5	če je p = 10 %	± 6 %	0,36

Koeficient variacije pove, kako zanesljiva je ocena deleža P v populaciji. Pomen koeficienta variacije najbolje opišemo pri majhnem številu odgovorov, npr. če je p = 10 %. Iz Tabele 32 razberemo, da je ob 90-odstotnem intervalu zaupanja:

$$P = 10\ \% \pm 6\ \%$$

oz. da je dejanska vrednost P v populaciji med 4 % in 16 %. Rečemo, da je rezultat sorazmerno nezanesljiv, saj sta obe mejni vrednosti v razmerju 1 : 4.

Pri vrednotenju rezultatov anket upoštevamo koeficient variacije kot mero zanesljivosti rezultatov oz. kakovosti vzorčnih ocen. Kalton & Vehovar (2001, str. 127) navajata, da je meja sprejemljive relativne natančnosti postavljena z vrednostjo koeficienta variacije cv(p) < 0,05. Dopustna meja za mnenjske spremenljivke je cv(p) < 0,10. Pri večjih vrednostih koeficienta variacije moramo ob morebitni objavi takih rezultatov posebej opozoriti na nezanesljivost rezultatov, ko pa koeficient variacije preseže 0,33, takšnih ocen naj ne bi objavljali.

Velika večina opazovanih odgovorov v naši anketni raziskavi o kontrolnem sistemu v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin ter identifikaciji bilančnih postavk dosega v vzorcu visoke deleže s koeficientom variacije cv(p) < 0,10. Poleg odgovorov javnih skladov kot posebne skupine znotraj komponente kontrolnih aktivnosti, ki je zaradi majhnosti vzorca nismo statistično obdelovali, so manj zanesljivi tudi odgovori na vprašanja, postavljena neposrednim uporabnikom proračuna znotraj te iste komponente.

5.3 Rezultati odgovorov po komponentah COSO

Za vsako dihotomno spremenljivko in njeno komplementarno vrednost, tj. za vsak delež odgovorov »da« in »ne« v vzorcu, smo v skladu z razlago v poglavju 5.7.3 – Statistična obdelava podatkov izračunali širino intervala zaupanja Δp in koeficient variacije cv(p). Statistično obdelani rezultati celotne anketne raziskave so zbrani v PRILOGAH od 6 do 10. Poleg tega so v prilogah predstavljeni tudi rezultati odprtega tipa vprašanj. Z njimi smo praviloma želeli izvedeti mnenja računovodij o nekaj bistvenih vprašanjih oz. smo želeli mnenjsko utemeljiti poprej statistični rezultat za določen odgovor.

V poglavjih od 5.8.1 do 5.8.5 so predstavljeni tisti značilni in statistično interpretirani odgovori, ki v posamezni komponenti COSO potrjujejo postavljeno podhipotezo. Dodani so odgovori računovodij na vprašanja odprtega tipa.

5.3.1 Rezultati odgovorov na vprašanja kontrolnega okolja

Obstoj notranjih kontrol v kontrolnem okolju smo preverjali z 11 kompleksnimi vprašanji zaprtega tipa z anketno oznako od Q6 do Q17. Z zanesljivostjo cv(p) = 0,06 ob 10-odstotnem tveganju lahko trdimo, da od 49,2 % do 60 % proračunskih uporabnikov, torej polovica, meni, da so roki za potrjevanje odprtih postavk v pravilniku o načinih in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu glede na zaključek poslovnega leta določeni prehitro, z isto zanesljivostjo pa lahko tudi trdimo, da od 47,3 % do 58,1 % proračunskih uporabnikov meni, da v primerih, ko stanja terjatev in pripadajočih obveznosti pri drugem proračunskem uporabniku niso potrjena in obstajajo razlike, postopek v pravilniku ni dovolj natančno dogovorjen (odgovor Q14). Z zanesljivostjo cv(p) = 0,03 ob isti stopnji tveganja trdimo, da je od 83,1 % do 90,5 % proračunskih uporabnikov 31. 12. 2008 potrjevalo kratkoročna stanja terjatev in obveznosti, kljub temu da omenjeni pravilnik takšnih potrjevanj izrecno ne zahteva (odgovor Q15).
Rezultati raziskave kontrolnega okolja so v celoti predstavljeni v PRILOGI 6.

5.3.2 Rezultati odgovorov na vprašanja ocene tveganj

Oceno tveganj smo v celoti preverjali z vprašanji zaprtega tipa. Začeli smo s splošnimi vprašanji o registru tveganj, ki so imela anketne oznake od Q18 do Q20. Z naslednjimi 11 vprašanji z anketnimi oznakami od Q22 do Q32 smo najprej preverjali, ali pri osebi javnega prava obstajajo stanja na kontih, ki se v premoženjski bilanci konsolidirajo.

Ob pritrdilnem odgovoru so anketiranci v nadaljevanju ocenjevali stopnjo tveganosti, da stanje terjatve ne bo enako stanju obveznosti pri drugem proračunskem uporabniku. S temi vprašanji smo želeli dobiti informacijo:

1. na katerih kontih, ki se konsolidirajo, največ proračunskih uporabnikov izkazuje stanja;
2. kateri od teh kontov in v kakšnem odstotku so v postopku konsolidacije izpostavljeni drugačni od nizke stopnje tveganosti za nastanek razlik.

Z zanesljivostjo cv(p) = 0,04 in ob 10-odstotnem tveganju lahko trdimo, da stanja in s tem tveganja, da stanje ne bo pobotano, kratkoročnih terjatev do uporabnikov enotnega kontnega načrta na kontu 14 med proračunskimi uporabniki obstajajo v razponu od 67,3 % do 77,1 % populacije (odgovor Q26). Z zanesljivostjo cv(p) = 0,05 in ob istem tveganju trditve pa, da v razponu od 63,2 % do 73,4 % populacije obstajajo stanja in s tem tveganja tudi na kontu 24 – kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta (odgovor Q31) ter v razponu od 55,2 % do 65,8 % na kontu 98 – obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (odgovor Q30). Kljub temu v vsakem od teh pritrdilnih odgovorov več kot 40 % anketirancev meni, da je tveganje nastanka razlike pri pobotu nizko.
Rezultati raziskave tveganj so v celoti predstavljeni v PRILOGI 7.

5.3.3 Rezultati odgovorov na vprašanja kontrolnih aktivnosti

Kontrolne aktivnosti smo preverjali na naslednje načine:

1. z vprašanji zaprtega tipa od anketnih oznak Q35 do Q37 ter od anketnih oznak Q39 do Q40 in Q45 smo vse anketirance spraševali predvsem o identifikaciji evidentiranih stanj v knjigovodskih evidencah;
2. z vprašanji odprtega tipa z oznako Q38 in od anketnih oznak Q41 do Q44 smo spraševali o mnenjih računovodij, zakaj v postopku konsolidacije nastajajo napake;
3. z vprašanji zaprtega tipa smo tri različne skupine anketirancev spraševali o usklajenosti stanj znotraj lastnih knjigovodskih evidenc na različnih, značilnih kontih za posamezne skupine.

Vprašanje, ali je proračunski uporabnik 31. 12. izkazoval stanja na določenih kontih, je bilo kontrolno vprašanje (Q40). Z 10-odstotnim tveganjem smo z zanesljivostjo cv(p) = 0,04 (ponovno) potrdili, da stanja kratkoročnih terjatev v populaciji obstajajo v razponu od 64,8 % do 74,8 % (odgovor Q40d), torej pri dveh tretjinah proračunskih uporabnikov, z isto stopnjo zanesljivosti pa, da obstajajo tudi stanja kratkoročnih obveznosti, prav tako pri dveh tretjinah, in sicer v razponu od 63,7 % do 73,9 % populacije (odgovor Q40h). Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 in ob enakem tveganju smo tudi potrdili obstoj stanj na kontih dolgoročnih obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, v razponu od 40 % do 49,9 % populacije (odgovor Q40e).

Z anketo smo nato izvedli serijo vprašanj odprtega tipa.

Z vprašanjem Q41 smo proračunske uporabnike zaprosili za navedbo kontov, na katerih jim stanj 31. 12. ni uspelo pobotati. Konti, na katerih 31. 12. proračunskim uporabnikom ni uspelo uskladiti stanj, so:

- Q41a - splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje – konto 9003, splošni sklad za finančne naložbe – konto 9001, obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje – konto 9800;
- Q41b - kratkoročne terjatve do neposrednih uporabnikov državnega proračuna (nevarni prevozi, refundacije za nego, invalidnine) – skupina kontov 14;
- Q41c - kratkoročne obveznosti do neposrednih uporabnikov državnega proračuna – skupina kontov 24;
- Q41d - druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja (obveznosti za boleznine nad 30 dni) – skupina kontov 23;
- Q41e - druge kratkoročne terjatve (terjatve do Davčne uprave RS) – skupina kontov 17;
- Q41f - druge dolgoročne kapitalske naložbe v državi – skupina kontov 062;
- Q41g - namensko premoženje, preneseno javnim skladom – skupina kontov 066.

Z vprašanjem Q42 smo proračunske uporabnike zaprosili za navedbo kontov, na katerih stanj 31. 12. sploh niso usklajevali. Konti, na katerih proračunski uporabniki sploh niso

usklajevali stanj s protistanji pri drugem proračunskem uporabniku, čeprav so bile postavke odprte, so:

- Q42a - kratkoročne obveznosti do neposrednih uporabnikov državnega proračuna (vsi podkonti, požarna varnost) – skupina kontov 24;
- Q42b - kratkoročne terjatve do neposrednih uporabnikov državnega proračuna (nevarni prevozi, refundacije za nego, invalidnine) – skupina kontov 14,
- Q42c - druge kratkoročne terjatve (refundacija invalidnin) – skupina kontov 17.

Z vprašanjem Q43 smo anketirance zaprosili za navedbo vzrokov, zaradi katerih je prišlo do razlik v stanjih, ki jim jih ni uspelo uskladiti s protistanji. Vzroki, zakaj stanja in protistanja niso bila usklajena:

- Q43a - obrazci IOP sploh niso bili poslani partnerjem v potrjevanje ali so bili potrjeni napačno (napačna navedba šifer in kontov);
- Q43b - ni urejena delitev premoženja z bivšo občino;
- Q43c - proračunski uporabniki nimajo evidentiranih začetnih bilančnih stanj;
- Q43d - ministrstvo nima evidentiranih obveznosti do občine;
- Q43e - ministrstva evidentirajo poslovne dogodke v preteklo proračunsko obdobje, čeprav so nastali po 31. 12.;
- Q43f - pogosto uporaba napačnih kontov;
- Q43g - prepozno izdelani računovodski izkazi;
- Q43h - dokumenti sploh niso knjiženi, predvsem tožbene obveznosti, terjatve pri drugem proračunskem uporabniku pa imajo stanja;
- Q43i - na kontih skupine 14 niso vključeni obresti in predujmi;
- Q43j - roki za usklajevanje stanj so prekratki.

Z vprašanjem Q44 smo anketirance zaprosili za navedbo ukrepov, ki bi jih bilo po njihovem mnenju treba uvesti, da do razlik v konsolidaciji med terjatvami in obveznostmi ne bi prihajalo. Predlagali so naslednje ukrepe:

- Q44a - večkrat letno usklajevanje terjatev in obveznosti, obvezno že 31. 10., predhodno telefonsko usklajevanje stanj;
- Q44b - uskladiti aktivnosti, ki se vežejo na zaključek proračunskega leta – pravočasno izdajanje računov, časovno enotna obravnava proračunskega leta, dosledno evidentiranje poslovnih dogodkov v leto nastanka poslovnega dogodka, priprava enotnega navodila za knjiženje poslovnih dogodkov ob koncu proračunskega leta;
- Q44c - obvezna navedba kontov in šifer proračunskih uporabnikov na obrazce IOP;
- Q44d - tudi za posredne proračunske uporabnike uvesti obvezno potrjevanje stanj;
- Q44e - na dokumentih proračunskih uporabnikov, ki se vključujejo v premoženjsko bilanco, obvezna navedba šifer partnerjev;
- Q44f - večja natančnost dela odgovornih oseb;
- Q44g - jasna in kratka navodila o pripravi premoženjske bilance.

Razlika v postopku konsolidacije oz. pobota stanj na 1. stopnji, zaradi česar mora proračunski uporabnik v premoženjski bilanci povečati vir – bodisi obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, bodisi splošni sklad, bodisi sklad premoženja v javnih skladih, bodisi sklad premoženja v drugih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, lahko nastane:

- kot razlika pri pobotu terjatev in obveznosti pri proračunskih uporabnikih, ki imata medsebojna dolžniško-upniška razmerja;
- kot razlika pri pobotu aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev;
- kot razlika pri pobotu neplačanih prihodkov in neplačanih odhodkov.

Z vprašanjem Q45 smo anketirance vprašali, ali je pri njih katera od teh razlik nastala, in če, ali imajo ločeno izkazano sled, kateri vir se je povečal in za koliko. Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 in ob 10-odstotnem tveganju na podlagi odgovorov trdimo, da razlika v pobotu pri proračunskih uporabnikih obstaja v razponu od 40,4 % do 49,9 % populacije, torej pri polovici proračunskih uporabnikov. Pri koeficientu variacije cv(p) = 0,10 in istem intervalu zaupanja pa lahko trdimo, da obstoj sledi o povečanju virov zaradi razlik v pobotu zagotavlja od 25,7 % do 35,7 % populacije.

Z vprašanji znotraj kontrolnih aktivnosti, naslovljenimi trem najbolj množičnim skupinam proračunskih uporabnikov, ki konsolidirajo podatke iz bilanc stanja v konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin, smo preiskovali predvsem obstoj kontrol v njihovih lastnih knjigovodstvih, ki bi morale zagotavljati usklajenosti stanj med posameznimi konti in protikonti. Za skupino javnih skladov nismo prejeli dovolj odgovorov in je nismo statistično obdelovali. Vzorec neposrednih proračunskih uporabnikov je štel le 57 enot, od katerih v poprečju 36 % anketirancev te skupine na vprašanja ni odgovarjalo, zato je koeficient variacije cv(p) ≥ 0,10, odgovori pa nezanesljivi. Zaradi ugodnejših statističnih parametrov so bolj zanesljivi odgovori posrednih proračunskih uporabnikov. Ti praviloma potrjujejo usklajenost stanj parnih kontov znotraj lastnih knjigovodstev.

Rezultati raziskave komponente kontrolnih aktivnosti so v celoti predstavljeni v PRILOGI 8.

5.3.4 Rezultati odgovorov na vprašanja informiranja in komuniciranja

Vprašanja informiranja in komuniciranja z anketno oznako od Q56 do Q68 so bila namenjena ponovno vsem anketirancem, na vprašanja pa ni odgovarjalo med 66 enotami ali 32,2-odstotnim deležem anketirancev in 68 enotami ali 33,2-odstotnim deležem anketirancev. Z zanesljivostjo cv(p) = 0,09 ob 10-odstotnem tveganju rezultati ankete kažejo, da med 30,4- in 40,8-odstotnim deležem populacije, torej pri eni tretjini proračunskih uporabnikov, programska oprema omogoča spreminjanje že knjiženih podatkov v bilancah stanja, tj. poseganje v bazo podatkov (odgovor Q56). Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 ob istem tveganju lahko trdimo, da vodstva proračunskih uporabnikov med 38,5- in 49,3-odstotnim deležem populacije računovodska periodična poročila uporabljajo

pri svojih odločitvah (odgovor Q61), vendar pa lahko s koeficientom variacije cv(p) = 0,08 in ob isti stopnji tveganja tudi trdimo, da več kot tretjina, med 33,3- in 43,8-odstotnim deležem poslovodstev, pri svojih odločitvah informacij iz premoženjskih bilanc ne uporablja (odgovor Q62). Ob tem je ob isti stopnji zanesljivosti zgovorno mnenje računovodij v razponu od 36,6 do 43,4 % deleža populacije, da izobraževanja, ki jih za računovodje proračunskih uporabnikov pripravlja ministrstvo za finance, niso dovolj pogosta (odgovor Q66).

Vsi odgovori, ki so se v anketi nanašali na komponento informiranja in komuniciranja, so predstavljeni v PRILOGI 9.

5.3.5 Rezultati odgovorov na vprašanja spremljanja

Komponento spremljanja smo preverjali s štirimi vprašanji z anketnimi oznakami od Q70 do Q73. Na to serijo vprašanj ni odgovarjalo 69 ali 33,6 % anketirancev. Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 in z 90-odstotno gotovostjo trdimo, da je bila notranja revizija računovodske funkcije opravljena pri proračunskih uporabnikih v razponu od 40,2 % do 51 % populacije (odgovor Q72), z isto stopnjo zanesljivosti pa tudi, da se v razponu med 39 % in 49,8 % deleža populacije proračunskih uporabnikov predstojnik v zadnjem letu pri pripravljavcih premoženjskih bilanc ni pozanimal o morebitnih težavah, ki jih imajo (odgovor Q70). Revizija postopka priprave premoženjske bilance zagotovo ni bila opravljena pri polovici proračunskih uporabnikov, v razponu med 47- in 57,8-odstotnim deležem populacije, kar trdimo z zanesljivostjo cv(p) = 0,06 in z 10-odstotnim tveganjem.

Vsi odgovori na anketna vprašanja komponente spremljanja so predstavljeni v PRILOGI 10.

5.4 Preveritev povezanosti med odgovori z uporabo kontingenčnih tabel

Kontingenčna tabela predstavlja porazdelitev pogostosti (frekvence) odgovorov na dve predhodno izbrani vprašanji, katerih stanja odgovorov statistično predstavljata dve spremenljivki. Iz kontingenčne tabele lahko razberemo povezavo med odgovori na obe vprašanji, to povezanost (asociacijo) med dvema spremenljivkama pa lahko tudi potrdimo z različnimi statistikami. Za nominalne spremenljivke, ki prevladujejo v naši anketi, se povezanost običajno preverja s t. i. χ^2 (hi – kvadrat) funkcijo, lahko pa tudi z enim od t. i. kontingenčnih koeficientov (npr. Pearsonov, Cramerjev). Pri vseh potrdimo ali zavržemo domnevo o povezanosti oz. nepovezanosti glede na izračunano vrednost funkcije oz. koeficienta in dosežene stopnje značilnosti α oz. stopnje zaupanja (1- α).

Povezanosti med spremenljivkama ne moremo potrditi, kadar je vrednost $\chi^2 = 0$ ali je zelo majhna. Povezanost med spremenljivkama potrdi šele primerno velika vrednost funkcije

χ^2. Mejo, ki jo mora χ^2 preseči, določata stopnja zaupanja (1- α) oz. stopnja značilnosti α in število prostostnih stopenj funkcije χ^2 (Jurišič & Batagelj, b.l., str. 583). Npr.: če primerjamo odgovore na vprašanji, pri katerih so na vsako od vprašanj možni trije odgovori, ima kontingenčna tabela velikost 3x3. V tem primeru je število prostostnih stopenj funkcije χ^2 enako (3-1) x (3-1) = 4. Če želimo, da je stopnja zaupanja 0,95 (95 %), torej je stopnja značilnosti α = 0,05 (5 %), mora funkcija χ^2 preseči vrednost $\chi^2_{0,95}(4) = 9,5$ (Matematični priročnik, 1997, str. 928).

Izdelali smo nekaj primerov kontingenčnih tabel. Pare vprašanj za izdelavo primerov kontingenčnih tabel v programu SPSS smo izbrali po dveh kriterijih:

- glede na pričakovano visoko koincidenco odgovorov, ki naj bi potrjevali resnost odgovarjanja na anketo,
- kjer smo dejansko želeli v komponentah modela COSO preveriti povezanost nekaterih spremenljivk, ki se nanašajo na proces priprave premoženjske bilance države in občin.

Primerjava odgovorov v vprašanju Q14:

S statistiko ($\chi^2_{0,999}(4) = 18,23$) je potrjena domneva o povezanosti prehitro določenih rokov za potrjevanje odprtih postavk glede na zaključek poslovnega leta ter (ne)natančnost predpisa v primerih, ko stanja terjatev in obveznosti pri proračunskih uporabnikih niso potrjena oz. obstajajo razlike v pravilniku o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu.

Primerjava odgovorov Q20 s Q26:

S statistiko ($\chi^2_{0,852}(4) = 6,77$) je potrjena domneva o povezanosti tveganj pri pripravi premoženjske bilance, zaradi katerih bi jih bilo treba izpostaviti v registru tveganj, in stopnjo tveganosti za kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta. Pri tem največji delež, 43 % vprašanih, ki so odgovorili na anketo, istočasno meni, da so tveganja kratkoročnih terjatev nizka in jih ni treba izpostaviti v registru tveganj.

Primerjava odgovorov Q20 s Q31:

S statistiko ($\chi^2_{0,786}(4) = 5,81$) je potrjena domneva o povezanosti tveganj pri pripravi premoženjske bilance, zaradi katerih bi jih bilo treba izpostaviti v registru tveganj, in stopnjo tveganosti za kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta. Pri tem največji delež, 45 % vprašanih, ki so odgovorili na anketo, istočasno meni, da so tveganja kratkoročnih obveznosti nizka in jih ni treba izpostaviti v registru tveganj.

Primerjava odgovorov Q40d s Q40h:

Popolno ujemanje odgovorov, da proračunski uporabniki 31. 12. izkazujejo tako stanja kratkoročnih terjatev kot kratkoročnih obveznosti, je že brez statistike ($\chi^2_1(4) = 233,96$) povsem očitno.

Primerjava odgovorov Q52j s Q52b:

Primerjava odgovorov Q52j s Q52k:

Tudi za ta dva primera, da je opravljen popis obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, in so hkrati usklajena stanja obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje ($\chi^2_1(9) = 154,70$), ter da je potrjena usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje, z

obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, pri drugem proračunskem uporabniku ($\chi^2_1(9) = 71{,}22$), je statistika malodane odveč.

Primerjava odgovorov Q61 s Q62:

S statistiko ($\chi^2_1(4) = 44{,}86$) je potrjena domneva o povezanosti, da vodstvo uporablja pri svojih odločitvah računovodska poročila in informacije iz premoženjskih bilanc. Pri tem enaki deleži vprašanih menijo, da ne uporablja ne enih ne drugih kot da uporablja tako ene in druge, ter le nekaj več, da računovodska poročila uporablja, informacij iz premoženjskih bilanc pa ne.

Primerjava odgovorov Q62 s Q66:

S statistiko ($\chi^2_{0,802}(4) = 6{,}02$) je potrjena domneva o povezanosti, da vodstvo uporablja pri svojih odločitvah računovodska poročila, izobraževanja, ki jih za računovodje proračunskih uporabnikov pripravi ministrstvo za finance, pa niso dovolj pogosta. Pri tem največji delež, 40,6 % vprašanih, ki so odgovorili na anketo, istočasno meni, da vodstvo računovodskih izkazov pri odločanju ne uporablja in hkrati da izobraževanja ministrstva niso dovolj pogosta.

Primerjava odgovorov Q62 s Q70:

S statistiko ($\chi^2_1(4) = 23{,}25$) je potrjena domneva o povezanosti, da vodstvo uporablja pri svojih odločitvah informacije iz premoženjske bilance, in tem, da se je vodstvo v zadnjem letu pozanimalo o težavah pri pripravi premoženjske bilance. Največji delež, 47,8 % vprašanih, ki so odgovorili na anketo, istočasno meni, da vodstvo informacij iz premoženjske bilance ne uporablja in se tudi ni pozanimalo o težavah pri njeni pripravi.

Primerjava odgovorov Q73 s Q20:

S statistiko ($\chi^2_{0,919}(4) = 8{,}29$) je potrjena domneva o povezanosti revidiranega postopka priprave premoženjske bilance in takšnimi tveganji pri njeni pripravi, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj. Največji delež, 47,8 % vprašanih, ki so odgovorili na anketo, istočasno meni, da proces priprave premoženjske bilance niti ni bil revidiran niti v tem procesu ne obstajajo tveganja, ki bi jih morali izpostaviti v registru.

Podrobna predstavitev rezultatov je v PRILOGI 11.

5.5 Zaključne ugotovitve

Postavili smo (pod)hipotezo, da »konsolidirana stanja, za katera prej ni vzpostavljen kontrolni sistem, ali ta ne razkriva identifikacije bilančnih postavk, ne zagotavljajo verodostojnega konsolidiranega računovodskega izkaza.«

Primerjava slovenskih zakonskih zahtev, ki določajo pripravo konsolidirane premoženjske bilance države in občin, ter mednarodnih računovodskih standardov, ki obravnavajo konsolidacijski postopek računovodskih izkazov, kaže, da premoženjska bilanca države in občin ni računovodski izkaz, če sledimo standardom, in tudi na podlagi slovenske zakonodaje ni uvrščena med računovodske izkaze. Primerjava razlage možnosti obstoja nepravih razlik pri konsolidaciji računovodskih izkazov v strokovni literaturi ter

obrazložitev pojma »metodološki popravek«, ki ga uporablja pripravljavec konsolidirane premoženjske bilance države in občin v istoimenskem poročilu na dan 31. 12. 2008, potrjujeta, da so možne razlike pri pobotu, ki vplivajo na končno predstavljeno vrednost splošnega sklada države, neprave.

Rezultati anketne raziskave, s katero smo med uporabniki enotnega kontnega načrta proučevali sistem notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance po metodi COSO in identifikacijo bilančnih postavk pred pobotom, z veliko zanesljivostjo, pri dveh tretjinah proračunskih uporabnikov, potrjujejo stanja predvsem na kontih kratkoročnih terjatev in obveznosti na dan 31. 12., na kontih obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, pa tudi na nekaterih drugih kontih. Z visoko stopnjo zanesljivosti lahko trdimo, da so 31. 12. obstajale skoraj pri polovici proračunskih uporabnikov razlike v pobotih bilančnih postavk, čeprav je primerljiv delež populacije ocenil tovrstno tveganje kot nizko. Z anketno raziskavo smo z odgovori na vprašanja odprtega tipa preiskali tudi konte, za katere proračunski uporabniki sploh niso opravili pobota, čeprav so na njih obstajala stanja, in z veliko zanesljivostjo so se ponovno potrdili konti kratkoročnih terjatev in obveznosti, vzroke, zakaj stanja in protistanja niso bila usklajena, ter predloge, kako bi preprečili nastanek razlik med konsolidiranimi stanji. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu za stanja kratkoročnih terjatev in obveznosti izrecno ne določa obveznega usklajevanja, tudi za posredne proračunske uporabnike usklajevanje po tem pravilniku ni izrecno predpisano.

Čeprav smo že vprašanja v anketi postavili tako, da smo lahko preverjali resnost odgovorov (npr. vprašanja o kratkoročnih terjatvah in obveznostih v komponenti tveganj in ponovno v komponenti kontrolnih aktivnosti, vprašanja odprtega tipa), smo domneve o pričakovani povezanosti med izbranimi odgovori potrdili tudi s statistično metodo kontingenčnih tabel.

6 OVREDNOTENJE RAZISKAVE - POTRDITEV TEMELJNE HIPOTEZE IN PODHIPOTEZ

Temeljno hipotezo, da sedanje strokovne in pravne podlage v slovenskem javnem računovodstvu uporabnikom ne zagotavljajo popolnih informacij v računovodskih izkazih oseb javnega prava, ki se konsolidirajo na raven (splošnega) sektorja države, ***smo potrdili*** s potrjevanjem treh raziskovalnih podhipotez. Postopku in rezultatom preverjanja vsake posamezne podhipoteze sledi zgoščen, potencialni teoretični oz. metodološki prispevek k izboljšanju strokovnih podlag pri pripravi računovodskih izkazov oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju, sinteza predlogov sprememb in dopolnitev.

6.1 Potrditev prve podhipoteze in predlogi izboljšav - potencialni prevzem IPSAS v javno računovodstvo Republike Slovenije

K prvemu raziskovalnemu vprašanju, na kakšen način daje računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov večjo informativno vrednost kot računovodenje na podlagi denarnega toka, smo postavili *prvo podhipotezo*: *Če nacionalni predpisi ne zagotavljajo računovodskih izkazov z zadostno informativno vrednostjo v javnem sektorju, je primerno uvesti IPSAS.*

S kompilacijo različnih, praviloma vladnih dokumentov, npr. v Franciji (The Modernization of Government Accounting in France, 2003; Financial Management and Control of Public Agencies, 2001), Kanadi (Perspectives on Accrual Accounting, 1993; Financial Information Strategy – Study of the Implementation of Full Accrual Accounting in Government Organization Lessons Learned, 1997), Veliki Britaniji (Public Service Agreements for the Future, 1998; Code for Fiscal Stability, 1998) in Novi Zelandiji (Implementing Accrual Accounting in Governemnt, 1994), ki opisujejo pristope k spremembi računovodenja v teh državah, ter s povzetki strokovnih razprav, npr. Matheson, 2002; Hepworth, 2002; Pallot, 2002; Hodque & Moll, 2001; Allen & Chan, 2002; Vašiček & Vačišek, 2000, ki opozarjajo na vzroke in potrebe po spremembi sistema računovodenja prav tako v različnih družbenih okoljih, smo sprva utemeljili dejstvo, da so prehod na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov kot posledico reforme javnega sektorja naredile najbolj razvite države OECD-ja.

Po predstavitvi IPSAS (Handbook of International Public Sector Accounting Standards, 2007) smo prav na tem temelju nadaljevali primerjavo obeh sistemov računovodenja ter se osredotočili predvsem na obseg in vsebine, predstavljene v računovodskih izkazih obeh sistemov. Sledil je opis rešitev v zakonskih, strokovnih in izvedbenih dokumentih za izvajanje računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v najbolj razvitih državah OECD-ja, npr. v Kanadi (Financial Administration Act; Accrual Accountng Transition Protocol, 2001-2002; Financial Information Strategy Accounting Manual, 2001; Public Accounts in Canada – Summary Report and Financial Statements, 2007), Veliki Britaniji (Finance Act, 1998; Government Resources and Accounts Act, 2000; Financial Reporting Manual, 2007 – 2008; Modernisation of Accounting Directives, 2004; Better Decision Taking in Departments, 2005; HM Treasury Annual Reports and Accounts 2006 – 2007), Novi Zelandiji (Publice Finance Act, 1989; Publice Finance Amendment Act, 2004; State Sector Act, 1998; The Crown Entities Act, 2004; First Time Adoption of New Zealand Equivalents to Interantional Finance Reporting Standards, 2005; Financial Management and Accountability regulations, 1997; Financial Statements of the Government of New Zealand, 2007) in Avstraliji (Public Finance and Audit Act, 1983; Financial Management and Accountability Regulations, 1997; Finance Minister´s Orders for Financial Reporting, 2008; Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, 2004; First Time Adoption of Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards, 2005; Illustrative Financial Statements for the Year Ended 30 June 2005, 2005). Mnogi

avtorji (Bassete, 2003; Wahlen 2001; Rele, 1998; Sloan, 2001; Bartov, 2003; Beneish, 1998; Fairfield, Lombardi & Scott, 2003; Pae, 2005; Thomas & Huai, 2002, idr.) so proučevali informativno vrednost predvsem bilance stanja v zasebnem sektorju, zato smo pri analizi obeh sistemov računovodenja ter primerjavi prednosti in slabosti pri potrjevanju podhipoteze 1 upoštevali tudi te ugotovitve.

S sintezo, ki jo na kratko povzemamo, smo potrdili večjo informativno vrednost računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v primerjavi z računovodenjem na podlagi denarnega toka:

1. Z bilanco stanja so razkrite vse kratkoročne in dolgoročne obveznosti, enako terjatve, zaradi česar je sklepanje o finančnem položaju osebe javnega prava naravnano v prihodnost.
2. Večjo naravnanost v prihodnost zagotavlja tudi izkaz poslovnega izida, ker predstavlja prihodke in stroške, ne le prejemkov in izdatkov, v programskem proračunu pa osnovo za vrednotenje njegove uspešnosti in učinkovitosti izvajanja ter odločanje o spremembi razporeditev sredstev za financiranje programov.
3. Izkaz sprememb čiste vrednosti sredstev daje informacije tudi o nedenarnih poslih.
4. Izkaz denarnih tokov daje informacije o treh vrstah tokov (iz poslovanja, iz naložbenja in iz financiranja).
5. Funkcija pojasnil k računovodskim izkazom je v obeh sistemih enaka, a kakor se sistema kvalitativno razlikujeta, se razlikujejo tudi pojasnila.

Nadaljevali smo z analizo računovodskih izkazov v slovenskem javnem sektorju, ki temeljijo na nacionalnih predpisih, in primerjalno s predstavljenimi mednarodnimi izkušnjami potrdili:

1. Osebe javnega prava na Slovenskem so namesto štirih dolžne predstaviti le dva računovodska izkaza: bilanco stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov, ta pa tudi vsebinsko nista primerljiva z (istoimenskima) izkazoma v mednarodni praksi, vendar kljub temu, predvsem zaradi obveznih prilog k obema računovodskima izkazoma, lahko potrdimo, da slovenske osebe javnega prava izvajajo modificiran sistem računovodenja.
2. Nekaterih temeljnih izidov in stanj popolnih računovodskih izkazov, stanj čiste vrednosti sredstev/dolga, izkaza sprememb v njih ter stanj čiste vrednosti treh vrst denarnih tokov, iz poslovanja, iz naložbenja in iz financiranja, slovenski računovodski izkazi v javnem sektorju ne zagotavljajo.

Nacionalni predpisi, po katerih se vrednotijo postavke v računovodskih izkazih, povzročajo v primerjavi z informacijami v popolnih, mednarodno opredeljenih računovodskih izkazih odstopanja v vrednostih bilančnih postavk, ki jih sintetizirano povzemamo:

- pri drugih uporabnikih enotnega kontnega načrta nevključevanje amortizacije kot nedenarnega stroška, zaradi česar so odhodki v obračunskem obdobju izkazani prenizko; izključevanje določenih stroškov iz začetnega vrednotenja nabavnih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev lahko predstavlja odmik od izkazovanja

njihove poštene vrednosti; stroški vzdrževanja in obnov teh sredstev se izkazujejo kot investicijski odhodki obdobja, v katerem so bili plačani, zaradi česar so odhodki tega obdobja izkazani previsoko;

- za finančne naložbe in terjatve se po pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov oslabitev s popravkom vrednosti ne opravlja, popravi se vrednost finančnih naložb in vrednost vira sredstev na osnovi ustrezne dokumentacije, pridobljene od podjetja, v katerem ima proračunski uporabnik finančno naložbo; po pravilniku o enotnem kontnem načrtu se oslabitev finančnih naložb, oslabitev dolgoročno danih posojil in depozitov, oslabitev dolgoročnih terjatev iz poslovanja posebej izkazujejo s popravki vrednosti, kar vnaša negotovost v usklajenost predpisov;
- obračunane obresti in druga povečanja dolgoročnih obveznosti, ki povečujejo obveznost pravne osebe, se obravnavajo kot samostojna obveznost; odhodki oz. zneski, povezani s pridobitvijo dolgoročnih in kratkoročnih sredstev, se izkazujejo kot neplačani odhodki, ki se ob poravnavi izkazane obveznosti zmanjšajo kot odhodek tiste vrste, na katero se nanašajo, zaradi česar dolgovi drugih uporabnikov niso povečani za vrednost pripisanih obresti;
- funkcijo »odhodkov in prihodkov« prevzamejo konti »neplačanih prihodkov in neplačanih odhodkov«, ki so v izkazu prihodkov in odhodkov pod nazivom »prihodki« in »odhodki« dejansko predstavljeni kot denarni pritoki in denarni odtoki, zato so informacije za zunanje uporabnike glede na opredelitev osnovnih računovodskih kategorij netočne;
- dopustitev zamika proračunskega leta za del proračunskih uporabnikov, tj. za druge uporabnike, povzroča netočnost knjigovodskih evidenc glede na obračunsko obdobje in glede na določene uporabnike enotnega kontnega načrta;
- za skupino kontov 90, v katero naj bi »presežek«, ki vsebinsko predstavlja bodisi presežek bodisi primanjkljaj periodičnega obdobja, evidentirali drugi uporabniki enotnega kontnega načrta, ni predpisanih določb in ni predvidenih kontov, kar v vsebinsko že tako obsežno skupino kontov 90 vnaša dodatno nepreglednost in nesistematičnost;
- razumevanje računovodskih informacij o zadolževanju dodatno otežuje evidentiranje prevzema dolga;
- izraz »prihodkov« se enači z izrazom »prejemkov«, izraz »odhodkov« pa z izrazom »izdatkov« skozi ves pravilnik o enotnem kontnem načrtu.

S predstavljeno sintezo razlik med enim in drugim sistemom računovodenja ter s sintezo odstopanj slovenskih računovodskih izkazov po vsebini in obsegu od mednarodne prakse, ki v osnovi temelji na IPSAS in s tem na MRS, kakor tudi primerov odstopanj v vrednotenju računovodskih postavk, smo *potrdili prvi del prve podhipoteze, nezadostno informativno vrednost, ki jo zagotavljajo slovenski nacionalni predpisi pri pripravi računovodskih izkazov oseb javnega prava. Drugi del prve podhipoteze, primernost uvedbe IPSAS v javno računovodstvo Republike Slovenije, pa utemeljujemo s potencialnim prevzemom IPSAS v javno računovodstvo Republike Slovenije.*

Odločitev o prevzemu IPSAS v javno računovodstvo Republike Slovenije je strokovna in je drugotnega pomena, saj gre za racionalno potezo, ki logično sledi potencialni prvotni odločitvi, ali prevzeti sistem računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov. Kljub utemeljenim prednostim tega sistema in dobri praksi iz mednarodnega okolja ostaja ta odločitev politična.

Računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov, sistem popolnih računovodskih izkazov, za katerega smo v pričujočem delu potrjevali informativne prednosti v primerjavi z računovodenjem na podlagi denarnega toka, bi v slovenskem javnem računovodstvu:

1. prenesel poročanje o izvajanju proračuna iz splošnega dela zaključnega računa proračuna (države, občin) v temeljna računovodska izkaza: v izkaz poslovnega izida s predstavitvijo presežka/primanjkljaja obdobja ter v izkaz denarnih tokov s primerjalnimi postavkami proračunskih in obračunskih vrednosti, kot zagotavlja IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih;
2. rekonstruiral bilanco stanja tako, da bi ta zagotavljala informacije o čisti vrednosti sredstev/obveznosti v periodičnem obdobju in o celotni čisti vrednosti sredstev/ obveznosti, tj. čisti vrednosti dolga;
3. rekonstruiral »obvezne priloge« k računovodskima izkazoma in jih prevrednotil v taksativno obravnavana, pregledna pojasnila z zaporednimi številkami, vključenimi ob razkrite podatke v računovodskih izkazih;
4. odpravil dvotirnost *istih izkazov*, ki na temelju zakona o računovodstvu predstavljajo »obvezne priloge«, na temelju zakona o javnih financah pa »enakovredni račun« (tj. izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter izkaz računa financiranja);
5. prevrednotil dvotirnost drugih in določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta na eni strani ter neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna na drugi strani v konsistenten sistem zavezancev javnega sektorja za poročanje o izidih poslovanja ter o stanju sredstev in obveznosti oz. izposojanju in dolgu;
6. odpravil dvotirnost poročanja določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta po dveh sistemih računovodenja – na podlagi denarnega toka in na podlagi poslovnih dogodkov;
7. zagotovil spoštovanje temeljnih računovodskih načel, kot so stalnost predstavljanja iz obdobja v obdobje in primerjalne informacije, ter s tem verodostojnost predstavljanja;
8. zagotovil izhodišča za ocenjevanje učinkovitosti in uspešnosti v programskem proračunu;
9. odpravil parcialna, tudi zakonsko neutemeljena konsolidirana poročila in zagotovil koherenten, metodološko razkrit pristop h konsolidiranim računovodskim izkazom do ravni (splošnega) sektorja države.

V tem kontekstu je prevzem IPSAS racionalen in logičen, kajti:

1. slovensko javno računovodstvo strokovno, ne teoretično ne izvedbeno, ni podprto do ravni, ki bi dopuščala prevzemanje standardov, enakovrednih MRS in dopolnjenih s posebnostmi IPSAS, kot proces prevzemanja strokovnih podlag kaže najboljša praksa razvitih držav;
2. v IPSAS je zbrana najboljša mednarodna praksa izvajanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov pri osebah javnega prava;
3. IPSAS ter statistične zahteve po metodologijah ESA 95 in sistemu GFS 2001 na eni strani se v izhodiščih približujejo, na drugi strani pa IPSAS popolno temeljijo na MRS, dopolnjenih za razlike zaradi posebnosti v javnih sektorjih;
4. s prevzemom IPSAS sta zagotovljena sprotno dopolnjevanje in nadgradnja stroke na temelju najboljše mednarodne prakse ter s tem omejevanje drobnih popravkov in dopolnitev v nacionalnih predpisih po sprotnih potrebah, ki predvsem vnašajo nepreglednost in otežujejo razumevanje.

Potencialna uvedba sistema računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov bi po vzoru najboljših mednarodnih praks določeno obdobje zahtevala dvojnost obeh sistemov oz. po korakih uvajanje novega ob obstoječem. Zahtevala bi tudi finančna sredstva, verjetno vsaj nadgradnjo informacijskega sistema MFERAC. Zato se predlog prevzema IPSAS tudi zaključi z vprašanjem, ki zahteva odgovor politike, ali so vlada in poslovodstva slovenskih oseb javnega prava dovolj izobražena in etično stabilna, da bodo prednosti, ki jih zagotavljata sistem računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov in uvedba IPSAS, znala in želela uporabiti v korist slovenskih davkoplačevalcev.

6.2 Potrditev druge podhipoteze in predlogi izboljšav – potencialno vključevanje širšega obsega oseb javnega prava v konsolidirana računovodska poročila

Z drugim raziskovalnim vprašanjem smo se vprašali, ali uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi z vključenimi osebami javnega prava v Sloveniji zajemajo vse tiste institucionalne enote, kot jih za isti sektor zajemata statistični metodologiji ESR 95 oz. sistem GFS 2001. Z *drugo podhipotezo* smo postavili domnevo, da *kriterij vključevanja (ne)posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter obeh blagajn v uskupinjeno (konsolidirano) premoženjsko bilanco države in občin ne zagotavlja mednarodno primerljivega vključevanja vseh institucionalnih enot ter s tem popolnosti konsolidiranega računovodskega izkaza.*

Za potrebe mednarodne primerljivosti opisovanja celotnega gospodarstva, tj. regij, držav in skupine držav, njegovih sestavnih delov in odnosov z drugimi gospodarstvi je ključna primerljivost statistik med gospodarstvi. Osrednji referenčni okvir za socialne in ekonomske statistike Evropske skupnosti in njenih članic predstavlja ESR 95, ki temelji na SNR 93. Mednarodni denarni sklad pa je že leta 1986 izdal Mednarodni priročnik za

namene državne finančne statistike, leta 2001 pa prenovljeno verzijo, sistem GFS 2001, ki prav tako temelji na ESR 95.

V izhodišče potrjevanja hipoteze 2 smo sprva umestili deskriptivno podane značilnosti obeh mednarodno uveljavljenih statističnih sistemov, tj. oblikovanje institucionalnih sektorjev in vključevanje institucionalnih enot ter oblikovanje tokov in stanj, ter jih po primerjavi sintetizirali v osnovne ugotovitve:

Nacionalno gospodarstvo se deli na pet neprekrivajočih se institucionalnih sektorjev:

1. sektor nefinančnih družb,
2. sektor finančnih družb,
3. splošni sektor države,
4. sektor gospodinjstev in
5. sektor nepridobitnih institucij, ki opravljajo storitve za gospodinjstva.

V (splošni) sektor države se po obeh statističnih metodologijah vključujejo naslednje institucionalne enote:

1. državne institucije,
2. netržne, nepridobitne institucije, katerih dejavnost je praviloma financirana s proračunskimi sredstvi, prav tako ima država prevladujoč vpliv na njihove poslovne odločitve,
3. skladi socialne varnosti ter
4. javni in drugi netržni proizvajalci oz. javne (finančne in nefinančne) družbe v lasti ali pod nadzorom države; »pod nadzorom države« pomeni obvladovanje poslovnih odločitev v teh družbah.

Za oba statistična sistema so značilni tokovi in stanja, ki se zajemajo po obračunskem načelu. V tem kontekstu obe statistični metodologiji zagotavljata predstavljanje *čiste vrednosti posojanja/izposojanja, spremembe v čisti vrednosti drugih poslovnoizidnih tokov in čiste vrednosti sredstev/obveznosti (dolga),* sistem GFS 2001 pa tudi *spremembe čiste vrednosti stanja denarja.*

Vključevanje institucionalnih enot v institucionalni (splošni) sektor države po mednarodno uveljavljenih statističnih metodologijah smo v nadaljevanju primerjali z mednarodno uveljavljenim računovodskim uskupinjevalnim (konsolidacijskim) postopkom oseb javnega prava, z IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi. Osrednji referenčni okvir vključevanja oseb javnega prava v uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkaz je »obvladovanje«, ki nastopi, če ima obvladujoča oseba javnega prava moč, da določa finančne in poslovne usmeritve druge osebe, od poslovanja druge osebe pa ima (finančne ali nefinančne) koristi. Pri tem ni pomembno, ali ima obvladujoča oseba javnega prava v njej večinski ali drugačen kapitalski delež. Posebej smo predstavili pogoje uporabe in značilnosti IPSAS 22 – Razkrivanje informacij o splošnem sektorju države.

Primerjava vključevanja institucionalnih enot v institucionalni sektor države, razen enot v popolni lasti države (te nedvoumno pripadajo splošnemu sektorju države), po mednarodnih statističnih metodologijah in uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek za namene računovodskega poročanja oseb javnega prava po IPSAS 6 rezultira skupni kriterij: »obvladovanje«. Ta je tako v statistični kot v računovodski metodologiji opredeljen enako: predstavlja moč nad usmerjanjem poslovnih odločitev druge osebe javnega prava, od katere ima obvladujoča poslovne koristi.

Sintezo ugotovitve smo potrdili v praksi dveh najbolj razvitih držav OECD-ja: Nove Zelandije in Avstralije. Obe državi sta uveljavili uporabo enakovrednega, istoimenskega računovodskega standarda MRS 27 – Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi, ki vsebuje posebnosti oseb javnega prava iz IPSAS 6 in posebnosti nacionalnih okolij. V uskupinjevalnem postopku (konsolidaciji) oseb javnega prava sta državi tako uveljavili referenčni okvir obvladovanja. Obe državi sta tudi zakonsko predpisali uporabo računovodskih standardov in načel pri pripravi letnih uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazov države ter hkrati zakonsko (izrecno) opredelili osebe javnega prava, ki se vključujejo v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze države (dopolnjen novozelandski zakon o javnih financah, 2004; novozelandski zakon o državnih podjetjih, 1986; pregled zahtev novozelandskega ministrstva za finance pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov oseb javnega prava pod nadzorom države, 2009; avstralski zakon o finančnem obvladovanju in odgovornosti, 1997; avstralski zakon o zveznih oblasteh in družbah, 1997; odredba avstralskega ministrstva za finance, 2009). Skupni temelj statistične metodologije in računovodskega postopka uskupinjevanja (konsolidacije) pri vključevanju oseb javnega prava, obvladovanje, je npr. tudi izrecno zapisan v letnih računovodskih poročilih (Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008, 2008). Uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi teh držav se pripravljajo v štirih temeljnih oblikah računovodskih izkazov po IPSAS oz. MRS – *v uskupinjenem (konsolidiranem) izkazu poslovnega izida, izkazu denarnih tokov, izkazu sprememb v čisti vrednosti poslovnega izida in bilanci stanja.*

Nadaljevali smo z analizo deskriptivno predstavljenih pravnih podlag (zakon o javnih financah, navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, zakon o računovodstvu, pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov) za pripravo zaključnega računa proračuna in letnih poročil oz. računovodskih izkazov z vidika vključevanja oseb javnega prava v slovenskem javnem sektorju. V primerjavi z mednarodno statistično metodologijo smo sintetizirali ugotovitev, da se v zaključni račun slovenskega državnega proračuna vključujejo le osebe javnega prava enega od podsektorjev sektorja države, namreč centralne države, tj. neposredni uporabniki državnega proračuna iz skupin vladnih in nevladnih proračunskih uporabnikov ter pravosodni proračunski uporabniki. Uskupinjevalni (konsolidacijski) postopki v okviru

predpisov priprave letnih poročil oseb javnega prava v slovenskem javnem računovodstvu niso opredeljeni.

Kljub temu zakon o javnih financah v 93. členu in zakon o računovodstvu v 29. členu, izven določb o zaključnem računu proračuna in izven določb o letnih poročilih, predpišeta uskupinjevalni (konsolidacijski) postopek, konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin, katere priprava temelji na pravilniku o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. Izven vseh zakonskih določb ministrstvo za finance pripravlja t. i. konsolidirano globalno bilanco javnega financiranja, v skladu z evropskim pravnim redom pa tudi poročila o (konsolidiranem) dolgu in primanjkljaju države. Zato smo z vidika popolnosti vključevanja oseb javnega prava v uskupinjevalne (konsolidacijske) postopke do ravni splošnega sektorja države analizirali vsa tri konsolidacijska poročila, opravili primerjavo s sintezo mednarodne primerjave statističnih metodologij vključevanja institucionalnih enot v institucionalni sektor države in IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi ter *potrdili podhipotezo 2 z naslednjo sintezo ugotovitev*:

1. Netržnih nepridobitnih organizacij (sistem GFS 2001) oz. netržnih javnih proizvajalcev (ESR 95), ki jih pretežno obvladuje/nadzira in financira država, praviloma uskupinjena (konsolidirana) poročila ne vključujejo v celoti, med vključenimi pravnimi osebami pa tudi ni javnih gospodarskih zavodov in javnih podjetij. Slovenska odškodninska družba in Kapitalska družba sta npr. vključeni le v poročilo o primanjkljaju in dolgu države, kar zahteva evropski pravni red
2. Zakonsko utemeljena je le konsolidirana premoženjska bilanca države in občin, ki pa ni računovodski izkaz, ampak akt države, predpisan izven določb o pripravi letnih poročil za osebe javnega prava. Z vidika vključevanja oseb javnega prava zajema proračunske uporabnike državnega in občinskih proračunov ter sklada socialnega zavarovanja. Ne izkazuje postavke čiste vrednosti sredstev/dolga države, temveč sledi shemi bilance stanja, v kateri je dolg »nerazkrit« med dolgoročnimi finančnimi obveznostmi.
3. Sheme uskupinjene (konsolidirane) globalne bilance javnega financiranja predstavljajo uskupinjeni (konsolidirani) tok štirih blagajn javnega financiranja, tj. državnega in občinskih proračunov ter zdravstvene in pokojninske blagajne. Ni zakonsko utemeljena, ni računovodski izkaz, metodološki pristop priprave pa ni predstavljen.
4. Za obračun primanjkljaja in dolga države v poročilih o primanjkljaju in dolgu države po metodologiji ESR 95 na podlagi poslovnih dogodkov, kar zahteva evropski pravni red, je potrebna prevedba računovodskih postavk denarnega toka v nacionalnih izkazih, zato se opravijo popravki. Zaradi metodoloških razlik neposredna primerjava neto posojanja/izposojanja sektorja države po metodologiji ESR 95 s presežkom/primanjkljajem blagajn javnega financiranja v nacionalni uskupinjeni (konsolidirani) globalni bilanci javnega financiranja ni mogoča.

V letu 2006 je Republika Slovenija dopolnila standardno klasifikacijo institucionalnih sektorjev (Uredba o standardni klasifikaciji nacionalnih sektorjev, 2006) tako, da je v podsektor centralne države uvrstila podsektor neposrednih uporabnikov državnega proračuna, državne sklade in druge enote centralne države ter analogno dopolnila podsektor lokalne uprave. Vendar pa pomeni slediti popolnemu zajetju institucionalnih enot v uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze do (splošnega) sektorja države, udejanjiti načelo »obvladovanja«, ki je v mednarodni praksi skupno tako računovodski kot statistični metodologiji. Za to bi bilo treba zagotoviti uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkaz, ki kot nadgradnja do ravni (splošnega) sektorja države sledi posamičnim popolnim računovodskim izkazom oseb javnega prava. Na ta način bi se v uskupinjenih (konsolidiranih) računovodskih izkazih zagotovilo poročanje o temeljnih poslovnoizidnih kategorijah, o izposojanju in o stanju dolga (splošnega) sektorja države, tj. vseh institucionalnih enot, ki se vključujejo vanj.

6.3 Potrditev tretje podhipoteze in predlogi izboljšav – potencialna uvedba standardnega kontrolnega modela COSO v procesu konsolidacije računovodskih oz. bilančnih postavk

Zadnje področje raziskave smo usmerili v postopek priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin, edini pravno utemeljeni akt vlade, ki izkazuje konsolidirana stanja do ravni splošnega sektorja države. Izvaja se po pravilniku o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, ki dopušča, da nastale razlike pri pobotu terjatev in obveznosti povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ter splošni sklad občine in države. Zato smo se s tretjim raziskovalnim vprašanjem vprašali, zakaj v uskupinjevalnem (konsolidacijskem) postopku nastajajo razlike. Postavili smo *tretjo podhipotezo: Uskupinjena (konsolidirana) stanja, za katera prej ni vzpostavljen kontrolni sistem ali ta ne razkriva identifikacije bilančnih postavk, ne zagotavljajo verodostojnega uskupinjenega (konsolidiranega) računovodskega izkaza.*

Ker je treba skupino uskupinjenih (konsolidiranih) oseb javnega prava predstaviti, kot da gre za eno samo pravno osebo, smo sprva deskriptivno povzeli pristop iz IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi, ki se nanaša na:

1. združevanje računovodskih izkazov obvladujoče in odvisnih oseb javnega prava od postavke do postavke tako, da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov;
2. ugotavljanje knjigovodske vrednosti finančne naložbe obvladujoče osebe javnega prava v vsaki odvisni in delež obvladujoče osebe javnega prava v kapitalu vsake odvisne ter jih izločiti;
3. ugotavljanje stanja, poslov, prihodkov in odhodkov med osebami javnega prava znotraj skupine in jih v celoti izločiti;
4. ugotavljanje manjšinskih deležev odvisnih oseb v presežku ali primanjkljaju in v kapitalu;

5. ločeno izkazovanje dolgov in kapitala manjšinskih deležev od obvladujoče osebe javnega prava;
6. uporabo istih računovodskih usmeritev, če pa to ni mogoče, razkrivanje takšnih dejstev.

Po posameznih ravneh smo na podlagi pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin deskriptivno povzeli (uskupinjevalni) konsolidacijski postopek predpisanih bilančnih postavk med proračunskimi uporabniki znotraj državnega in občinskih proračunov, med državnim proračunom in skladi socialnega zavarovanja, med proračuni in javnimi skladi ter drugimi osebami javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti, ter med državnim in občinskimi proračuni. Dopustnost obstoja razlik v uskupinjevalnem (konsolidacijskem) postopku po pravilniku o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, kar odstopa od določb v IPSAS 6, smo preverili še v strokovni literaturi (Vrankar, 1995). Ta dopušča le prave razlike v pobotu, ki so posledica uporabe različnih načinov vrednotenja sredstev in obveznosti, različnih deviznih tečajev idr., kar smo glede na enotne predpise vrednotenja za vse osebe javnega prava v našem sistemu izločili. Kot razlike *ostajajo torej le še neprave razlike, ki so posledica napak, izvirajo iz napačnih knjiženj, neusklajenih obračunov poslovnih dogodkov idr., kar že potrjuje del postavljene tretje podhipoteze, da bilančne postavke in protipostavke niso prepoznane, identificirane.*

Če bi bile bilančne postavke in protipostavke prepoznane, identificirane, bi se v popolnosti pobotale in pri tem postopku do nepravih razlik ne bi prihajalo, zato smo v naslednjem koraku analizirali sheme prve, druge in tretje ravni konsolidacije (Poročilo – konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2008) ter prikazali obstoj, vrednost in vpliv nepravih razlik oz. »metodološkega popravka«, kot neprave razlike imenuje pripravljavec premoženjske bilance, na splošni sklad države: metodološki popravek na tretji ravni v vrednosti 35.650.816 EUR predstavlja razliko med pobotom na strani aktive, torej terjatvami, in pobotom na strani pasive, torej obveznostmi. Ista razlika se ugotovi tudi kot razlika vsote splošnih skladov vseh občin in splošnega sklada države v premoženjskih bilancah na drugi ravni, zmanjšane za splošni sklad, ki je v konsolidirani premoženjski bilanci države in občin prikazan na tretji ravni.

V slovenskem pravnem redu sicer dopustne razlike, »metodološki popravek«, za katere smo ugotovili, da so neprave, smo v nadaljevanju proučevali še v kontekstu notranjekontrolnega sistema. Da bi dokončno potrdili tretjo podhipotezo, smo se *vprašali, zakaj bilančne (proti)postavke zaradi nepravih razlik niso bile identificirane in posledično pobotane.* Številni avtorji (Larsson & Stenbæk Madsen, 1999; Joumard & Kongsrud, 2003; Richard, 2002; Vašiček, 2001) na prehodu stoletja opozarjajo na pomanjkljivosti finančnih kontrol v proračunskih sistemih, pri plačilih iz evropskih skladov in tudi v uskupinjevalnih (konsolidacijskih) postopkih. O uvedbi notranjekontrolnega sistema oz. finančnih kontrol kot enega od pogojev za vstop novih članic v Evropsko skupnost poroča v svojih poročilih SIGMA (2001, 2004, 2005, 2009).

V nadaljevanju smo zato z metodo naključnega vzorčenja z uporabo anketne raziskave v pet medsebojno značilno povezanih komponent notranjekontrolnega sistema, modela COSO (Smernice za standarde notranjega poročanja, 2005), umestili proces priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

1. Vprašanja *kontrolnega okolja* smo naslovili na obstoj notranjih navodil za delo v računovodstvu proračunskega uporabnika.
2. Vprašanja *ocene tveganj* se sprva nanašajo na obstoj stanj na kontih, ki se konsolidirajo, nato pa na oceno tveganj od 1 (nizko) do 3 (visoko), da znesek stanja terjatve, ki se pobota, ne bo enak paru zneska obveznosti pri drugem proračunskem uporabniku.
3. Z vprašanji komponente *kontrolnih aktivnosti* zaprtega tipa sprašujemo o uporabi identifikacijskih meril pri evidentiranju poslovnih dogodkov v analitičnih evidencah proračunskih uporabnikov, ki jim sledi serija vprašanj odprtega tipa. Ta anketirancem omogoča izražanje njihovih mnenj v zvezi z vzroki neuspešne konsolidacije.
4. Vprašanja zaprtega tipa v okviru komponente *informiranja in komuniciranja* se nanašajo na obseg in kakovost informacij, ki jih zagotavlja programsko orodje, na uporabo teh informacij pri odločanju predstojnikov, na zadostnost izobraževanj glede priprave premoženjske bilance ter na primernost komunikacije pri potrjevanju terjatev in obveznosti, pa tudi vodstva z osebjem iz računovodstva.
5. Vprašanja *spremljanja* se nanašajo na odnos predstojnika do računovodskih in premoženjskih informacij ter na revidiranje le-teh.

Vzorčni okvir anketne populacije so predstavljale vse osebe javnega prava z objavljenega seznama Uprave Republike Slovenije za javna plačila na dan 31. 12. 2009, s katerega smo izločili neustrezne elemente (Kalton & Vehovar, 2001). Oblikovan vzorčni okvir je vseboval N = 1879 identificiranih in lociranih elementov oz. elementov populacije, pri čemer je pogoj lokacije zagotavljal javno objavljeni spletni naslov. Anketo, namenjeno vodjem računovodstev, smo izvedli s spletnega naslova http://www.kwiksurveys.com ter jo poslali na n = 940 naslovov oz. elementov vzorca. Prejeli smo n = 205 odgovorov in jih statistično obdelali. Statistične rezultate smo interpretirali z 10-odstotnim tveganjem in zanesljivostjo c(v)<0,10, od katerih *najbolj značilne za posamezno komponento modela COSO, ki vplivajo na (kakovost in učinkovitost) (ne)vzpostavljenega kontrolnega sistema,* povzemamo v nadaljevanju:

1. *Kontrolno okolje:* Z zanesljivostjo cv(p) = 0,06 ob 10-odstotnem tveganju lahko trdimo, da od 49,2 % do 60 % proračunskih uporabnikov, torej polovica, meni, da so postavljeni roki za potrjevanje odprtih postavk v pravilniku o načinih in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu prekratki glede na zaključek poslovnega leta, z isto zanesljivostjo pa lahko tudi trdimo, da od 47,3 % do 58,1 % proračunskih uporabnikov meni, da v primerih, ko stanja terjatev in pripadajočih obveznosti pri drugem proračunskem uporabniku niso potrjena ter

obstajajo razlike, postopek v pravilniku ni dogovorjen dovolj natančno. S statistiko ($\chi^2_{0,999}(4) = 18,23$) je potrjena domneva o povezanosti obeh trditev.

2. *Ocena tveganj:* Z zanesljivostjo cv(p) = 0,04 in 90-odstotnim zaupanjem lahko trdimo, da stanja in s tem tveganja, da ne bodo pobotana, na kontu 14 – kratkoročne terjatve do proračunskih uporabnikov obstajajo v razponu od 67,3 % do 77,1 % populacije. Z zanesljivostjo cv(p) = 0,05 in ob istem tveganju trdimo, da v razponu od 63,2 % do 73,4 % populacije obstajajo stanja in s tem tveganja tudi na kontu 24 – kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta ter v razponu od 55,2 % do 65,8 % na kontu 98 – obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. S statistiko ($\chi^2_1(4) = 233,96$) je potrjena tudi domneva o popolnem ujemanju odgovorov glede kratkoročnih terjatev in obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta.
3. *Kontrolne aktivnosti:* Z odgovori na serijo vprašanj odprtega tipa so anketiranci ponovno izrecno izpostavili skupini kontov 14 in 24, pa tudi skupino kontov 17 – druge kratkoročne terjatve in skupino 23 – druge kratkoročne obveznosti. Bodisi da stanj sploh niso usklajevali bodisi da jim jih ni uspelo uskladiti. Med vzroki, zakaj stanja in protistanja niso bila pobotana, so anketiranci npr. navedli neevidentirane dokumente, prepozno izdelane računovodske izkaze, prekratke roke za usklajevanje stanj, časovno nepravilno evidentirane poslovne dogodke. Anketiranci v izogib nastanka (nepravih) razlik pri pobotu predlagajo npr. večkratno letno usklajevanje, obvezno navedbo kontov in šifer na IOP-obrazce, jasna in kratka navodila o pripravi premoženjske bilance, večjo natančnost odgovornih oseb, uskladitev aktivnosti, ki se vežejo na zaključek proračunskega leta.
4. *Informiranje in komuniciranje:* Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 ob 10-odstotnem tveganju lahko trdimo, da vodstva med 38,5- in 49,3-odstotnim deležem populacije periodična računovodska poročila uporabljajo pri svojih odločitvah, vendar pa lahko s koeficientom variacije cv(p) = 0,08 in ob isti stopnji tveganja tudi trdimo, da več kot tretjina, med 33,3- in 43,8-odstotnim deležem poslovodstev, pri svojih odločitvah informacij iz premoženjskih bilanc ne uporablja. S statistiko ($\chi^2_1(4) = 44,86$) je potrjena domneva o povezanosti obeh trditev, pri tem pa enaki deleži vprašanih menijo, da ne uporabljajo ne enih ne drugih informacij, in enaki, da uporablja tako ene kot druge.
5. *Spremljanje:* Z zanesljivostjo cv(p) = 0,07 in 90-odstotno gotovostjo trdimo, da je bila notranja revizija računovodske funkcije opravljena pri proračunskih uporabnikih v razponu od 40,2 % do 51 % populacije, z isto stopnjo zanesljivosti pa tudi, da se v razponu med 39 % in 49,8 % deleža populacije proračunskih uporabnikov predstojnik v zadnjem letu pri pripravljavcih premoženjskih bilanc ni pozanimal o morebitnih težavah, ki jih imajo.

Z uporabo statističnih metod smo po komponentah modela COSO v procesu priprave premoženjske bilance države in občin potrdili neusklajena stanja predvsem na kontih kratkoročnih terjatev in obveznosti (do uporabnikov enotnega kontnega načrta) ter kontih obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Ni zanemarljiva ugotovitev, da pravilnik o

načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu ne predpisuje usklajevanj na kontih kratkoročnih terjatev in obveznosti ter tudi ne pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta, po anketnih rezultatih pa so v pravilniku določeni roki prekratki glede na zaključek poslovnega leta, postopek usklajevanja ob nastalih razlikah pa ne dovolj natančno dogovorjen.

Pristojno ministrstvo je v letu 2009 z dopolnitvami pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin,[73] ki jih je upoštevalo že v poročilu o konsolidirani premoženjski bilanci države in občin na dan 31. 12. 2008, pomembno prispevalo k odpravi nepravih razlik. Poleg računalniške obdelave podatkov je z 2.a členom uvedlo tudi nove obrazce, namreč bruto bilance in razvid odprtih terjatev ter obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Menimo, da je k odpravi nepravih razlik pomembno prispevala tudi dopolnitev 12. člena pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, sprejeta v decembru 2009 z veljavnostjo 1. 1. 2010:[74] »terjatve za sredstva, dana v upravljanje, se povečajo tudi za tisti znesek plačil iz prvega in drugega odstavka 43. člena tega pravilnika, za katere se pri uporabnikih enotnega kontnega načrta, ki prejme ta sredstva, poveča obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje«, saj zahteva usklajenost stanj tudi za vrednost investicijskih odhodkov, ki je bila do takrat nedorečena, in možni vzrok nastanka nepravih razlik.

Ne moremo zanikati, da je kontrolni sistem v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin vzpostavljen ter da ga pristojno ministrstvo izboljšuje, z našo opravljeno raziskavo pa *lahko potrdimo podhipotezo 3 v delu, da obstoječi sistem v celoti ne razkriva identifikacije bilančnih (proti)postavk, zaradi česar nastajajo sicer v slovenskem pravnem redu dopustne, strokovno pa neutemeljene neprave razlike pri pobotu. Te preko ravni uskupinjevanja (konsolidacije) vplivajo na končno stanje splošnega sklada države, ki bi bilo drugačno, če nepravih razlik ne bi bilo.*

Opravljeno naključno statistično vzorčenje z uporabo anketne raziskave po komponentah modela COSO in potrjene domneve o povezanosti odgovorov z uporabo kontingenčnih tabel so rezultirali niz uporabnih ugotovitev, možnosti, razvidov, mnenj anketirancev, ki smo jih strnili kot predloge izboljšav pri potencialni uvedbi modela.

Z anketno raziskavo smo potrdili, da je zaradi svoje zasnove model COSO mogoče uporabiti tudi v procesu priprave konsolidirane premoženjske bilance države in občin s ciljem, zagotoviti zanesljivost (računovodskega izkaza oz.) akta vlade. Ker se proces priprave konsolidirane premoženjske bilance izvaja v računovodski funkciji, kakovost izvedbe procesa pa je odvisna od kakovosti podatkov, ki vstopajo vanj, in ostalih vplivov

[73] Dopolnitve so bile objavljene v Ur. listu RS št. 10/2009 dne 9. 2. 2009.
[74] Dopolnitve so bile objavljene v Ur. listu RS št. 112/2009 dne 30. 12. 2009.

okolja, je model smiselno postaviti tako, da zajame tudi slednje, čeprav niso neposredno vključeni v sam proces. Rezultati ankete utemeljujejo takšen pristop.

Dodano vrednost morebitne uporabe modela na ravni vsakega posameznega proračunskega uporabnika vidimo v:

1. preverjanju obstoja notranjih pravil in usmeritev pri izvajanju procesov in aktivnosti v računovodski funkciji, razmejevanju odgovornosti med zaposlenci, preglednosti izvajanja nalog, sprotnem odpravljanju neučinkovitosti ter izboljšavah, če se ugotovi, da pravila in razmejene odgovornosti ne dosegajo pričakovanih ciljev;
2. ozaveščanju zaposlencev o potrebi po zniževanju stopnje tveganja zaradi napak pri evidentiranju poslovnih dogodkov ter posledično pogostejšem preverjanju točnosti in popolnosti evidenc;
3. neposrednih navodilih neposrednim uporabnikom, posrednim uporabnikom, javnim skladom in drugim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti za izvajanje logičnih kontrol nad stanji skupin in/ali dvojic kontov aktive in pasive bilanc stanja;
4. preverjanju kakovosti obdelave podatkov, ki jo zagotavlja programska oprema, in stalno izboljševanje le-te;
5. ozaveščanju predstojništev o informacijah, ki jih zagotavljajo računovodski izkazi, in možnosti njihove uporabe.

Dodana vrednost, ki jo daje morebitna uporaba modela pristojnemu ministrstvu:

1. pregled nad stanjem notranjih kontrol po komponentah COSO za posamezno osebo, skupino ali vse osebe javnega prava;
2. pregled nad najbolj izpostavljenimi področji tveganj zaradi nastanka napak pri evidentiranju;
3. pregled nad vzroki nastanka napak in posledično obstoj nepravih razlik v uskupinjevalnem (konsolidacijskem) postopku ter pobudami zaposlencev za odpravo napak;
4. pregled nad kakovostjo delovanja programske opreme pri proračunskih uporabnikih;
5. pregled nad odnosom predstojništev do zaposlencev in tudi nad njihovim znanjem uporabe računovodskih informacij;
6. enostavna uporaba zbiranja dejstev in mnenj z metodo verjetnostnega vzorčenja z anketno raziskavo.

Slabosti v notranjekontrolnem sistemu, na katere opozarjajo rezultati anketnega vprašalnika in ki bi jih bilo primerno odpraviti:

1. roki za potrjevanje odprtih postavk po 37. člen zakona o računovodstvu so prekratki glede na zaključek poslovnega leta, postopek ob nepotrjenih stanjih pa bi moral biti določen bolj natančno;

2. največjim tveganjem za nastanek napak pri evidentiranju oz. nepravih razlik v postopku konsolidacije so izpostavljeni konti kratkoročnih terjatev in obveznosti, za katere pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu ne predvideva usklajevanj, posledično se za ta stanja usklajevalni postopek bodisi sploh ni izvedel bodisi iz različnih vzrokov stanj ni bilo mogoče uskladiti; v tem kontekstu raziskava neposredno kaže na primernost dopolnitve obstoječega pravilnika, tudi z zahtevo po obveznem usklajevanju stanj za posredne proračunske uporabnike;
3. programska oprema bi morala biti bolj zaščitena pred posegi v bazo podatkov;
4. predstojniki oseb javnega prava in računovodje potrebujejo več stalnega izobraževanja, predvsem pa ozaveščenosti o odnosu do javnih financ in uporabnosti računovodskih informacij pri svojih poslovnih odločitvah.

6.4 Odprte teme za prihodnje

Verjetno je eno najpomembnejših vprašanj uvedbe računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov evidentiranje davčnih prihodkov, zato bi bilo v tem kontekstu smiselno proučevanje mednarodnih praks in rešitev tega področja z vseh možnih vidikov, načrtovanja, notranjih kontrol, evidentiranja in poročanja ter tehnične podpore.

Uvedba programskega proračuna v slovenske javne finance kar kliče po proučevanju poročanja po odsekih, torej tudi po programih, ki ga utemeljujeta IPSAS 18 – Poročanje po odsekih in MSRP 8 – Poslovni odseki. Iz tega neposredno sledi področje proučevanja smotrnosti doseganja ciljev, postavljenih v programskem proračunu, verjetno tudi smotrnosti postavljanja ciljev, v zvezi s tovrstnimi evalvacijami pa prerazporejanje sredstev med programi ter rekonstrukcija poročanja o doseženih ciljih in rezultatih.

Z uvedbo računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov se odpira področje uvedbe priprave proračuna po istem načelu, domisliti bi bilo treba časovnico enih in drugih sprememb, soodvisnosti procesov, soodvisnosti v načinu poročanja.

Računalniška podpora obdelavi podatkov ne le v konsolidacijskih postopkih računovodskih izkazov oseb javnega prava, ampak tudi v računovodskih izkazih na individualni ravni, na ravni povezovanja med institucionalnimi sektorji in enotami, je nujna, in tako tudi raziskovalni izziv.

SKLEP

Temeljni razliki med poslovanjem oseb javnega prava in poslovanjem oseb zasebnega prava, tj. razliki v

- namenu obstajanja in
- načinu financiranja poslovanja,

bosta obstajali vselej. Medtem ko se osebe zasebnega prava praviloma ustanavljajo z namenom pridobivanja dobička oz. večanja kapitala, se osebe javnega prava ustanavljajo z namenom zagotavljanja storitev državljanom. Medtem ko se poslovanje prvih financira na trgu, se poslovanje drugih financira pretežno iz proračuna. Medtem ko je cilj poslovanja prvih torej doseganje čim večjega dobička, bi moral biti cilj poslovanja drugih čim boljša, čim učinkoviteje opravljena storitev javne službe ob čim nižjih stroških in enaki kakovosti.

Za namene zunanjega poročanja se poslovanje enih in drugih pravnih oseb predstavlja v računovodskih izkazih kot sestavnih delih letnih poročil. Prav to področje daje naslednje pomembne razlike med osebami zasebnega in javnega prava:

- osebe zasebnega prava imajo predpisana in uzakonjena pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu že desetletja, tako v mednarodnem obsegu z MRS kot v nacionalnih gospodarstvih, npr. v Sloveniji s SRS;
- pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu oseb javnega prava nimajo tradicije, poenotenje v mednarodnem obsegu se uveljavlja šele z IPSAS, katerih uporaba se le priporoča in ni obvezna, množica nacionalnih predpisov pa vnaša nesistematičnost, nepreglednost ter v primerjavi z mednarodnimi izkušnjami nepovezanost in nepopolnost informacij.

V izhodišče teh osnovnih razlik med osebami zasebnega in javnega prava smo postavili *temeljno hipotezo*: *Sedanje strokovne in pravne podlage v slovenskem javnem računovodstvu uporabnikom ne zagotavljajo popolnih informacij v računovodskih izkazih oseb javnega prava, ki se uskupinijo (konsolidirajo) na raven (splošnega) sektorja države.*

Potencialni teoretični prispevek doktorske disertacije temelji na potrjevanju dveh podhipotez in potencialnih predlogih izboljšav strokovnih podlag za pripravo računovodskih izkazov.

Po proučitvi vsebinskih razlik v zunanjem poročanju pri računovodenju na podlagi denarnega toka v primerjavi s sistemom na podlagi poslovnih dogodkov in sintezi prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov, ilustriranimi tudi z mnogo primeri dobre prakse iz najbolj razvitih držav OECD-ja, smo opravili še primerjavo s slovenskim sistemom računovodenja v javnem sektorju. Potrdili smo podhipotezo 1, da nacionalni predpisi ne zagotavljajo računovodskih izkazov z zadostno informativno vrednostjo v javnem sektorju, saj so osebe javnega prava:

- namesto štirih dolžne predložiti le dva računovodska izkaza: bilanco stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov, ki tudi vsebinsko nista primerljiva z (istopomenskima) izkazoma v mednarodni praksi, ne glede na to, da zakonodaja zahteva kot priloge k njima obsežna pojasnila;
- posledično nekaterih temeljnih izidov in stanj slovenski računovodski izkazi v javnem sektorju ne zagotavljajo;
- nacionalni predpisi, po katerih se vrednotijo postavke v računovodskih izkazih, povzročajo v primerjavi z informacijami v popolnih, mednarodno opredeljenih računovodskih izkazih odstopanja v vrednotenju bilančnih postavk.

V obstoječo prakso zunanjega poročanja slovenskih oseb javnega prava smo zato priporočali prevzem IPSAS po predhodni odločitvi o prehodu na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov ter utemeljili prednosti novega sistema in izboljšave obstoječega, kar lahko strnemo v:

- prenos poročanja o izvajanju proračuna iz splošnega dela zaključnega računa proračuna v temeljna računovodska izkaza: v izkaz poslovnega izida s predstavitvijo presežka/primanjkljaja obdobja ter v izkaz denarnih tokov s primerjalnimi postavkami proračunskih in obračunskih vrednosti;
- rekonstrukcijo bilance stanja tako, da bi ta zagotavljala informacije o čisti vrednosti sredstev/obveznosti v periodičnem obdobju in o celotni čisti vrednosti sredstev/ obveznosti, tj. čisti vrednosti dolga;
- odpravo dvotirnosti istih izkazov, enkrat za namene poročanja o izvajanju proračuna, drugič za namene poročanja v računovodskih izkazih, zavezancev za pripravo računovodskih izkazov in dvotirnosti samih izkazov, ki jih morajo po dveh sistemih računovodenja pripravljati določeni uporabniki enotnega kontnega načrta;
- zagotavljanje spoštovanja temeljnih računovodskih načel;
- zagotavljanje izhodišč za ocenjevanje učinkovitosti in uspešnosti izvajanja programskega proračuna.

V tem kontekstu je prevzem IPSAS racionalen in logičen, kajti v njih je zbrana najboljša mednarodna praksa, v temeljnih predpostavkah so poenoteni s statističnimi metodologijami ESA 95 in sistema GFS 2001 ter z njimi sta zagotovljena sprotno dopolnjevanje in nadgradnja stroke na temelju najboljše mednarodne prakse.

Po potrditvi podhipoteze 2, da kriterij vključevanja (ne)posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter obeh blagajn v konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin ne zagotavlja mednarodno primerljivega vključevanja vseh institucionalnih enot ter s tem popolnosti konsolidiranega računovodskega izkaza do ravni splošnega sektorja države, menimo, da bi bilo treba v slovenskem obračunskem sistemu udejanjiti načelo obvladovanja, skupno tako statistični metodologiji ESR 95, referenčnemu okviru za socialne in ekonomske statistike Evropske skupnosti in njenih članic kot metodologiji, ki jo je s sistemom GFS 2001 razvil Mednarodni denarni sklad za namene državnih finančnih statistik, in tudi IPSAS. V nasprotju s sedanjo prakso formalnopravno neutemeljene

konsolidirane globalne bilance javnega financiranja, ki se predstavlja ločeno od pravno sicer utemeljenega akta vlade, konsolidirane premoženjske bilance države in občin, bi, upoštevaje statistična metodološka izhodišča in najboljšo prakso v IPSAS, pridobili z vidika zajemanja institucionalnih enot popolne uskupinjene (konsolidirane) računovodske izkaze do ravni (splošnega) sektorja države, kar praktično že izvajamo v poročilih o primanjkljaju in dolgu države na podlagi evropskega pravnega reda. Takšni izkazi v skladu z dobro prakso najbolj razvitih držav OECD-ja zajemajo posamične popolne računovodske izkaze oseb javnega prava, tj. vse institucionalne enote, ki se statistično metodološko vštevajo v institucionalni sektor države in predstavljajo temeljne poslovnoizidne kategorije tega sektorja.

Potencialni metodološki prispevek doktorske disertacije smo izvajali s potrjevanjem podhipoteze 3, da konsolidirana stanja, za katera prej ni vzpostavljen kontrolni sistem ali ta ne razkriva identifikacije bilančnih postavk, ne zagotavljajo verodostojnega računovodskega izkaza. V nasprotju z uskupinjevalnim (konsolidacijskim) postopkom po IPSAS 6 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi nacionalni predpis pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin formalnopravno dopušča obstoj (nepravih) razlik pri pobotu. Neučinkovit kontrolni sistem oz. nerazkrite bilančne postavke, ki rezultirajo v neprave razlike pri pobotih, smo potrdili v kombinaciji treh metod:

1. s statistično metodo naključnega vzorčenja z uporabo anketne raziskave,
2. po komponentah modela COSO ter
3. s statistično metodo kontingenčnih tabel in uporabo t. i. hi – kvadrat funkcije (χ^2).

Uporabljeni model je praktično uporaben, menimo, da ne le za proces priprave premoženjske bilance države in občin, ampak bi ga bilo z modifikacijo v spremenjenem okolju mogoče uporabiti tudi v drugih procesih računovodske funkcije. Na podlagi rezultatov naše raziskave pa smo lahko opozorili na slabosti v notranjekontrolnem sistemu proučevanega procesa, ki bi jih bilo primerno odpraviti, ter na dodano vrednost ob potencialni uvedbi modela na ravni tako vsakega posameznega proračunskega uporabnika kot tudi pristojnega ministrstva.

LITERATURA IN VIRI

1. Allen, R., & Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure. A Reference Book for Transition Countries*. Paris: SIGMA - Support for Improvement in Governance and Management. A Joint Initiative of the OECD and the EU. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/46/35/35066562.pdf
2. Allen, T. L., & Chan, J. L. (2002). Public Accountability and Government Financial Reporting: Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting, 2*(1), 12–36.
3. Arya, A., Glover, J., & Sunder, S. (1998). Earnings Management and the Revelation Principle. *Review of Accounting Studies*, *3*(1/2), 7–34.
4. Atkinson, P., & Van den Noord, P. (2001). Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analysis. *Economics Department Working Papers No. 285.* Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/31/39/1891839.pdf
5. Australian Accounting Standards Board (2004). *Consolidated and Separate Financial Statements. Accounting standard 127*. Melbourne: Australian Accounting Standards Board. Najdeno 9. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.aasb.com.au/public_docs/aasb_standards_2005/pdf/AASB127_07-04.pdf
6. Accounting Standards Board (2005). *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. Accounting standard 108.* Melbourne: Australian Accounting Standards Board. Najdeno 9. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.aasb.com.au/public_docs/aasb_standards_2005/pdf/AASB108_07-04.pdf
7. Australian Accounting Standards Board (2005). *Presentation of Financial Statements. Accounting standard*. Melbourne: Australian Accounting Standards Board. Najdeno 9. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.aasb.com.au/public_docs/aasb_standards_2005/pdf/AASB101_07-04.pdf
8. Australian Accounting Standards Board (b.l.). *First-time Adoption of Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards. Compiled Accounting Standard*. Melbourne: Australian Accounting Standards Board. Najdeno 9. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.aasb.com.au/public_docs/aasb_standards_2005/compilations/AASB1_07_04_COMPjul05.pdf
9. Australian Accounting Standards Board (b.l.). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement. Framework*. Melbourne: Australian Accounting Standards Board. Najdeno 16. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.aasb.com.au/
10. Australian Government. Accounting Policy Branch (2004). *Finance Brief 17: Adoption of International Accounting Standards. Guidance.* Canberra: Australian Government, Directory, Accounting Policy Branch. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/ace/docs/FinanceBrief_17.pdf

11. Australian Government. Accounting Policy Branch (2004). *Finance Brief 19: International Adoptin: Presentation of Financial Statements and Accounting Policies. Guidance.* Canberra: Australian Government, Directory, Accounting Policy Branch. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/ace/docs/Finance_Brief_19_Presentation_and_Policies.pdf
12. Australian Government. Department of Finance and Deregulation (2008). *Finance Minister's Orders for Financial Reporting 2008.* Melbourne: Australian Government, Department of Finance and Deregulation. Najdeno 15. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/publications/finance-ministers-orders/docs/FMOs-Financial-Reporting.pdf
13. Australian Government. Department of Finance and Deregulation (2009). *Finance Minister's Orders for Financial Reporting. Requirements and Guidance for the Preparation of Financial Statements of Australian Government Entities for Reporting Periods Ending on or after 1 July 2009.* Melbourne: Australian Govrenment, Department of Finance and Deregulation. Najdeno 5. januarja na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/publications/finance-ministers-orders/docs/FMOs-Financial-Reporting.pdf
14. Australian Government. Office of Legislative Drafting and Publishing. Attorney-General's Department (1997, 4. marec). *Commonwealth Authorities and Companies Act No. 153 of 1997.* Canberra: Australian Government, Attorney-General's Department. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.comlaw.gov.au/ComLaw/Legislation/ActCompilation1.nsf/0/D01E012B7D5A01A3CA256FC3007EE1EF/$file/CwlthAuthCompanies1997_WD02.pdf
15. Australian Government. Office of Legislative Drafting and Publishing. Attorney-General's Department (1998, julij). *Charter of Budget Honesty Act 1998.* Canberra: Australian Government, Attorney-General's Department. Najdeno 17. februarja 2009 na spletnem naslovu http://scaleplus.law.gov.au/html/pasteact/2/3115/top.html
16. Australian Government. Office of Legislative Drafting and Publishing. Attorney-General's Department (2005, 2. marec). *Financial Management and Accountability Act 1997 Act No. 154 of 1997 as amended.* Canberra: Australian Government, Attorney-General's Department. Najdeno 11. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.comlaw.gov.au/comlaw/Legislation/ActCompilation1.nsf/0/207E9680DC1C3E4CCA256FB800797494/$file/FinanMgmtAccount1997WD02.pdf
17. Australian Government. Office of Legislative Drafting. Attorney-General's Department (2003, 16. januar). *Financial Management and Accountability Regulations. Statutory Rules 1997 No. 328 as amended.* Canberra: The Office of Legislative Drafting, Attorney-General's Department. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/ff/regs/fmaregs1997/top.htm#1.3
18. Barth, M. E., & Hutton, A. P. (2004). Analyst Earnings Forecast Revisions and the Pricing of Accruals. *Review of Accounting Studies*, *9*(1), 59–96.
19. Bartov, E. (2003). Discussion of ''Investor Sophistication and the Mispricing of Accruals''. *Review of Accounting Studies*, *8*(2/3), 277–281.

20. Bartov, E., & Myungsun, K.(2004). Risk, Mispricing, and Value Investing. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *23*(4), 353–376.
21. Beneish, M. D. (1998). Discussion of "Are Accruals during Initial Public Offerings Opportunistic?". *Review of Accounting Studies, 3*(1/2), 209–221.
22. Bernat, E., & Brkič, V. (2006). *Vloga računovodstva v podjetju* (raziskovalna naloga). Celje: Poslovno-komercialna šola Celje.
23. Bessette Russell, W. (2003). Measuring the Economic Impact of University-Based Research. *Journal of Technology Transfer, 28*(3/4), 355–361.
24. Breaver, W., & Mc Nichols, M. F. (2001). Do Stock Prices of Property Casualty Insurers Fully Reflect Information about Earnings, Accruals, Cash Flows, and Development? *Review of Accounting Studies*, *6*(2/3), 197–220.
25. Bronstein, I. N., Semedjajew, K. A., Musiol, G., & Mühling, H. (1997). *Matematični priročnik.* Ljubljana: Tehniška založba Slovenije.
26. Buurma, H. (2001). Public Policy Marketing: Marketing Exchange in the Public Sector. *European Journal of Marketing*, *35*(11/12), 1287–1300.
27. The Canadian Institute of Chartered Accountants (2003). *Twenty Questions about Government Financial Reporting. Federal, Provincial and Territorial Governments*. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants. Najdeno 11. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.cica.ca/multimedia/Download_Library/Standards/PSAB/English/e__PSAB20QuestionsGRE.pdf
28. Carlin, M. T. (b.l.). *Performance and Transparency: Are Australia's »Leading Edge Systems Really Working?* Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries. A joint initiative of the Organisation for Economic Co-operation and Development and the European Union. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/23/21/2670515.pdf
29. Cervera, A., Molla, A., & Sanchez, M. (2001). Antecedents and Consequences of Market Orientation in Public Organizations. *European Journal of Marketing*, *35*(11/12), 1259–1286.
30. Clinch, G., Sidhu, B., & Sin, S. (2002). The Usefulness of Direct and Indirect Cash Flow Disclosures. *Review of Accounting Studies, 7*(4), 383–404.
31. Collins, D. W., Gong, G., & Hribar, P. (2003). Investor Sophistication and the Mispricing of Accruals. *Review of Accounting Studies*, *8*(2/3), 251–276.
32. *Consolidated financial statements for the year ended 30 june 2008.* (2008, december). B.k.: Commonwealth of Australia 2008. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/docs/CFS_2008.pdf
33. Cvikl, M. M., & Korpič Horvat, E. (2007). *Proračunsko pravo*. Ljubljana: GV Založba.
34. Cvikl, M. M., & Zemljič, P. (2000). *Zakon o javnih financah s komentarjem*. Ljubljana: Bonex.

35. Čižman, M., & Zupančič, V. (2009, oktober). Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov pri določenih in drugih uporabnikih EKN. *IKS, revija za računovodstvo in finance, XXXVI*(8/9), 7–371.
36. Dechow, P. M., Richardson, S. A., & Tuna, I. R. (2003). Why Are Earnings Kinky? An Examination of the Earnings Management Explanation. *Review of Accounting Studies*, *8*(2/3), 355–384.
37. Fairfield, P. M., Scott, W., Lombardi, T. Y., Whisenant, S., & Yohn, T. L (2003). The Differential Persistence of Accruals and Cash Flows for Future Operating Income versus Future Profitability. *Review of Accounting Studies, 8*(2-3), 221–243.
38. Falconer, P. (1997). Novi management v javni upravi: načela in praksa v Veliki Britaniji. *Javna uprava*, *33*(1), 85–97.
39. Financial Reporting Advisory Board (2005, januar). *Financial Reporting Standard: FRS 25 (IAS 32) – Financial Instruments: Disclosure and Presentation. Financial Reporting Standard FRS 26 (IAS 39) – Financial Instruments: Measurement*. London: Financial Reporting Advisory Board, The Stationery Office. (71) 02. Najdeno 15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/CAC/16/FRAB(71)_FRS_25_FRS26.pdf
40. Financial Reporting Advisory Board (2005, junij). *Report for the period April 2004 to March 2005* London: Financial Reporting Advisory Board, The Stationery Office. Najdeno15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/5BD/96/2004-05_FRAB_Eighth_Report.pdf
41. *Financial Reporting Manual 2007-2008.* Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.financial-reporting.gov.uk/2007-08%20FREM%20-%20FULL%20VERSION.pdf
42. Financial Reporting Standards Board of Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2001, oktober, revidiran 2002, oktober). *Consolidating investments in subsidiaries: FRS 37*. Wellington: The Financial Reporting Standards Board of Institute of Chartered Accountants of New Zealand, Approved by the Accounting Standards Review Board. Najdeno 14. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.nzica.com/AM/Template.cfm?Section=Financial_Reporting_Standards_files&Template=/CM/ContentDisplay.cfm&ContentID=13476
43. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2002, september). *Summary Financial Reports. Financial Reporting Standard No. 39.* Wellington: Financial Reporting Standards Board of Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/FRS/FRS_39.pdf
44. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2004, november). *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 8*. Wellington: The Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IAS/NZ_IAS_8.pdf

45. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2004, november). *Cash Flow Statements. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 7*. Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IAS/NZ_IAS_7.pdf
46. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2004, november). *Interim Financial Reporting. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 34.* Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IAS/NZ_IAS_34.pdf
47. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2004, november). *New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 27.* Najdeno 14. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.nzica.com/AM/Template.cfm?Section=Financial_Reporting_Standards_files&Template=/CM/ContentDisplay.cfm&ContentID=10750
48. *Consolidated and Separate Financial Statements - NZ IAS 27* (2008, february). Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 14. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.nzica.com/AM/Template.cfm?Section=Financial_Reporting_Standards_files&Template=/CM/ContentDisplay.cfm&ContentID=10750
49. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2005, maj). *First Time Adoption of New Zealand Equivalents to International Finance Reporting Standards. New Zealand Equivalent to International Financial Reporting Standard 1*. Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 13. 8. 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IFRS/NZ_IFRS_1.pdf
50. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2005, marec). *New Zealand Preface*. Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno 13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IFRS/NZ_PREFACE.pdf
51. Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (2005, maj). *Presentation of Financial Statements. New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 1.* Wellington: Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand. Najdeno13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://handbook.brookers.co.nz/icanz/resources/IAS/NZ_IAS_1.pdf
52. Government of Canada. Ministry of Public Works and Government Services Canada (2007). *Public Accounts of Canada (2007). Summary Report and Financial Statements.* Ottawa: Government of Canada, Ministry of Public Works and

Government Services Canada. Najdeno 1. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/pdf/v1pa07-e.pdf

53. Grubar, Z. (2005). *Javni sektor na poti poslovne odličnosti* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
54. Haselbekke, A. G. J. (1995). Public Policy and Performance Measurement in the Netherlands. *Public Money & Management*, *15*(4), 31–38.
55. Hepworth, N. (2002). Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom: Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, *2*(1), 116–161.
56. Her Majesty's Treasury (1998). *Code for Fiscal Stability*. London: Her Majesty's Treasury. Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/2/9/fiscal_stability.pdf
57. Her Majesty's Treasury (2001, april). *Managing Resources: Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting*. London: Her Majesty's Treasury. Najdeno 15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/14B/39/34.pdf
58. Her Maesty´s Treasury. The Stationery Office (2002, julij). *Better Decision Taking in Departments*. London: HM Treasury, The Stationery Office. Najdeno 15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/BBE/4F/man_resources_better_deci_3rd.pdf
59. Her Majesty's Treasury. Stationery Office (2004, marec). *Debt and Reserves Management Report 2004 – 2005*. London: HM Treasury, The Stationery Office. Najdeno 15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/92B/27/debt_res.pdf
60. Her Majesty's Treasury (2004). *Modernisation of Accounting Directives. A Consultation Document on the Implementation of the Accounting Modernisation Directive and Arrangements for the Use of IAS for Companies and Building Societies*. London: Her Majesty's Treasury.
61. Her Majesty's Treasury (2004, april). *Resource Accounting and Budgeting*. *Spending Review 2004*. London: Her Majesty's Treasury. Najdeno 15. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/2DF/F2/sr2004_annexb.pdf
62. Her Majesty's Treasury. Stationery Office (2005, marec). *Budget 2005: Investing for Our Future: Fairness and Opportunity for Britain's Hard-working Families. Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report.* London: The Stationery Office. Najdeno 15. avgusta 2005 na na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/B5B/80/bud05_completereport_147.pdf
63. Her Majesty's Treasury (2007). *HM Treasury Annual Report and Accounts For the Year ended 31 March 2007 (2006 – 2007).* London: Her Majesty's Treasury. Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/A/2/annual_report07.pdf
64. Hočevar, M. (2003). Kako izboljšati računovodske informacije za poslovodno odločanje. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, *30*(9), 14–27.
65. Hočevar, M. (1991). Revidiranje notranjih kontrol v podjetju. *Revizor*, *1*, 56–70.

66. House of Representatives (2007, junij). *Financial Statements of the Government of New Zealand for the Year Ended 30 June 2007*. Wellington: House of Representatives. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu: http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun07/fsgnz-year-jun07.pdf
67. *House of Representatives (The Lower House).* Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://www.parliament.nz/en-NZ/HowPWorks/Role/6/b/3/6b3edec8013243e785cb6ecc1e6c8e6a.htm
68. Hoque, Z., & Moll, J. (2001). Public Sector Reform: Implications for Accounting, Accountability and Performance of State-owned Entities: An Australian Perspective. *The International Journal of Public Sector Management*, *14*(4), 304–326.
69. IFAC Public Sector Committee (1996). *Perspectives on Accrual Accounting*. Occasional Paper 3. New York: IFAC Public Sector Committee. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Occasional_Paper_No_03.pdf
70. IFAC Public Sector Committee (2003). *The Modernization of Government Accounting in France*. *The Current Situation, the Issues, the Outlook*. New York: IFAC Public Sector Committee. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/FrenchPaperCLNFeb.pdf
71. IFAC Public Sector Committee (2003, december). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities.* Study 14 (2th ed.). New York: IFAC Public Sector Committee. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study14_2nd_Ed.pdf
72. IFAC Public Sector Committee (2004, januar). *The Governmental Accounting System in Argentina*. Occasional Paper No. 7. New York: IFAC Public Sector Committee. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-OP7.pdf
73. *Illustrative Financial Statements for the Year Ended 30 June 2005* (2005). B.k.: Commonwealth of Australia, AMODEL Agency. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.finance.gov.au/ace/docs/AMODEL_Agency_-_Final_V3.pdf
74. *Implementing Accrual Accounting in Government. The New Zealand Experience*. Occasional Paper 1 (1994, oktober). New York: IFAC, Public Sector Committee. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Occasional_Paper_No_01.pdf
75. Improvements to IPSASs (2010, january). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications.
76. International Monetary Found (1986). *Manual on Government Finance Statistics*. New York: International Monetary Found.
77. International Monetary Fund (2001). *Government Finance Statistics Manual*. Washington: International Monetary Fund, Publication Services.
78. International Public Sector Accounting Standards Board (2005, januar). *IPSAS (2005) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New

York: IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (online version). Najdeno13. junija 2005 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005_PSC_Handbook.pdf

79. International Public Sector Accounting Standards Board (2007, februar). *IPSAS (2007) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (online version). Najdeno14. avgusta 2007 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tmpl?PubID=11726065236097226&Category=Public%20Sector%20Accounting
80. *Javni dolg Republike Slovenije v obdobju od leta 2003 do leta 2006.* Revizijsko poročilo (2008). Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije. Najdeno 28. marca 2009 na spletnem naslovu http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF152596587D43B8AC12574F8004F2300/file/Javni_dolg.pdf
81. Jurišič, A. & Batagelj, V. (b.l.) Verjetnostni račun in statistika. Najdeno 20. junija 2010 na spletnem naslovu http://212.235.189.46/ajurisic/viso8/folije/3x2vs13-14.pdf
82. Joumard, I., & Kongsrud, P. M. (2003). Fiscal Relations Across Government Levels. *OECD Economic Studies* No. 36, 2003/1, 155–229. Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. Najdeno 8. avgusta na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/21/34/33638994.pdf
83. Kalton, G., & Vehovar, V. (2001). *Vzorčenje v anketah*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
84. Kanji, K. G. (2002). Performance Measurement System. *Total Quality Management*, 13(5), 715 –728.
85. Kavčič, S. (2003). Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. *Zbornik IV. seminarja o javnih financah* (str. 99–115). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
86. Kavčič, S. (2002, september). Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. *Šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta* (str. 1–18). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, računovodske šole zveze.
87. Lapsley, I., & Wrigh, E. (2004, september). The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: A Research Agenda. *Management Accounting Research*, *15*(3), 355–374.
88. Larsson, K., & Stenbæk Madsen, J. (1999). Baseline for Financial Control in EU Candidate. *P M F Public Management Forum, V*(6), 6–8. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/40/19/1830035.pdf
89. Lassen, V. (1997). *Performance Management Practices in Norway*. OECD - Public Management Service. Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/10/60/1902712.pdf
90. László, C. (1999, november-december). Fiscal Transparency in Hungary Since the Beginning of Transition Candidate. *P M F Public Management Forum*, *V*(6), 15–16.

Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/40/19/1830035.pdf

91. Leibfritz, W., Roseveare, D., & Van den Noord, P. (1994). Fiscal Policy, Government Debt and Economic Performance. *Economics Department Working Papers No. 144.* Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/32/41/1862371.pdf
92. Maddock, S. (2002). Making Modernisation Work: New Narratives, Change Strategies and People Management in the Public Sector. *The International Journal of Public Sector Management*, *15*(1), 13–43.
93. Matheson, A. (2002). Better Public Sestor Governance. The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, *2*(1), 38–49. Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development.
94. Matheson, A., Scanlan, G., & Ross, T. (b.l.). *Strategic management in government: Extending the Reform model in New Zealand*. Wellington: State Services Commission. Najdeno 18. februarja 2008 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/12/10/1902913.pdf
95. McGill, R. (2001). Performance Budgeting. *The International Journal of Public Sector Management*, *14*(5), 376–390.
96. Ministrstvo Republike Slovenije za finance (2010, marec). *Bilten javnih financ, 12*(3). Ljubljana: Ministrstvo Republike Slovenije za finance. Najdeno 5. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Marec%202010.pdf
97. Ministrstvo Republike Slovenije za finance (2004). Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2003 – predlog za obravnavo – NOVO št. 412-05-1/2004/1186. Najdeno 13. junija 2005 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si
98. Ministrstvo Republike Slovenije za finance (2009, 24. junij). *Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2008*. Ljubljana: Ministrstvo za finance. Najdeno 3. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/gl-knj-zakl/konsol_bil_2008.pdf.
99. *Modernising Government* (1999). London: By Prime Minister and the Minister for the Cabinet Office by Command of Her Majesty. Her Maesty´s Treasury.
100. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/2001, 10/2006 in 8/2007.
101. New Zealand Government. The Treasury (2002, januar). Eliminations Framework for Implementing Full Consolidation Required by FRS 37. Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 13. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/consolidation/eliminations/fcp-elimfwk.pdf
102. New Zealand Government. The Treasury (2004, 21. december). *Crown Entities Act 2004. Public Act 2004 No. 115.* Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/crownentities/cerrfp/cea2004.pdf

103. New Zealand Government. The Treasury (2004, december). *Public Finance Amendment Act 2004. Public Act 2004 No. 113*. Wellington: The Treasury. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/legislation/pfaa2004.pdf
104. New Zealand Government. The Treasury (2005, avgust). *Guide to the Public Finance Act.* Wellington: The Treasury. Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/publicfinance/pfaguide/guide-pfa.pdf
105. New Zealand Government. The Treasury (2005, avgust). *Public Finance Act 1989.* Wellington: The Treasury. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.legislation.govt.nz/act/public/2004/0113/latest/DLM327269.html
106. New Zealand Government. The Treasury (2007, julij). *Guidance and Requirements for Crown Entities. Preparing the Annual Report 2007*. Wellington: The Treasury. Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://www.ssc.govt.nz/upload/downloadable_files/crown-entity-annual-report-guidance07.pdf
107. New Zealand Government. The Treasury (2007). *Treasury Annual Report 2006 – 2007*. Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 4. januarja 2009 na spletnem naslovu: http://www.treasury.govt.nz/publications/abouttreasury/annualreport/06-07/ar06-07.pdf
108. New Zealand Government. The Treasury (2008, junij). *Financial Statements of the Government of the New Zealand for the year ended 30 June 2008*. Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun08/fsgnz-year-jun08.pdf
109. New Zealand Government. The Treasury (2008). *Principles for the development of accounting policies for external financial reporting*. Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 12. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/instructions/2008/02.htm
110. New Zealand Government. The Treasury (2009, januar). *An Overview of Crown Reporting Requirements.* Wellington: The New Zealand Treasury. Najdeno 11. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/finmgmt-reporting/crownreportingrequirements/ocrr-jan09.pdf
111. Nwaeze, E. T. (2001). The Adjustment Process of Accruals: Empirical Evidence and Implication for Accrual Research. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *17*(2), 187–211.
112. Odar, M. (2003). Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. *Revizor, XIV*(12), 51–62.
113. Office of Public Sector Informationas (1998, dopolnjen 2004). *Finance Act 1998.* Kew: The National Archives, Office of Public Sector Informationas. Najdeno 24.

decembra 2007 na spletnem naslovu
http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2004/ukpga_20040012_en_1

114. Office of Public Sector Informationas (2000). *Government Resources and Accounts Act 2000*. Kew: The National Archives, Office of Public Sector Informationas. Najdeno 24. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2000/ukpga_20000020_en_4
115. Organisation for Economic Co-operation and Development (1997). *Managing Across Levels of Government.* Paris: OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/10/14/1902308.pdf
116. Organisation for Economic Co-operation and Development (2005, april). Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control. *Policy Brief, OECD Observer*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/56/42/34904246.pdf
117. Organisation for Economic Co-operation and Development (2001, 2. julij). Note on the Calculation of Consolidated Gross and Net Debt of the General Government Sector. *The OECD Economic Outlook.* Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/0/60/2065477.pdf
118. Pae, J. (2005). Expected Accrual Models: The Impact of Operating Cash Flows and Reversals of Accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *24*(1), 5–22.
119. Pallot, J. (2002). Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand: Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, *2*(1), 164–186.
120. Parliamentary Counsel's Office (1995, 23. januar). *Annual Reports (Departments) Act 1985 No. 156.* Sydney: Parliamentary Counsel's Office, New South Wales Government. Najdeno 9. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.legislation.nsw.gov.au/summarize/inforce/s/1/?xref=RecordType%3DACTTOC%20AND%20Year%3D1985%20AND%20Actno%3D156&nohits=y
121. Parliament of New Zealand (2004, 21. december). *State Sector Amendment Act 2004 No. 2.* Wellington: The New Zealand Parliament. Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN022158.pdf
122. Parliamentary Counsel’s Office (2008, 1. januar). *Public Finance and Audit Act 1983 No 152.* Sydney: Parliamentary Counsel’s Office, New South Wales Government. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.legislation.nsw.gov.au/summarize/inforce/s/1/?xref=RecordType%3DACTTOC%20AND%20Year%3D1983%20AND%20Actno%3D152&nohits=y
123. Parliamentary Counsel’s Office (2005, 29. julij). *Public Finance and Audit Regulation 2000.* Sydney: Parliamentary Counsel’s Office, New South Wales Government. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu

http://www.legislation.nsw.gov.au/fullhtml/inforce/subordleg%2b540%2b2000%2bfirst%2b0%2bn/

124. Parliamentary Counsel's Office (1986, 18. december). *State-Owned Enterprises Act 1986.* Wellington: The General Assembly of New Zealand Parliament. Najdeno 12. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.legislation.govt.nz/act/public/1986/0124/latest/DLM97377.html
125. Parliament of New Zealand (2004, 21. december). *State owned Enterprises amendment Act 2004 No. 116.* Wellington: The New Zealand Parliament. Najdeno 4. januarja 2008 na spletnem naslovu http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN022157.pdf
126. Pečar, Z. (2003). *Management v javnem sektorju* (študijsko gradivo). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
127. *Posproten seznam neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov na dan 31. 12. 2009.* Najedno 15. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=122
128. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/2003.
129. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004, 141/2004, 117/2005, 138/2006, 120/2007, 124/2008 oz. 112/2009.
130. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 117/2002, 134/2003.
131. Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. *Uradni list RS* št. 26/2003, 117/2005, 120/2007, 32/2008, 10/2009.
132. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 112/2009.
133. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008.
134. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/2002.
135. Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2007 (2007). *Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije*, *XXXIV*(119). Najdeno 17. marca 2009 na spletnem naslovu http://www.dz-rs.si/index.php?id=374&o=40&unid=PUB|EA70C9836360BD4AC12574FF0038F264
136. Public Sector Accounting Board Segment Disclosures (2005, julij). *Proposed Accounting Recommendations*. Toronto: Public Sector Accounting Board, Canadian Institute of Chartered Accountants. Najdeno 11. avgusta 2005 na spletnem naslovu

http://www.cica.ca/multimedia/Download_Library/Standards/PSAB/English/e_SegmentDisclosures.pdf

137. *Public Services for the Future - Modernisation, Reform, Accountability Comprehensive Spending Review. Public Service Agreements 1999–2002* (1998, december). London: Presented to Parliament by the Chief Secretary to the Treasury by Command of Her Majestry. Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./Spending_Review/Spending_Review_2000/Press_Notices/spend_sr00_presspsa.cfm3.
138. Rele, H. T. (1998). Generational Accounts for the Dutch Public Sector. *De Economist*, *146*(4), 555–584.
139. *Reserve Bank of New Zealand New - Zealand's central bank.* Najdeno12. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.rbnz.govt.nz/
140. Richard, A. (2002). Budgetary and Financial Management Reform in Central and Eastern Europe. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, *2*(1), 82–114.
141. Robillard, L. (2002, 24. februar). *Debate on the Reports of the Auditor General in 2002*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgust 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/media/ps-dp/2003/0224_e.asp
142. Rudež, V. (2007). *Trajnostni razvoj neopredmetenih sredstev v podjetju* (zaključna projektna naloga). Koper: Fakulteta za management.
143. Sabol, G. (2008). *Analiza poslovanja in nadaljnji razvoj računovodskih servisov v Sloveniji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
144. SIGMA (2001, 13. september). *Financial Management and Control of Public Agencies.* CCNM/SIGMA/PUMA(2001)4/REV1, SIGMA Papers No.: 32 (2001). Paris: SIGMA - Support for Improvement in Governance and Management – A Joint Initiative of the OECD and the EU. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/16/31/2665000.pdf
145. SIGMA (2001). *Slovenia Financial Control Assessment 2001*. Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries. A joint initiative of the Organisation for Economic Co-operation and Development and the European Union. Najdeno 29. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/23/27/36564975.pdf.
146. SIGMA (2003). *Romania Public Expenditure Management Assessment 2003*. Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management. A joint initiative of the OECD and the EU. Najdeno 21. julija 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/39/20/34991147.pdf.
147. SIGMA (2004, julij). *Bulgaria Public Expenditure Management System Assessment.* Paris: SIGMA - Support for Improvement in Governance and Management. A Joint Initiative of the OECD and the EU. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/39/49/34990793.pdf
148. SIGMA (2004). *Romania Public Internal Financial Control Assessment July 2004*. Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management. A joint

initiative of the OECD and the EU. Najdeno 8. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.oecd.org/dataoecd/42/46/34960446.pdf

149. SIGMA (2006, junij). *Kosovo Public Internal Financial Control Assessment June 2006*. Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management. A joint initiative of the OECD and the EU. Najdeno 31. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.sigmaweb.org/dataoecd/29/62/37739153.pdf.
150. SIGMA (2009). *Albania Public Internal Financial Control (PIFC) Assessment May 2009.* Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management. A Joint Initiative of the OECD and the EU. Najdeno 29. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.sigmaweb.org/dataoecd/30/52/43912500.pdf
151. SIGMA (2009). *Croatia Public Internal Financial Control (PIFC). Assessment May 2009*. Paris: SIGMA Support for Improvement in Governance and Management A joint initiative of the OECD and the European Union. Najdeno 31. januarja na spletnem naslovu http://www.sigmaweb.org/dataoecd/31/60/43912827.pdf.
152. Statistični urad Republike Slovenije. (2005). *Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov – ESR 95.* Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
153. Statistični urad Republike Slovenije. (2009, april). *Poročilo o primanjkljaju in dolgu države – april 2009 – pripravljeno na osnovi metodologije ESA 95.* Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije. Najdeno 5. maja 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/por_prim_dolg_april_2009.pdf
154. Statistični urad Republike Slovenije. (2009, oktober). *Poročilo o primanjkljaju in dolgu države – oktober 2009 – pripravljeno na osnovi metodologije ESA 95*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije. Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/por_prim_dolg_okt_2009.pdf
155. Statistični urad Republike Slovenije. (2010, april). *Poročilo o primanjkljaju in dolgu države – april 2010 – pripravljeno na osnovi metodologije ESA 95*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije. Najdeno 7. maja 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/por_prim_dolg_april_2010.pdf
156. Sloan, R. G. (1999). Discussion of "Accruals, Cash Flows and Equity Values". *Review of Accounting Studies*, *4*(3/4), 231–234.
157. *Slovenski računovodski standardi* (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 4. oktobra 2009 na spletni strani http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php.
158. *Smernice za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor* (2005). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
159. Smith, P. (1995). Performance Indicators and Outcome in the Public Sector. *Public Money & Management*, *15*(4) , 13–16.
160. *Standard IPSA 27: Agriculture* (2009, december). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications
161. *Standard IPSA 28: Financial Instruments: Presentation* (2010, januar). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications

162. *Standard IPSA 29: Financial Instruments: Recognition and Measurement* (2010, januar). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications
163. *Standard IPSA 30: Financial Instruments: Disclosures* (2010, januar). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications
164. *Standard IPSA 31: Intangible Assets* (2010, januar). Najdeno 25. marca 2010 na spletnem naslovu http://web.ifac.org/publications
165. Teoh, S. H., Wong, T. J., & Rao, G. R. (1998). Are Accruals during Initial Public Offerings Opportunistic? *Review of Accounting Studies*, *3*(1/2), 175–208.
166. Thomas, J. K., & Zhang, H. (2002). Inventory Changes and Future Returns. *Review of Accounting Studies*, *7*(2/3), 163–187.
167. Treasury Board of Canada Secretariat (1997, marec). *Financial Information Strategy: Study of the Implementation of Full Accrual Accounting in Government Organizations Lessons Learned.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat, by Hickling Corporation. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/LESSONS_e.asp
168. Treasury Board of Canada Secretariat (1998, 27. marec). *Discussion Paper on Implementation of Full Accrual Accounting. Ten Questions and Answers for Federal Government Real Property Managers.* Ottawa: Goss Gilroy Inc., Manangement Consultants For Treasury Board Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ord-adp/ACRLACT_e.asp
169. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. Applicability of the Manual.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-1_e.asp#_Toc519400304
170. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 1 – Introduction. 2 – Accounting Principles.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-1_e.asp#_Toc519400298
171. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 10 – Financial statements.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-8_e.asp#_Toc519400368
172. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 4 – Liabilities*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-5_e.asp#_Toc519400335
173. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 5 – Net Assets (Liabilities)*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-5_e.asp#_Toc519400340

174. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 6 – Revinue*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-6_e.asp#_Toc519400341
175. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 9 – Other Accounting Policies and Diclosures.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-7_e.asp#_Toc519400350
176. Treasury Board of Canada Secretariat (2001, 1. julij). *Financial Information Strategy Accounting Manual. 7 – Expenses*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. 8. 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/accstd/fisam-mcssif-0701-6_e.asp#_Toc519400344
177. Treasury Board of Canada Secretariat (2002, 28. november). *Accounting Requirements for All FIS Departments for Fiscal year* (2001– 2002). Annex C. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ap-pc/aatp_c_e.asp
178. Treasury Board of Canada Secretariat (2002, 28. november). *Accrual Accounting Transition Protocol 2001– 2002.* Update – Annex A. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ap-pc/aatp_a_e.asp
179. Treasury Board of Canada Secretariat (2002, 26. november). *Accrual Accounting Transition Protocol* (2001– 2002). Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/Information_Bulletins/aatp_info_e.asp
180. Treasury Board of Canada Secretariat (2002, 8. november). *Summary Accrual Accounting Requirements for All Departments 2001– 2002.* Annex B. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/fin/sigs/FIS-SIF/ap-pc/aatp_b_e.asp
181. Treasury Board of Canada Secretariat (2003, 24. februar). *Debate on the Reports of the Auditor General in 2002.* Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/media/ps-dp/2003/0224_e.asp
182. Treasury Board of Canada Secretariat (2005, 16. maj). *Budget 2005: Strengthening and Modernizing Public Sector Management*. Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/spsm-rgsp/smpsm-rmgsp_e.asp
183. Treasury Board of Canada Secretariat (2003, 16. maj). *Preparation Guide Departmental Performance Reports 2002–2003* (2003). Ottawa: Treasury Board of Canada Secretariat. Najdeno 10. avgusta 2005 na spletnem naslovu http://www.tbs-sct.gc.ca/rma/dpr/02-03/guidance/guide_e.asp
184. Treasury Board of Canada Secretariat. Department of Justice (b.l.). *Financial Administration Act. Sections 2 SCHEDULE I. Sections 2 and 3, SCHEDULE I.1.*

Najdeno 23. novembra 2007 na spletnem naslovu http://laws.justice.gc.ca/en/showdoc/cs/F-11/sc:1//en#anchorsc:1

185. Treasury Board of Canada Secretariat. Department of Justice (b.l.). *Financial Administration Act. Sections 2 SCHEDULE II*. Najdeno 23. novembra 2007 na spletnem naslovu http://laws.justice.gc.ca/en/showdoc/cs/F-11/sc:3//en#anchorsc:3
186. Uratnik, A., & Golob, N. (2006). *Računovodski kazalniki uspešnosti v podjetju X v obdobju X* (raziskovalna naloga). Celje: Poslovno-komercialna šola.
187. Uredba Komisije (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (UL L 243, 11. septembra 2002, str. 1)
188. Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 261, 13. oktobra 2003, str. 1)
189. Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 320, 29. novembra 2008, str. 1)
190. Uredba o standardni klasifikaciji nacionalnih sektorjev. *Uradni list RS* št. 13/2006.
191. Uredba Sveta (ES) o Evropskem sistemu nacionalnih in regionalnih računov v Evropski skupnosti (1996, november). *Uradni list Evropskih skupnosti* št. 2223 - L/310/1.
192. Van der Knaap, P. (2000). Performance Management and Policy Evaluation in the Netherlands. Evaluation (b.k.). *Sage Publications, 6*(3), 335–350.
193. Vašiček, V., & Maletić, I. (2003, maj). Zahtjevi globalizacije računovođama: Harmonizacija proračunskog računovodstva s međunarodnim računovodstvenim standardima i statistikom državnih financija*. Četvrti međunarodni simpozij »Računovodstvena i porezna reforma u Bosni i Hercegovini«, zbornik radova* (str. 1-23) Neum: Revicon.
194. Vašiček, V., & Vašiček, D. (2000). Razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni (proračunski) sektor. *Računovodstvo i financije*, *11*, 33–43.
195. Vašiček, V. (2000, junij). Perspektive primjene načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu*. XXXV simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima* (str. 169–185). Pula: HZRFD.
196. Vašiček, V. (2001). Predmet internog nadzora proračunskih korisnika. *Računovodstvo i financije*, (1), 50–55.
197. Vrankar, M. (1995). *Izdelovanje konsolidiranih računovodskih izkazov: postopki in zgledi.* Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
198. Wahlen, J. M. (2001). Discussion of: "Do Stock Prices of Property Casualty Insurers Fully Reflect Information About Earnings, Accruals, Cash Flow and Development?" *Review of Accounting Studies, 6*(2/3), 221–228.
199. *Whole of Government Accounts* (1998, julij). London: HM Treasury, The Stationery Office. Str. 8. Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.hm-treasury.gov.uk./media/E/B/wga_scopingstudy.pdf

200. Willcocks, S. G. (2002). Adopting a Multi-Perspective Approach to the Study of Public Sector Managerial Effectivenes. *The International Journal of Public Sector Management*, *15*(4), 262–280.
201. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009.
202. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002, 114/2006.
203. Zakon o računovodstvu. Uradni list SFRJ, št. 12/89, 35/89, 3/90, 42/90 in 61/90.
204. Žnidaršič, T. (2006, avgust). *Smotrnost investiranja v hedge sklade* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta. Najdeno 2. oktobra 2009 na spletnem naslovu www.epf.uni-mb.si/ediplome/pdfs/znidarsic-tomaz.pdf

SEZNAM PRILOG

1. PRILOGA 1: Slovar angleško-slovenskih izrazov
2. PRILOGA 2: Mednarodni računovodski standardi in mednarodni standardi računovodskega poročanja
3. PRILOGA 3: Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance proračunskih uporabnikov enotnega kontnega načrta
4. PRILOGA 4: Spletni naslovi kopij anket in značilne skupine oseb javnega prava, ki smo jih anketirali
5. PRILOGA 5: Število prejetih izpolnjenih anket po značilnih skupinah oseb javnega prava
6. PRILOGA 6: Statistična obdelava anketne raziskave – KONTROLNO OKOLJE
7. PRILOGA 7: Statistična obdelava anketne raziskave – TVEGANJA
8. PRILOGA 8: Statistična obdelava anketne raziskave – KONTROLNE AKTIVNOSTI
9. PRILOGA 9: Statistična obdelava anketne raziskave – INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE
10. PRILOGA 10: Statistična obdelava anketne raziskave – SPREMLJANJE
11. PRILOGA 11: Primeri kontingenčnih tabel
12. PRILOGA 12: Seznam pogosto rabljenih kratic in olajšav

PRILOGA 1: Slovar angleško-slovenskih izrazov

accounting for authorities	računovodstvo namenskih sredstev
Accounting Policy Branch	(avstralska) računovodska zveza
Accounting Standards Board	Odbor za računovodske standarde
accrual accounting	računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov
actual amounts, budget out – turn budget execution	dejansko porabljena vrednost proračuna
annual consolidated financial statements for the government reporting entity	letni uskupinjeni (konsolidirani) računovodski izkazi države
approved budget	odobreni proračun
assets	sredstva
associates	pridružene oseb javnega prava
balance sheet	bilanca stanja
Bank of England	Banka Anglije
Better Accounting for the Taxpayers'	publikacija »Boljše računovodenje za davkoplačevalski denar«
business excellence	poslovna odličnost
cabinet committee	ministrski svet
cash flow statement	izkaz denarnih tokov
change in net worth	sprememba čiste vrednosti sredstev
chart of account	kontni načrt
Code for Fiscal Stability	listina »Kodeks proračunske stabilnosti«
Code on Good Practices on Fiscal Transparency	listina o dobri praksi davčne preglednosti
Commission's Financial Services Action Plan	listina »Akcijski načrt Komisije v zvezi s finančnimi storitvami«
Competition Principles Agreement	listina »Dogovor o načelih konkurence«
Comprehensive Spending Review	listina »Primerljivi pregled porabe«
consolidate balance sheet	uskupinjena (konsolidirana) bilanca stanja
consolidated income statement	uskupinjeni (konsolidirani) izkaz poslovnega izida
consolidated statement of cash flows	uskupinjeni (konsolidirani) izkaz denarnih tokov
consolidated statement of recognised income and expenses	uskupinjeni (konsolidirani) izkaz prihodkov in odhodkov v čisti vrednosti sredstev
culture of performance	kultura izvajanja nalog

Debt and Reserves Management Report	listina »Poročilo o dolgu in rezervah« (Velike Britanije)
departmental corporations	pravna oblika družb – oseb javnega prava
diagnostic control	diagnostične kontrole
Directorate of Public Management	Direktorat za poslovodenje v javnem sektorju (na Norveškem)
Discussion Paper on Implementation of Full Accrual Accounting Ten Questions and Answers for Federal Government Real Property Managers	listina o izvajanju računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov za poslovodstva zveznega nepremičninskega premoženja
distributions to owners	razdelitev lastnikom
economically significat price	ekonomsko pomembna cena
earnings management	način izplačevanja zaslužkov poslovodstvu
expenditure	vrednost porabe
Export Finance Insurance Corporation	Zunanja izvozna družba
European Court of Justice	Evropsko sodišče
expenses	odhodki
Federal Accounting Standards Advisory Board – FASAB	Zvezni odbor za računovodske standarde (v ZDA)
final budget	veljavni proračun
Financial Accounting Standards Board – FASB	Odbor za računovodske standarde (v ZDA)
financial corporation sector	sektor finančnih družb
Financial Information Strategy Accounting Manual	Kanadska publikacija »Računovodski priročnik o finančni informacijski strategiji«
Financial Information Strategy: Study of the Implementation of Full Accrual Accounting in Government Organization Lessons Learned	kanadski vladni dokument »Strategija razvoja računovodskih informacij na podlagi poslovnih dogodkov«
Financial Reporting Advisory Board	kanadski »Svetovalni odbor za finančno poročanje«
financial statements of governmet of Canada	kanadski revidirani računovodski izkazi
general government sector	splošni sektor države
Government Accounting Standards Board – GASB	Vladni odbor za računovodske standarde v Združenih državah Amerike
government finance statistics	državna finančna statistika
government performance and results act	zakon o izvajanju nalog in izidov vlade
government units	osebe javnega prava v lasti države
governor general	vrhovni guverner oz. kraljevi namestnik
gross basis	bruto zneski
gross operating balance	bruto poslovni izid
house of representatives	parlament

households sector	sektor gospodinjstev
IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards	priročnik o mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor
income statement	izkaz poslovnega izida
initial public offering	prva prodaja delnic na trgu
institutional units	institucionalne enote
interactive control	interaktivne kontrole
International Accounting Standards Committee – IASC, kasneje *International Accounting Standards Board – IASB*	Odbor za mednarodne računovodske standarde
International Accounting Standards – IAS	mednarodni računovodski standardi
International Federation of Accountants – IFAC Board	Odbor pri Mednarodni zvezi računovodij
International Federation of Accountants	Mednarodna zveza računovodij
International Financial Reporting Standards – IFRS	mednarodni standardi računovodskega poročanja
International Monetary Fund – IMF	Mednarodni denarni sklad
International Public Sector Accountant Standards	mednarodni računovodski standardi za javni sektor
International Public Sector Accounting Standards Board	Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor
investing activities	naložbenje (investrianje)
joint ventures	skupna vlaganja
Kanji Business Excellence Measurement System – KBEMS	sistem merjenja poslovne odličnosti po Kanjiju
Kanji's Business Excellence Model – KBEM	odličnost Kanjijevega poslovnega modela
Kanji's Business Scorecard – KBS	Kanjijev poslovni sistem kazalnikov
liabilities	obveznosti
management by objectives	k ciljem usmerjeno poslovodenje
management control system	poslovodni kontrolni sistem
management commentary	pojasnilo poslovodstva
Manual on Government Finance Statistic	Publikacija »Priročnik za namene državne finančne statistike«
minority equity	kapital manjšinskih lastnikov
Resource Accounting and Budgeting in Government	dokument »Računovodstvo in proračun sredstev vlade«
national competition policy	državna politika konkurence
net assets / equity	prebitek sredstev/kapital; čista vrednost sredstev
net cash flows from financing activities	čista vrednost denarnega toka iz financiranja
net cash flows from investing activities	čista vrednost denarnega toka iz naložbenja (investiranja)

net cash flows from operations	čista vrednost denarnega toka iz poslovanja
net financial worth	čista vrednost finančnih sredstev
net lending / borrowing	čista vrednost posojenih/izposojenih sredstev
net movement in cash	čista vrednost sprememb v denarnih sredstvih
net operating balance	čista vrednost poslovnega izida
net worth	čisto vrednost sredstev
new public management	novi javni menedžment; novi način poslovodenja v javnem sektorju
new public services	nove javne storitve
nonfinancial corporation sector	sektor nefinančnih družb
nonprofit institutions	nepridobitne institucije
nonprofit institutions serving households sector	nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za sektor gospodinjstev
OECD Best Practices for Budget Transparency	listina »Dobra praksa proračunske preglednosti« OECD - ja
Office of Comptroller General of Canada	Urad kanadskega generalnega državnega revizorja
opening / closing cash balance	začetno in končno stanje denarnih sredstev
operating activities	poslovanje
operating balance	celotni/končni poslovni izid
operating balance before gains / losses	izid pred dobičkom/izgubo
operating balance including minority interest	izid, ki vključuje manjšinske deleže
operating cost statement	posebni izkaz o stroških poslovanja
Organisation for Economic Co-operation and Development	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD)
original budget	začetno odobreni proračun
output	izložek
performance budgeting	izvajanje proračuna
pre-emptive control	predhodne kontrole
project based policy evaluation research	projektna politika vrednotenja raziskav
public accounts	javni računi
public expenditure management	obvladovanje javnih izdatkov
public manager	predstojnik v javnem sektorju
Public Management Committee	Odbor za javni menedžment
Public Sector Accounting Handbook	publikacija »Računovodski priročnik za javni sektor«
Public Sector Committee of the International Federation of Accountants	Odbor za javni sektor pri Mednarodni zvezi računovodij

Public Service Agreement	dokument »Sporazum o javnih storitvah« vlade Velike Britanije
public service productivity panel	seznam ponudnikov javnih storitev v Veliki Britaniji
reflective / integrative control	odsevne/povezovalne kontrole
quality culture	kultura kakovosti
quasi - corporations	neprave družbe
reporting by objects	poročanje glede na rezultate
Research Council of Norway	Raziskovalni svet Norveške
Reserve Bank of Australia	Avstralska investicijska banka
Reserve Bank of New Zealand - New Zealand's Central Bank	Investicijsko-centralna banka Nove Zelandije
resource accounting	računovodstvo porabe sredstev
resource budgeting	proračun na podlagi sredstev
revenues	prihodki
statement of accounting officer's responsibilities	poročilo o odgovornosti računovodje
statement of equty	izkaz gibanja kapitala
statement of government operations	izkaz poslovnega izida države
statement on internal controls	poročilo o notranjih kontrolah
statement of management responsibility	izjava o odgovornosti predstojnika
statement of operating costs by departmental aim and objectives	poročilo o stroških delovanja glede na cilje in namen ministrstva
statement of operatons	izkaz poslovnih izidov
statement of other economic flows	izkaz drugih poslovnoizidnih tokov
statement of sources and uses of cash	izkaz o virih in uporabi denarnih sredstev
statement of parliamentary supply	poročilo parlamentu
statement of priciples of financial reporting	poročilo o načelih računovodskega poročanja
statement of service performance	izkaz izvajanja nalog
statements of standard accounting practice – SSAP	poročilo o uporabi računovodskih standardov
state – owned enterprises act	zakona o državnih podjetjih
summary financial reports	povzetek računovodskih izkazov
Support for Improvement in Governance and Management - A joint initiative of the OECD and the European Union	Organizacija OECD-ja v podporo poslovodenju v javnih sektorjih (SIGMA)
total gains / losses	celotni dobički/izgube
Treasury Instructions and the Public Service Manual	dokument »Priročnik o izvajanju javnih storitev«
Twenty Questions about Government Financial Reporting	publikacija »Dvajset vprašanj o računovodskem poročanju vlade«

twinning projekt	projekt, v katerem se razvijajo nova znanja in spretnosti v sodelovanju s tujimi strokovnjaki
UK debt management report	poročilo o dolgu Velike Britanije
United Kingdom Generally Accepted Accounting Practice – GAAP	britanska splošno sprejeta računovodska načela
urgent issue task force – UITF	nujne naloge
Whole of Government Accounts	dokument »Popolni državni računi«

PRILOGA 2:

Mednarodni računovodski standardi in mednarodni standardi računovodskega poročanja

Vir: Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. november 2008

MRS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov
MRS 2	Zaloge
MRS 7	Izkaz denarnih tokov
MRS 8	Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
MRS 10	Dogodki po datumu bilance stanja
MRS 11	Pogodbe o gradbenih delih
MRS 12	Davek iz dobička
MRS 16	Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)
MRS 17	Najemi
MRS 18	Prihodki
MRS 19	Zaslužki zaposlencev
MRS 20	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči
MRS 21	Vpliv sprememb deviznih tečajev
MRS 23	Stroški izposojanja
MRS 24	Razkrivanje povezanih strank
MRS 26	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov
MRS 27	Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi
MRS 28	Finančne naložbe v pridružena podjetja
MRS 29	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih
MRS 31	Deleži v skupnih vlaganjih
MRS 32	Finančni instrumenti: predstavljanje
MRS 33	Čisti dobiček na delnico
MRS 34	Medletno računovodsko poročanje
MRS 36	Oslabitev sredstev
MRS 37	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva
MRS 38	Neopredmetena sredstva
MRS 39	Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje z izjemo nekaterih določb v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem

MRS 40 Naložbene nepremičnine

MRS 41 Kmetijstvo

MSRP 1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

MSRP 2 Plačilo na podlagi delnic

MSRP 3 Poslovne združitve

MSRP 4 Zavarovalne pogodbe

MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

MSRP 6 Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev

MSRP 7 Finančni instrumenti: razkritja

MSRP 8 Poslovni odseki

OPMSRP 1 Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti

OPMSRP 2 Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti

OPMSRP 4 Določanje, ali dogovor vsebuje najem

OPMSRP 5 Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

OPMSRP 6 Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema

OPMSRP 7 Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

OPMSRP 8 Področje uporabe MSRP 2

OPMSRP 9 Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov

OPMSRP 10 Medletno računovodsko poročanje in oslabitev

OPMSRP 11 MSRP 2 – Transakcije z delnicami skupine in lastnimi delnicami

SOP-7 Uvedba evra

SOP-10 Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem

SOP-12 Konsolidacija – podjetja za posebne namene

SOP-13	Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov
SOP-15	Poslovni najemi – spodbudnine
SOP- 21	Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev
SOP-25	Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev
SOP-27	Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema
SOP-29	Razkritje – sporazumi o koncesijskih storitvah
SOP-31	Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja
SOP-31	Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani

PRILOGA 3:

Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN

Spoštovani!

Anketa o sistemu notranjih kontrol pri pripravi premoženjskih bilanc proračunskih uporabnikov enotnega kontnega načrta je namenjena raziskavi v okviru priprave moje doktorske disertacije z naslovom "Prevzem mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor v računovodske izkaze oseb javnega prava - primer Slovenije", ki sem jo prijavila na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani. Anketa je sestavljena po COSO modelu, ki ga je po finančno računovodskih škandalih v letih 2001 - 2002 razvil The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Uporaba COSO modela povečuje zanesljivost računovodskih izkazov in finančnih poročil.
Vsebina ankete je sestavljena iz petih delov: 1) kontrolnega okolja, 2) ocene tveganj, 3) kontrolnih aktivnosti, 4) informiranja in komuniciranja in 5) spremljanja, enako kot je zgradba COSO modela. Na vprašanja iz prvih dveh, iz zadnjih dveh in delno tudi iz tretje komponente - kontrolnih aktivnosti - odgovarjajo vsi proračunski uporabniki, v tretji komponenti pa so poleg teh pripravljeni tudi sklopi vprašanj samo za posamezne skupine proračunskih uporabnikov, na kar anketa posebej opozori.
Anketo naj izpolnjuje odgovorna oseba za pripravo računovodskih izkazov, torej vodja računovodstva pri proračunskem uporabniku. Zahteva, da se odgovori na vsa postavljena vprašanja, sicer ni mogoče reševati naslednje strani in je ne dokončati. Za njeno izpolnitev je potrebno manj kot 1/2 ure časa.
Zagotavljam, da bodo vaši odgovori anonimi ter da vas bom o rezultatih raziskave obvestila.

Lepo prosim za vaš dragoceni čas in sodelovanje.

Pozdrav,

Mag. Jasna Ida Zafred
Preizkušena državna revizorka

Legenda:
PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta
PU = proračunski uporabnik
NPU = neposredni proračunski uporabnik
PPU = posredni proračunski uporabnik
NR = notranja revizija
KTO = konto(i)
R = razred
BS = bilanca stanja
PB = premoženjska bilanca
ZR = zakon o računovodstvu

V naboru ponujenih možnosti uvrstite svojega proračunskega uporabnika:
Neposredni proračunski uporabnik državnega proračuna

Neposredni proračunski uporabnik občinskega proračuna

Posredni proračunski uporabnik državnega proračuna

Posredni proračunski uporabnik občinskega proračuna

Državni proračun

Občinski proračun

Javni sklad

Druga pravna oseba javnega prava, ki ima premoženje v svoji lasti

Vpišite **matično številko** vašega proračunskega uporabnika:

1) Kontrolno okolje

Na vprašanja kontrolnega okolja odgovorijo vsi PU EKN

*** Ali ima PU EKN pravilnik o računovodstvu oz. drugi notranji akt, ki določa naloge in postopke v računovodski funkciji?**
Da Ne Ne vem

***Ali menite, da bi moral imeti PU EKN z notranjim aktom (pravilnikom o računovodstvu) zapisane tudi naloge in odgovornosti, ki se nanašajo na pripravo PB?**
Da Ne Ne vem

*** Ali je za pripravo računovodskih izkazov odgovorna vodja računovodstva oz. ali je v PU EKN imenovana odgovorna oseba za pripravo računovodskih izkazov?**
Da Ne Ne vem

*** Ali je v vaši računovodski službi zaposlenih:**
Preveč ljudi Pramalo ljudi Pravo število ljudi

*** Ali se po vašem mnenju vodstvo zavzema za kakovostne računovodske informacije?**
Da Ne Ne vem

*** Če v BS obstajajo stanja na KTO dolgoročnih oz. kratkoročnih terjatev oz. obveznosti:**

- ali ima vodja računovodstva listine (pogodbe ali/in druge pravne akte), ki dokazujejo njihovo odobritev?

Da Ne Ne vem

- ali se zanje vodi analitična evidenca po vrstah terjatev oz. obveznosti?

Da Ne Ne vem

*** Ali ima PU EKN pravilnik o popisu oz. drugi notranji akt, ki določa naloge in postopke pri letnem popisu sredstev in obveznosti?**
Da Ne Ne vem

*** Ali se letni popis sredstev in obveznosti izvaja redno in popolno v opredeljenih rokih?**
Da Ne Ne vem

*** Ali menite, da so v Pravilniku o načinu in rokoh usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. čl. ZR:**

- roki za potrjevanje odprtih postavk glede na zaključek poslovnega leta določeni prehitro?

Da Ne Ne vem

- dovolj natančno dogovorjen postopek v primerih, ko stanja terjatev in pripadajočih obveznosti pri drugem PU EKN niso potrjena in obstajajo razlike?

Da Ne Ne vem

*** Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. čl. ZR posebej ne zahteva potrjevanja kratkoročnih terjatev in obveznosti. Ali je vaš PU EKN na dan 31. 12. 2008 kljub temu potrdil kratkoročna stanja terjatev in obveznosti?**
Da Ne Ne vem

*** Ali menite, da 1x letno usklajevanje po 37. čl. ZR z vidika točnosti, pravilnosti in popolnosti stanj zadostuje?**
Da Ne Ne vem

*** Če so v BS knjižena stanja,**

- ali obstaja avtomatski prenos analitičnih evidenc v sintetiko glavne knjige?

Da Ne Ne vem

- ali odgovorna oseba PU EKN vsaj 1x letno usklajujejo analitične evidence terjatev oz. obveznosti s pripadajočimi sintetičnimi KTO stanj v glavni knjigi?

Da Ne Ne vem

* 2) Ocena tvaganj

Na vprašanja ocene tveganj odgovarjajo vsi PU EKN

***Ali ste v vaši organizaciji vzpostavili register tveganj?**
Da Ne Ne vem

*** Ali so v registru tveganj vašega PU EKN izpostavljena tudi tveganja v računovodski funkciji?**
Da Ne Ne vem

*** Ali so pri pripravi PB vašega PU EKN tveganja takšna, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj?**
Da Ne Ne vem

Za spodnje postavke se najprej z "da" ali "ne" izrečite, ali v BS PU EKN obstajajo stanja v razmerju do drugega PU EKN , ki se konsolidirajo v PB. V primerih, kjer takšno stanje na dan 31. 12. obstaja, z oceno od 1 (nizko) do 3 (visoko) opredelite, s kakšno stopnjo ocenjujete tveganje, da znesek stanja terjatve pri PU EKN, ki se konsolidira, ne bo enak pripadajočemu znesku obveznosti pri drugem PU EKN, ki se konsolidira.

*** KTO 06 DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE**
Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 07 DOLGOROČNO DANA POSOJILA**
Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 08 DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA**
Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 09 TERJATVE ZA SREDSTVA, DANA V UPRAVLJANJE**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 14 KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV EKN**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 15 KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 96 DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

***KTO 97 DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 98 OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA, PREJETA V UPRAVLJANJE**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

*** KTO 24 KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV EKN**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

***KTO 25 KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV**

Ne vem Ne Da - ocenite tveganje z: 1(nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)

3) Kontrolne aktivnosti

Na vprašanja kontrolnih aktivnosti do naslednjega opozorila odgovorijo vsi PU EKN

*** Če so pri vašem PU EKN uvedene analitične evidence, ali so terjatve oz. obveznosti v BS "identificirane po merilih":**

- po tekočih zaporednih številkah vnosa oz. programsko določenem tekočem zaporednem vnosu
- po naprej določeni šifri upnika oz. dolžnika
- po nazivu dolžnika oz. upnika
- po številki identa oz. referenci (pogodbe, depozita, temeljnice,â€¦)
- po znesku
- po vsebini poslovnega dogodka
- po datumu prejema listine

- po datumu listine
- po datumu knjižbe
- analitične evidence terjatev oz. obveznosti niso uvedene

*** V PB je eno od identifikacijskih meril tudi "šifra PU". Ali menite, da bi bilo smiselno to identifikacijsko merilo upoštevati že v BS pri knjiženju terjatev oz. obveznosti do PU EKN?**
Da Ne Ne vem

*** Ali menite, da bi bilo smiselno v BS oz. v PB posebej identificirati PU EKN državnega proračuna in posebej PU EKN občinskih proračunov?**
Da Ne Ne vem

***Če menite, da bi bilo smiselno v BS oz. v PB posebej identificirati PU EKN državnega proračuna in posebej PU EKN občinskih proračunov, navedite do 3 vzroke, zakaj ste takšnega mnenja:**

1) 2) 3)

*** Ali menite, da upravljalec sredstev sistema EZR dovolj pogosto posreduje zaporedno številčene izpise stanj na podračunu vašega PU EKN?**
Da Ne Ne vem

*** Ali je na dan 31. 12. vaš PU EKN izkazoval stanja:**

- dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje;

Da Ne Ne vem

- drugih dolgoročnih terjatev;

Da Ne Ne vem

- dolgoročnih kapitalskih naložb za namensko preneseno premoženje;

Da Ne Ne vem

- kratkoročnih terjatev;

Da Ne Ne vem

- dologoročnih obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje;

Da Ne Ne vem

- drugih dolgoročnih obveznosti;

Da Ne Ne vem

- sklada premoženja iz naslova prenesenega premoženja;

Da Ne Ne vem

- kratkoročnih obveznosti;

Da Ne Ne vem

***Če vseh stanj niste uskladili, navedite do 4 KTO s stanji, ki jih na dan 31. 12. niste uspešno uskladili s protistanji pri drugem PU EKN:**

1) 2) 3) 4)

***Navedite do 4 KTO s stanji, ki jih na dan 31. 12. sploh niste usklajevali s protistanji pri drugem PU EKN, čeprav so bile postavke odprte:**

1) 2) 3) 4)

***Če pred pripravo PB stanj v BS niste uskladili s protistanji pri drugem PU EKN, navedite do 5 vzrokov, zaradi katerih je prišlo do razlik v stanjih:**

1) 2) 3) 4) 5)

***Navedite do 5 ukrepov, ki bi jih bilo po vašem mnenju potrebno uvesti, da do razlik v konsolidaciji med terjatvami in obveznosti NPU in PPU ne bi prihajalo:**

1) 2) 3) 4) 5)

Razlika v postopku konsolidacije oz. pobota stanj na 1. stopnji, zaradi česar mora PU EKN v PB povečati vir - bodisi obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, bodisi splošni sklad, bodisi sklad premoženja v JS, bodisi sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, lahko nastane:

- kot razlika pri pobotu terjatev in obveznostih pri PU EKN, ki imata medsebojna dolžniško upniška razmerja,
- kot razlika pri pobotu AČR in PČR,
- kot razlika pri pobotu neplačanih prihodkov in neplačanih odhodkov.

***Če je pri vašem PU EKN pri pripravi PB katera od teh razlik nastala, ali obstaja ločeno za vsako od njih sled, kateri vir se je povečal in za koliko?**

Da, sled obstaja Ne, sled ne obstaja Ne vem Ne obstaja razlika v pobotu

Na vprašanja v nadaljevanju do naslednjega opozorila odgovorijo samo NPU ter državni in občinski proračuni, drugi PU EKN pa ta sklop vprašanj preskočijo

Razlika v postopku konsolidacije oz. pobota stanj na 2. stopnji, zaradi česar mora državni oz. občinski proračun v PB povečati splošni sklad, lahko nastane:

- kot razlika pri pobotu terjatev in obveznosti iz naslova sredstev, danih oz. prejetih v upravljanje,
- kot razlika pri pobotu namenskega premoženja, prenesenega v last JS, oz. drugim pravnim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti s pripadajočimi namenskimi skladi premoženja.

***Če je v vašem proračunu pri pripravi PB katera od teh razlik nastala, ali obstaja ločeno za vsako od njih sled, za koliko se je povečal splošni sklad proračuna?**

Da, sled obstaja Ne, sled ne obstaja Ne vem Ne obstaja razlika v pobotu

***Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da so bile na dan 31. 12.:**

- dolgoročne finančne naložbe (analitika KTO 06) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- dolgoročno dana posojila (analitika KTO 07) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- dolgorčne terjatve za blagovna posojila oz. iz naslova finančnega najema (analitika KTO 08) usklajena s stanji pripadajočega dela dolgoročno neplačanih prihodkov (analitika KTO 921);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- dolgoročne terjatve za vnovčena poroštva (analitika KTO 08) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za dolgoročne terjatve za vnovčena poroštva (analitika KTO 9002);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- obveznosti za dolgoročno prejeta posojila oz. dolgoročne kredite z izdajo vrednostnih papirjev (analitika KTO 96) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- dolgoročne obveznosti iz financiranja oz. iz poslovanja (analitika KTO 970 oz. KTO 971) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009) oz. s stanji pripadajočega dela neplačanih odhodkov (analitika KTO 18);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- dolgoročne finančne obveznosti iz naslova prevzema dolga (analitika KTO 963) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- kratkoročne finančne naložbe in dana posojila (analitika KTO 15) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- kratkoročno prejeta posojila (analitika KTO 25) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009)?;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

***Če so knjižena stanja, ali ima NPU oz. proračun terjatve za sredstva, dana v upravljanje na podkontih KTO 09 na dan 31. 12.:**

- vrednotene po sedanji vrednosti;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- knjižene po identifikacijskih merilih prejemnikov sredstev;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- razvrščene po skupinah tako, da je razvidno premoženje, dano v upravljanje posameznim PU EKN (neopredmetena osnovna sredstva, nepremičnine, oprema, ...);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- uskaljeno analitiko terjatev za sredstva, dana v upravljanje (KTO 09) s pripadajočim delom splošnega sklada za terjatve za sredstva, dana v upravljanje (analitika KTO 9003);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- potrjeno usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje (analitika KTO 09) z obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje pri PU EKN (analitika KTO 98)?

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

***Če so knjižena stanja, ali NPU EKN oz. proračun za namensko preneseno premoženje na podkontih KTO 066 in 067 na dan 31. 12. zagotavlja:**

- knjiženje premoženja po identifikacijskih merilih (šifrah, znesku, nazivu,...) PU EKN, kamor je premoženje preneseno;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajenost analitičnih knjižb premoženja, prenesenega javnim skladom (analitika KTO 066) s pripadajočim delom splošnega sklada za namenska sredstva, prenesena javnim skladom (analitika KTO 9004);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajenost analitičnih knjižb premoženja, prenesenega drugim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti (analitika KTO 067) s pripadajočim delom splošnega sklada za sredstva, prenesena drugim pravnim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti (analitika KTO 9005);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- potrjeno usklajenost stanj prenesenega namenskega premoženja na dan 31. 12. s stanjem v skladih premoženja pri JS oz. pri drugih pravnih osebah javnega prava (JZ), ki je v njihovi lasti;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- ali je NPU EKN oz. proračun prenesel namensko premoženje v JS oz. drugo osebo javnega prava, ki je v njihovi lasti s pogodbo?

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

Na vprašanja v nadaljevanju do naslednjega opozorila odgovorijo samo PPU - ji, drugi PU EKN pa ta sklop vprašanj preskočij

***Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da ima PPU EKN v okviru skupine KTO 98 - obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje na dan 31. 12.:**

- če je lastnikov več, knjižene obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje po identifikacijskih merilih lastnikov sredstev, ki so dali premoženje v upravljanje;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajena stanja obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (analitika KTO 98):

a) s sedanjo vrednostjo prejetih neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev (analitika R 0);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

b) usklajena denarna sredstva (analitika R 1);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- zagotovljeno analitiko povečanj obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (npr. kupnine za prodana sredstva, namenska sredstva za investicije, ...);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- zagotovljeno analitiko zmanjšanj obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (npr. neodplačana posojila, druge neplačane obveznosti,...);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajena stanja obveznosti za dolgoročne finančne naložbe (analitika KTO 981) s stanji dolgoročnih finančnih naložb npr. v delnice oz. dolgoročno dane depozite (analitika KTO 060 oz. 062);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- zagotovljeno analitiko knjiženja presežka prihodkov nad odhodki (KTO 985);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- zagotovljeno analitiko knjiženja presežka odhodkov nad prihodki (KTO 986);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- opravljen popis obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje na dan 31. 12.;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- potrjeno usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje z obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje pri drugem PU EKN na dan 31. 12.?

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

Na naslednji sklop vprašanj odgovorijo samo javni skladi oz. druge pravne osebe javnega prava, v katere je bilo preneseno namensko premoženje, drugi PU EKN pa ta vprašanja preskočijo

***Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da ima JS oz. JZ na dan 31. 12.:**

- če je ustanoviteljev več, v okviru sklada premoženja v JS oz. v JZ (analitika KTO 940 oz. KTO 941) zagotovljeno evidenco knjižb po identifikacijskih merilih ustanoviteljev, ki so prenesli premoženje v JS oz. v JZ;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajeni stanji v nepremičninskem skladu s pripadajočimi sedanjimi vrednostmi stanj prejetih oz. namenskih sredstev (analitia R 0);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajeni stanji v finančnem skladu s pripadajočimi stanji dolgoročno danih posojil in depozitov (analitika KTO 07);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- usklajeni stanji v skladu za vnovčena poroštva s pripadajočimi dolgoročnimi terjatvami za unovčena poroštva (analitika KTO 08);

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- opravljen popis stanj skladov na dan 31. 12.;

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

- potrjeno usklajenost stanj skladov namenskega premoženja s stanji prenesenega premoženja pri lastnikih na dan 31. 12.?

Da Ne Ne vem Stanja niso knjižena

4) Informiranje & komuniciranje

Na vprašanja informiranje & komuniciranje odgovarjajo vsi PU EKN

*** Ali programska oprema vašega PU EKN omogoča spreminjanje že knjiženih podatkov v BS?**

Da Ne Ne vem

***Ali programska oprema zagotavlja sled:**

- o osebi, ki je knjižila podatke;

Da Ne Ne vem

- času knjiženja podatkov;

Da Ne Ne vem

- o vrsti knjiženj?

Da Ne Ne vem

*** Ali odgovorna oseba zagotavlja sled o občasni kontroli usklajenosti analitičnih stanj terjatev oz. obveznosti s sintetičnimi stanji v glavni knjigi (izpis kontov preveritve, potrjevanje stanj revizorjev, samokontrola,…)?**
Da Ne Ne vem

*** Ali programska oprema vašega PU EKN omogoča periodična poročila o terjatvah oz. obveznostih?**
Da Ne Ne vem

*** Če programska oprema omogoča periodična poročila o terjatvah oz. obveznostih ali so ta poročila:**

- mesečna;

Da Ne Ne vem

- kumulativna po mesecih;

Da Ne Ne vem

- kumulativno primerljiva s preteklim obdobjem?

Da Ne Ne vem

*** Ali vodstvo vašega PU EKN uporablja periodična računovodska poročila pri svojih odločitvah?**
Da Ne Ne vem

*** Ali lahko potrdite, da vodstvo vašega PU EKN pri svojih odločitvah uporablja informacije iz PB?**
Da, uporablja informacije iz PB

Ne, ne uporablja informacij iz PB

Ne vem, če vodstvo uporablja informacije iz PB

*** Ali menite, da so dopolnitve pravilnika o pripravi PB države in občin (Ur. list RS, št. 10/2009) pripomogle k bolj točnim in popolnim stanjem v PB vašega PU EKN?**
Da Ne Ne vem

***Če menite, da so bile zadnje spremembe pravilnika o pripravi konsolidirane PB iz leta 2009 potrebne, navedite do 5 vzrokov, zakaj tako mislite?**

1) 2) 3) 4) 5)

***Ali je MF v zadnjem letu organiziralo izobraževanje o pripravi PB?**
Da Ne Ne vem

*** Ali menite, da so izobraževanja, ki jih za računovodje pri PU EKN pripravi MF, dovolj pogosta?**
Da Ne Ne vem

*** Kako ocenjujete komunikacijo z vodstvom vašega PU EKN?**
Komunikacija vodstva z osebjem računovodstva je dobra

Komunikacija vodstva z osebjem računovodstva je slaba

Ne morem opredeliti kvalitete komunikacije vodstva z osebjem računovodstva

***Kakšna je komunikacija v postopku potrjevanja IOP obrazcev z odgovornimi osebami pri PU EKN, s katerimi usklajujete stanja:**

- v poprečju slaba, tako da stanj večinoma ne uspemo uskladiti;

Da Ne Ne vem

- v poprečju dobra, tako da uspemo uskladiti večino odprtih postavk;

Da Ne Ne vem

- zelo dobra, tako da vedno uskladimo vse odprte postavke;

Da Ne Ne vem

5) Spremljanje

Na vprašanja spremljanja odgovarjajo vsi PU EKN

*** Ali se je predstojnik vašega PU EKN v zadnjem letu kdaj pozanimal o postopkih in morebitnih težavah, ki jih ima odgovorna oseba pri pripravi PB?**
Da Ne Ne vem

***Ali menite, da predstojnik vašega PU EKN razume vsebino računovodskih izkazov in pomen PB?**
Da Ne Ne vem

*** Ali je bila pri vašem PU EKN že kdaj opravljena notranja revizija, ki se je nanašala na revidiranje vaše računovodske funkcije?**
Da, NR računovodske funkcije je bila opravljena

Ne, NR računovodske funkcije še ni bila opravljena

Ne vem, če je bila NR računovodske funkcije že kdaj opravljena

*** Ali je bil pri vašem PU EKN že kdaj revidiran postopek priprave PB?**
Da Ne Ne vem

Anketo ste uspešno izpolnili. Najlepša hvala za sodelovanje!

PRILOGA 4: Spletni naslovi kopij anket in značilne skupine oseb javnega prava, ki smo jih anketirali

Poslali smo:
neposrednim uporabnikom in proračunom – anketa 2:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLJG_bcc8b347

posrednim uporabnikom s področja šolstva in raziskovalne dejavnosti – anketa 3:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLEN_428c172c

posrednim uporabnikom s področja socialnega varstva – anketa 4:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLEO_358b27ba

posrednim uporabnikom s področja zdravstva – anketa 5:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLEL_ac827600

posrednim uporabnikom s področja kulture – anketa 6:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLEK_32e6e3a3

nevladnim proračunskim uporabnikom – anketa 7:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOLEH_abefb219

javnim skladom – anketa 8:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOHJG_bbc11b9b

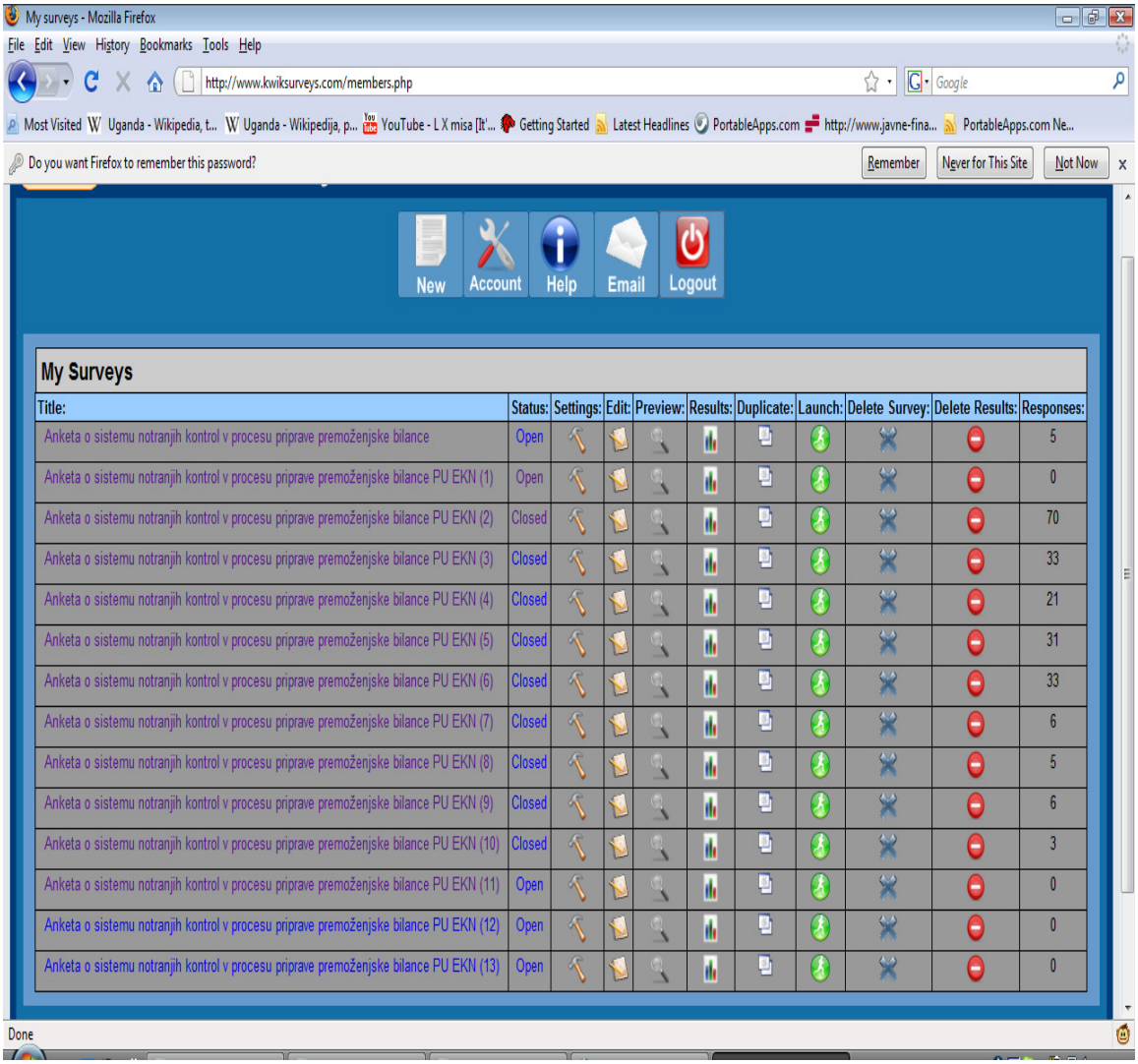
posrednim uporabnikom s področja kmetijstva, gozdarstva, okolja, prostora in turizma – anketa 9:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOHEN_4585bff0

posrednim uporabnikom s področja javnega reda in agencijam – anketa 10:
http://www.kwiksurveys.com/online-survey.php?surveyID=BOHEO_32828f66

Število poslanih anket po skupinah:

Zš.	Področje javne uprave	Oznaka ankete	Število poslanih anket	Zavrnjeno in nadomeščeno število anket
1	Neposredni uporabniki in proračuni	A2	207	2
2	Posredni uporabniki s področja šolstva in raziskovalne dejavnosti	A3	373	1
3	Posredni uporabniki s področja sociale	A4	106	
4	Posredni uporabniki s področja zdravstva	A5	91	5
5	Posredni uporabniki s področja kulture	A6	99	1
6	Nevladni proračunski uporabniki	A7	24	1
7	Javni skladi	A8	12	
8	Posredni uporabniki s področja kmetijstva, gozdarstva, okolja, prostora in turizma	A9	11	2
9	Posredni uporabniki s področja javnega reda in agencije	A10	17	1
10	Skupaj poslane ankete	9 kopij	940	13

PRILOGA 5: Število prejetih izpolnjenih anket po značilnih skupinah oseb javnega prava



My surveys

Title:	Status:	Settings:	Edit:	Preview:	Results:	Duplicate:	Launch:	Delete Survey:	Delete Results:	Responses:
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance	Open									5
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (1)	Open									0
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (2)	Closed									70
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (3)	Closed									33
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (4)	Closed									21
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (5)	Closed									31
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (6)	Closed									33
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (7)	Closed									6
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (8)	Closed									5
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (9)	Closed									6
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (10)	Closed									3
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (11)	Open									0
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (12)	Open									0
Anketa o sistemu notranjih kontrol v procesu priprave premoženjske bilance PU EKN (13)	Open									0

PRILOGA 6: Statistična obdelava anketne raziskave - KONTROLNO OKOLJE

Oznaka v anketi	KONTROLNO OKOLJE: Anketno vprašanje **n = 205**	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem
Q6	Ali ima PU EKN pravilnik o računovodstvu oz. drugi notranji akt, ki določa naloge in postopke v računovodski funkciji?	96,6	2,0	0,01	3,4	2,0	0,35	
Q7	Ali menite, da bi moral imeti PU EKN z notranjim aktom (pravilnikom o računovodstvu) zapisane tudi naloge in odgovornosti, ki se nanašajo na pripravo PB?	47,3	5,4	0,07	41,5	5,4	0,08	11,2
Q8	Ali je za pripravo računovodskih izkazov odgovoren vodja računovodstva oz. ali je v PU EKN imenovana odgovorna oseba za pripravo računovodskih izkazov?	91,7	3,0	0,02	5,9	2,6	0,27	2,4
Q10	Ali se po vašem mnenju vodstvo zavzema za kakovostne računovodske informacije?	77,6	4,5	0,04	15,1	3,9	0,16	7,3
Q11	Če v BS obstajajo stanja na KTO dolgoročnih oz. kratkoročnih terjatev oz. obveznosti:							
	ali ima vodja računovodstva listine (pogodbe ali/in druge pravne akte), ki dokazujejo njihovo odobritev?	96,6	2,0	0,01	2,0	1,5	0,47	1,5
	ali se zanje vodi analitična evidenca po vrstah terjatev oz. obveznosti?	94,6	2,5	0,02	4,9	2,3	0,29	0,5

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q12	Ali ima PU EKN pravilnik o popisu oz. drugi notranji akt, ki določa naloge in postopke pri letnem popisu sredstev in obveznosti?	89,3	3,4	0,02	9,8	3,2	0,20	1,0
Q13	Ali se letni popis sredstev in obveznosti izvaja redno in popolno v opredeljenih rokih?	93,7	2,7	0,02	4,9	2,3	0,29	1,5
Q14	Ali menite, da so v Pravilniku o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. čl. ZR:							
	roki za potrjevanje odprtih postavk glede na zaključek poslovnega leta določeni prehitro?	54,6	5,4	0,06	42,0	5,4	0,08	3,4
	dovolj natančno dogovorjen postopek v primerih, ko stanja terjatev in pripadajočih obveznosti pri drugem PU EKN niso potrjena in obstajajo razlike?	29,3	5,0	0,10	52,7	5,4	0,06	18,0
Q15	Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. čl. ZR posebej ne zahteva potrjevanja kratkoročnih terjatev in obveznosti. Ali je vaš PU EKN na dan 31. 12. 2008 kljub temu potrdil kratkoročna stanja terjatev in obveznosti?	86,8	3,7	0,03	11,2	3,4	0,19	2,0
Q16	Ali menite, da 1x letno usklajevanje po 37. čl. ZR z vidika točnosti, pravilnosti in popolnosti stanj zadostuje?	83,4	4,1	0,03	14,6	3,9	0,16	2,0
Q17	Če so v BS knjižena stanja:		0,0			0,0		

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

	ali obstaja avtomatski prenos analitičnih evidenc v sintetiko glavne knjige?	84,4	4,0	0,03	13,7	3,7	0,17	2,0
	ali odgovorna oseba PU EKN vsaj 1x letno usklajuje analitične evidence terjatev oz. obveznosti s pripadajočimi sitetičnimi KTO stanj v glavni knjigi?	99,0	1,1	0,01	0,5	0,8	0,94	0,5
Q9	Ali je v vaši računovodski službi zaposlenih:	Premalo			Pravo število			Preveč
		48,8	5,5	0,07	50,2	5,5	0,07	1,0

Legenda:

p = izmerjeni delež odgovorov ene vrste v %

±Δp = polovična širina intervala zaupanja v %

cv(p) = na vzorcu ocenjeni koeficient variacije

PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta

KTO = konto

BS = bilanca stanja

ZR = zakon o računovodstvu

n = število enot v vzorcu

PRILOGA 7: Statistična obdelava anketne raziskave - TVEGANJA

Oznaka v anketi	TVEGANJE Anketno vprašanje **n = 205**	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora
Q18	Ali ste v vaši organizaciji vzpostavili register tveganj?	64,9	5,2	0,05	18,0	4,2	0,14	5,9	11,2
Q19	Ali so v registru tveganj vašega PU EKN izpostavljena tudi tveganja v računovodski funkciji?	60,0	5,3	0,05	18,5	4,2	0,14	10,2	11,2
Q20	Ali so pri pripravi PB vašega PU EKN tveganja takšna, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj?	15,1	3,9	0,16	54,6	5,4	0,06	19,0	11,2

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Za spodnje postavke se najprej z "da" ali "ne" izrecite, ali v BS PU EKN obstajajo stanja v razmerju do drugega PU EKN, ki se konsolidirajo v PB. V primerih, kjer takšno stanje 31. 12. obstaja, z oceno od 1 (nizko) do 3 (visoko) opredelite, s kakšno stopnjo ocenjujete tveganje, da znesek stanja terjatve pri PU EKN, ki se konsolidira, ne bo enak pripadajočemu znesku obveznosti pri drugem PU EKN, ki se konsolidira.

Oznaka v anketi	TVEGANJE Anketno vprašanje **n = 205**	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora
Q22	Tveganje za dolgoročne finančne naložbe - KTO 06	23,4	4,6	0,12	60,0	5,3	0,05	4,4	12,2
	Stopnja tveganja	V 2.44 S 6.83 N 14.15							
Q23	Tveganje za dolgoročno dana posojila - KTO 07	15,6	4,0	0,15	68,3	5,1	0,05	3,9	12,2
	Stopnja tveganja	V 1.46 S 4.39 N 9.76							
Q24	Tveganje za dolgoročne terjatve iz poslovanja - KTO 08	26,3	4,8	0,11	59,5	5,4	0,05	2,4	11,7
	Stopnja tveganja	V 1.95 S 7.32 N 17.07							

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q25	Tveganje za terjatve za sredstva, dana v upravljanje - KTO 09	34,1	5,2	0,09	49,8	5,5	0,07	2,9	13,2
	Stopnja tveganja	V 2,4 4 S 9,27 N 22.44							
Q26	Tveganje za kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN - KTO 14	72,2	4,9	0,04	14,1	3,8	0,16	1,0	12,7
	Stopnja tveganja	V 3.90 S 22.93 N 45.37							
Q27	Tveganje za kratkoročne finančne naložbe - KTO 15	24,4	4,7	0,12	62,0	5,3	0,05	2,0	11,7
	Stopnja tveganja	V 1.46 S 4.88 N 18.05							
Q28	Tveganje za dolgoročne finančne obveznosti - KTO 96	18,0	4,2	0,14	64,9	5,2	0,05	4,9	12,2
	Stopnja tveganja	V 0.98 S 5.37 N 11.71							
Q29	Tveganje za druge dolgoročne obveznosti KTO 97	19,5	4,3	0,13	64,4	5,2	0,05	3,9	12,2

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

	Stopnja tveganja	V 0.98 S 4.39 N 14.15							
Q30	Tveganje za obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje - KTO 98	60,5	5,3	0,05	24,9	4,7	0,11	2,0	12,7
	Stopnja tveganja	V 4.39 S 15.12 N 40.98							
Q31	Tveganje za kratkoročne obveznosti do uporabnikov EKN - KTO 24	68,3	5,1	0,05	17,6	4,1	0,14	1,0	13,2
	Stopnja tveganja	V 2.93 S 21.46 N 43.90							
Q32	Tveganje za kratkoročne obveznosti do financerjev - KTO 25	23,4	4,6	0,12	61,5	5,3	0,05	2,9	12,2
	Stopnja tveganja	V 1.46 S 6.34 N 15.61							

Legenda:

p = izmerjeni delež odgovorov ene vrste v %

±Δp = polovična širina intervala zaupanja v %

cv(p) = na vzorcu ocenjeni koeficient variacije

PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta

KTO = konto, BS = bilanca stanja, n = število enot v vzorcu

PB = premoženjska bilanca

V = visoka stopnja tveganja

S = srednja stopnja tveganja

N = nizka stopnja tveganja

PRILOGA 8: Statistična obdelava anketne raziskave – KONTROLNE AKTIVNOSTI

Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje **n = 205**								
Q35	Če so pri vašem PU EKN uvedene analitične evidence, ali so terjatve oz. obveznosti v BS "identificirane po merilih":	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora
Q35a	po tekočih zaporednih številkah vnosa oz. programsko določenem zaopredju	35,6							
Q35b	po naprej določeni šifri upnika oz. dolžnika	38,0							
Q35c	po nazivu dolžnika oz. upnika	37,6							
Q35d	po šifri identa oz. referenci (pogodbe, depozita, temeljnice …)	17,6							
Q35e	po znesku	**28,8**							
Q35f	po vsebini poslovnega dogodka	21,0							
Q35g	po datumu prejema listine	26,3							
Q35h	po datumu listine	32,2							
Q35i	po datumu knjižbe	25,9							

»se nadaljuje«

	»nadaljevanje«								
Q35j	analitične evidence terjatev oz. obveznosti niso uvedene	2,9							
Q35k	ni odgovora na vprašanje								27,8
Q36	V PB je eno od identifikacijskih meril tudi "šifra PU". Ali menite, da bi bilo smiselno to identifikacijsko merilo upoštevati že v BS pri knjiženju terjatev oz. obveznosti do PU EKN?	29,3	5,0	0,10	22,0	4,5	0,12	21,0	27,8
Q37	Ali menite, da bi bilo smiselno v BS oz. v PB posebej identificirati PU EKN državnega proračuna in posebej PU EKN občinskih proračunov?	14,1	3,8	0,16	30,2	5,0	0,10	27,8	27,8
Q39	Ali menite, da upravljalec sredstev sistema EZR dovolj pogosto posreduje zaporedno številčene izpise stanj na podračunu vašega PU EKN?	60,0	5,3	0,05	2,9	1,8	0,38	9,3	27,8
Q40	Ali je 31. 12.vaš PU EKN izkazoval stanja:								
Q40a	dolgoročne terjatve za sredstva, dana v upravljanje	22,9	4,6	0,12	48,3	5,4	0,07	1,0	27,8
Q40b	drugih dolgoročnih terjatev	22,9	4,6	0,12	47,3	5,4	0,07	1,5	28,3
Q40c	dolgoročnih kapitalskih naložb za namensko preneseno premoženje	7,8	2,9	0,23	62,9	5,3	0,05	1,5	27,8
Q40d	kratkoročnih terjatev	69,8	5,0	0,04	1,5	1,3	0,54	0,5	28,3

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q40e	dolgoročnih obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje	45,4	5,4	0,07	24,9	4,7	0,11	1,5	28,3
Q40f	drugih dolgoročnih obveznosti	23,9	4,7	0,12	45,4	5,4	0,07	2,4	28,3
Q40g	sklada premoženja iz naslova prenesenega premoženja	8,3	3,0	0,22	60,5	5,3	0,05	2,0	29,3
Q40h	kratkoročnih obveznosti	68,8	5,1	0,04	2,4	1,7	0,42	0,5	28,3

Q38	Če menite, da bi bilo smiselno v BS oz. v PB posebej identificirati PU EKN državnega proračuna in posebej PU EKN občinskih proračunov, navedite do tri vzroke, zakaj ste takšnega mnenja:
Q38a	To bi predstavljalo sistematični pristop k vodenju računovodskih evidenc
Q38b	Učinkovitejše odkrivanje morebitnih neusklajenih podatkov
Q38c	Večja preglednost pri pobotu podatkov na posameznih ravneh, sedaj na računih ni nobene identifikacije, lahko le sklepaš, da je PU, če posluje preko računa pri Upravi RS za javna plačila
Q38d	Program bi lahko avtomatsko po tej identifikaciji prerazporedil znesek na pravilni konto

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q38e	Enostavno ločevanje med nivojskimi postopki konsolidacije, zato bi bila primerna posebna identifikacija v okviru občinskih proračunov; nekateri PU že imajo v BS in pri plačilih ločeno evidentiranje podatkov po občinskih in državnem proračunu, ko odpirajo nove partnerje
Q41	Če vseh stanj niste uskladili, navedite do 4 KTO s stanji, ki jih 31. 12. niste uspešno uskladili s protistanji pri drugem PU EKN:
Q41a	KTO 9003 - Splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje, KTO 9001 - Splošni sklad za finančne naložbe, KTO 9800 - Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje
Q41b	KTO 14 - Kratkoročne terjatve do NPU državnega proračuna - nevarni prevozi, refundacije za nego, invalidnine
Q41c	KTO 24 - Kratkoročne obveznosti do NPU državnega proračuna
Q41d	KTO 23 - Obveznosti za boleznine nad 30 dni
Q41e	KTO 17 - Kratkoročne terjatve do DURS-a
Q41f	KTO 062 - Kapitalske naložbe v državi
Q41g	KTO 066 - Namensko premoženje, preneseno javnim skladom
Q42	Navedite do 4 KTO s stanji, ki jih 31. 12. sploh niste usklajevali s protistanji pri drugem PU EKN, čeprav so bile postavke odprte:
Q42a	KTO 24 - Kratkoročne obveznosti do NPU državnega proračuna - Vsi konti kratkoročnih obveznosti, požarna taksa

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q42b	KTO 14 - Kratkoročne terjatve do NPU državnega proračuna - nevarni prevozi, refundacije za nego, invalidnine
Q42c	KTO 17 - Kratkoročne terjatve do ZPIZS - refundacija invalidnin
Q43	Če pred pripravo PB stanj v BS niste uskladili s protistanji pri drugem PU EKN, navedite do pet vzrokov, zaradi katerih je prišlo do razlik v stanjih:
Q43a	Poslani IOP obrazci niso bili vrnjeni ali so bili potrjeni napačno (napačna navedba šifer, kontov) ali sploh niso bili poslani
Q43b	Delitev premoženja z bivšo občino ni urejena
Q43c	Pri PU niso na kontih knjižena otvoritvena stanja
Q43d	Ministrstvo nima knjiženih obveznosti do občine
Q43e	Različna obdobja knjiženja, ministrstva ne knjižijo poslovnih dogodkov po DUR 31. 12., ampak knjižijo v preteklo leto še poslovne dogodke, ki so nastali do 15. 1. v naslednjem letu
Q43f	Pogosta knjiženja na napačnih kontih
Q43g	Prepozno izdelani računovodski izkazi
Q43h	Dokumenti niso knjiženi (npr. tožbene obveznosti), postopki ob zavrnitvi dokumentov so neustrezni
Q43i	Na KTO 14 niso vključeni predujmi, niso vključene obresti

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q43j	Terjatev za tožbo je knjižena pri PU, obveznost pri drugem PU pa ne
Q43k	Prekratki roki za usklajevanje stanj
Q44	Navedite do 5 ukrepov, ki bi jih bilo po vašem mnenju treba uvesti, da do razlik v konsolidaciji med terjatvami in obveznostmi NPU in PPU ne bi prihajalo:
Q44a	Večkrat letno usklajevanje terjatev in obveznosti, obvezno že na 31. 10., predhodno telefonsko usklajevanje
Q44b	Pripraviti enotno navodilo za vse PU o knjiženju poslovnih dogodkov ob koncu leta, enotno upoštevanje obračunskega leta, dosledno knjiženje v letu, na katerega se nanaša poslovni dogodek
Q44c	Na IOP obrazce navesti tudi konte in šifre PU, ne le zneskov potrjevanja
Q44d	Uvesti obvezno potrjevanje stanj tudi med PPU
Q44e	Obvezna navedba na dokumentih, da se PU vključuje v premoženjsko bilanco, šifra PU in možnost izbire v glavni knjigi, ali je partner PU ali ne
Q44f	Pravočasno izdani računi, pospešiti izdajanje računov po zaključku poslovnega leta
Q44g	Večja natačnost pri delu odgovornih oseb
Q44h	Jasna in kratka navodila o pripravi premoženjske bilance

Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje **n = 205**
Q45	Razlika v postopku konsolidacije oz. pobota stanj na 1. stopnji, zaradi česar mora PU EKN v PB povečati vir - bodisi obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, bodisi splošni sklad, bodisi sklad premoženja v JS, bodisi sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, lahko nastane: a) kot razlika pri pobotu terjatev in obveznosti pri PU EKN, ki imata medsebojna dolžniško-upniška razmerja, b) kot razlika pri pobotu AČR in PČR, c) kot razlika pri pobotu neplačanih prihodkov in neplačanih odhodkov.
Q45a	Če je pri vašem PU EKN pri pripravi PB katera od teh razlik nastala, ali obstaja ločeno za vsako od njih sled, kateri vir se je povečal in za koliko?

Odgovori na vprašanja

Razlika v pobotu obstaja, p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	Razlika v pobotu ne obstaja, p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ni odgovora na vprašanje	
44,9	4,5	0,07	25,9	4,8	0,11	29,3	
Sled obstaja, p(da)	**±Δp, p (da)**	**cv(p), p (da)**	**Sled ne obstaja, p(ne)**	**±Δp, p (ne)**	**cv(p), p (ne)**	**Ne vem**	**Ni odgovora**
30,7	5,0	0,10	5,9	2,6	0,27	8,3	55,1

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje za **NPU n = 57**
Q47	Razlika v postopku konsolidacije oz. pobota stanj na 2. stopnji, zaradi česar mora državni oz. občinski proračun v PB povečati splošni sklad, lahko nastane: a) kot razlika pri pobotu terjatev in obveznosti, danih oz. prejetih v upravljanje b) kot razlika pri pobotu namenskega premoženja, prenesenega v last javnim skladom in drugim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti s pripadajočimi zneski v namenskih skladih premoženja
Q47a	Če je pri vašem PU EKN pri pripravi PB katera od teh razlik nastala, ali obstaja ločeno za vsako od njih sled, za koliko se je povečal splošni sklad proračuna?

Odgovori na vprašanja

Razlika v pobotu obstaja, p(da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	Razlika v pobotu ne obstaja, p(ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ni odgovora na vprašanje
49,1	5,5	0,07	31,6	4,3	0,14	19,3

Sled obstaja, p(da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	Sled ne obstaja, p(ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora na vprašanje
33,3	5,1	0,09	7,0	2,8	0,24	8,8	50,9

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje za **NPU n = 57**											
Q48	Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da so bile 31. 12.:	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Stanja niso knjižena	±Δp, p (ni knjižb)	cv(p), p (ni knjižb)	Ni odgovora
Q48a	dolgoročne finančne naložbe (analitika KTO 06) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001)	47,4	10,0	0,13	3,5	3,7	0,64	1,8	14,0	7,0	0,30	33,3
Q48b	dolgoročno dana posojila (analitika KTO 07) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001)	31,6	9,3	0,18	3,5	3,7	0,64	3,5	24,6	8,6	0,21	36,8
Q48c	dolgoročne terjatve za blagovna posojila oz. iz naslova finančnega najema (analitika KTO 08) usklajene s stanji pripadajočega dela dolgoročno neplačanih prihodkov (analitika KTO 921)	22,8	8,4	0,22	7,0	5,1	0,44	1,8	33,3	9,5	0,17	35,1
Q48d	dolgoročne terjatve za unovčena poroštva (analitika KTO 08) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za dolgoročne terjatve za unovčena poroštva (analitika KTO 9002)	12,3	6,6	0,33	8,8	5,7	0,39		42,1	9,9	0,14	36,8
Q48e	obveznosti za dolgoročno prejeta posojila oz. dolgoročne kredite z izdajo vrednostnih papirjev (analitika KTO 96) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009)	40,4	9,9	0,15	5,3	4,5	0,52		21,1	8,2	0,24	33,3

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

48f	dolgoročne obveznosti iz financiranja oz. iz poslovanja (analitika KTO 970 oz. KTO 971) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009) oz. s stanji pripadajočega dela neplačanih odhodkov (analitika KTO 18)	33,3	9,5	0,17	5,3	4,5	0,52	1,8	21,1	8,2	0,24	38,6
Q48g	dolgoročne finančne obveznosti iz naslova prevzema dolga (analitika KTO 963) usklajene s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009)	17,5	7,6	0,26	5,3	4,5	0,52		40,4	9,9	0,15	36,8
Q48h	kratkoročne finančne naložbe in dana posojila (analitika KTO 15) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za finančne naložbe (analitika KTO 9001)	22,8	8,4	0,22	7,0	5,1	0,44		31,6	9,3	0,18	38,6
Q48i	kratkoročno prejeta posojila (analitika KTO 25) usklajena s stanji pripadajočega dela splošnega sklada za drugo (analitika KTO 9009)	29,8	9,2	0,19	3,5	3,7	0,64		29,8	9,2	0,19	36,8
Q49	Če so knjižena stanja, ali ima NPU oz. proračun terjatve za sredstva, dana v upravljanje, na podkontih KTO 09 31. 12.:											
Q49a	vrednotene po sedanji vrednosti	52,6	10,0	0,12	5,3	4,5	0,52		7,0	5,1	0,44	35,1
Q49b	knjižene po identifikacijskih merilih prejemnikov sredstev	28,1	9,0	0,19	10,5	6,2	0,35	8,8	10,5	6,2	0,35	42,1
Q49c	razvrščene po skupinah tako, da je razvidno premoženje, dano v upravljanje posameznim PU EKN (neopredmetena sredstva, …)	26,3	8,8	0,20	22,8	8,4	0,22		8,8	5,7	0,39	42,1

“se nadaljuje”

“nadaljevanje”

Q49d	usklajeno analitiko terjatev za sredstva, dana v upravljanje (KTO 09), s pripadajočim delom splošnega sklada za terjatve za sredstva, dana v upravljanje (analitika KTO 9003)	49,1	10,0	0,12	1,8	2,6	0,91		8,8	5,7	0,39	40,4
Q49e	potrjeno usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje (analitika KTO 09), z obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, pri PU EKN (analitika KTO 98)	49,1	10,0	0,12	1,8	2,6	0,91		8,8	5,7	0,39	40,4
Q50	Če so knjižena stanja, ali NPU EKN oz. proračun za namensko preneseno premoženje na podkontih KTO 066 in 067 31. 12. zagotavlja:											
Q50a	knjiženje premoženja po identifikacijskih merilih (šifrah, nazivu …) PU EKN, kamor je premoženje preneseno	14,0	7,0	0,30	5,3	4,5	0,52	1,8	33,3	9,5	0,17	45,6
Q50b	usklajenost analitičnih knjižb premoženja, prenesenega javnim skladom (analitika KTO 066), s pripadajočim delom splošnega sklada za namenska sredstva, prenesena javnim skladom (analitika KTO 9004)	14,0	7,0	0,30	5,3	4,5	0,52		35,1	9,6	0,17	45,6
Q50c	usklajenost analitičnih knjižb premoženja, prenesenega drugim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti (analitika KTO 067), s pripadajočim delom splošnega sklada za sredstva, prenesena drugim pravnim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti (analitika KTO 9005)	8,8	5,7	0,39	7,0	5,1	0,44		40,4	9,9	0,15	43,9

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q50d	potrjeno usklajenost stanj prenesenega premoženja na dan 31. 12. s stanjem v skladih premoženja pri JS, in drugih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti	12,3	6,6	0,33	7,0	5,1	0,44		36,8	9,7	0,16	43,9
Q50e	ali je NPU EKN oz. proračun prenesel namensko premoženje v javni sklad oz. drugo osebo javnega prava, ki je v njihovi lasti s pogodbo?	8,8	5,7	0,39	10,5	6,2	0,35	1,8	35,1	9,6	0,17	43,9
Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje za **PPU n = 145**											
Q52	Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da ima PPU EKN v okviru skupine KTO 98 - obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, 31. 12.:	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Stanja niso knjižena	±Δp, p (ni knjižb)	cv(p), p (ni knjižb)	Ni odgovora
Q52a	če je več lasnikov, knjižene obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, po identifikacijskih merilih lastnikov sredstev, ki so dali premoženje v upravljanje	16,6	4,9	0,18	11,0	4,1	0,22	3,4	17,2	4,9	0,17	51,7
Q52b	usklajena stanja obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (analitika KTO 98)	48,3	6,5	0,08	1,4	1,5	0,67	2,8	1,4	1,5	0,67	46,2
Q52c	a) s sedanjo vrednostjo prejetih neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev (analitika R 0)	46,9	6,5	0,08	3,4	2,4	0,42	2,1	1,4	1,5	0,67	46,2

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q52d	b) usklajena denarna sredstva (analitika R1)	37,9	6,3	0,10	4,1	2,6	0,38	4,1	2,8	2,1	0,47	51,0
Q52e	zagotovljeno analitiko povečanj obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (kupnine za prodana sredstva, namenska sredstva za investicije …)	39,3	6,4	0,10	4,1	2,6	0,38	2,8	5,5	3,0	0,33	48,3
Q52f	zagotovljeno analitiko zmanjšanj obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (neodplačana posojila, druge neplačane obveznosti …)	29,0	5,9	0,12	2,1	1,9	0,55	2,8	15,9	4,8	0,18	50,3
Q52g	usklajena stanja obveznosti za dolgoročne finančne naložbe (analitika KTO 981) s stanji dolgoročnih finančnih naložb npr. v delnice oz. dolgoročno dane depozite (analitika KTO 060 oz. 062)	10,3	4,0	0,23	5,5	3,0	0,33	4,1	26,2	5,7	0,13	53,8
Q52h	zagotovljeno analitiko knjiženja presežka prihodkov nad odhodki (KTO 985)	44,1	6,5	0,09	2,1	1,9	0,55	2,1	3,4	2,4	0,42	48,3
Q52i	zagotovljeno analitiko knjiženja presežka odhodkov nad prihodki (KTO 986)	29,0	5,9	0,12	2,8	2,1	0,47	2,1	15,9	4,8	0,18	50,3
Q52j	opravljen popis obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, 31. 12	46,9	6,5	0,08	2,1	1,9	0,55	2,1	1,4	1,5	0,67	47,6
Q52k	potrjeno usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje, z obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, pri drugem PU EKN 31. 12.	37,2	6,3	0,10	2,1	1,9	0,55	2,8	8,3	3,6	0,26	49,7

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Oznaka v anketi	KONTROLNE AKTIVNOSTI Anketno vprašanje za **JS n = 3**	Da	Ne	Ne vem	Stanja niso knjižena	Ni odgovora
Q54	Če so knjižena stanja, ali obstaja sled (podpis odgovorne osebe na KTO kartici, podpisana temeljnica uskladitve, podpisano poročilo o popisu terjatev in obveznosti), da ima javni sklad oz. javni zavod 31. 12.:					
Q54a	če je ustanoviteljev več, v okviru sklada premoženja v javnem skladu oz. javnem zavodu (analitika KTO 940 oz. KTO 941) zagotovljeno evidenco knjižb po identifikacijskih merilih ustanoviteljev, ki so prenesli premoženje v javni sklad oz. javni zavod	33.33			33.33	33.30
Q54b	usklajeni stanji v nepremičninskem skladu s pripadajočimi sedanjimi vrednostmi stanj prejetih oz. namenskih sredstev (analitika R 0)	33.30	33.30			33.30
Q54c	usklajeni stanji v finančnem skladu s pripadajočimi stanji dolgoročnih danih posojil in depozitov (analitika KTO 07)	33.33			33.33	33.30
Q54d	usklajeni stanji v skladu za unovčena poroštva s pripadajočimi dolgoročnimi terjatvami za unovčena poroštva (analitika KTO 08)		33.30		33.33	33.30
Q54e	opravljen popis skladov 31. 12.	33.30	33.30			33.30
Q54f	potrjeno usklajenost stanj skladov namenskega premoženja s stanji prenesenega premoženja pri lastnikih 31. 12.	33.30	33.30			33.30

Legenda:

p = izmerjeni delež odgovorov ene vrste v %

±Δp = polovična širina intervala zaupanja v %

cv(p) = na vzorcu ocenjeni koeficient variacije

PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta

KTO = konto

BS = bilanca stanja

n = število enot v vzorcu

PB = premoženjska bilanca

EZR = enotni zakladniški račun

NPU = neposredni proračunski uporabnik

PPU = posredni proračunski uporabnik

RS = Republika Slovenija

DURS = Davčna uprava Republike Slovenije

ZPIZS = Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

IOP obrazec = listina potrjevanja terjatev in obveznosti

DUR = dolžniško-upniško razmerje

AČR = aktivne časovne razmejitve

PČR = pasivne časovne razmejitve

JS = javni sklad

R = razred

PRILOGA 9: Statistična obdelava anketne raziskave – INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE

Oznaka v anketi	INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE Anketno vprašanje **n = 205**	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora
Q56	Ali programska oprema vašega PU EKN omogoča spreminjanje že knjiženih podatkov v BS?	35,6	5,2	0,09	28,3	4,9	0,11	3,9	32,2
Q57	Ali programska oprema zagotavlja sled:								
	- o osebi, ki je knjižila podatke,	56,6	5,4	0,06	8,8	3,1	0,21	1,5	32,2
	- o času knjiženja podatkov,	64,4	5,2	0,05	1,5	1,3	0,54	2,0	32,2
	- o vrsti knjiženj?	62,4	5,3	0,05	1,0	1,1	0,67	4,4	32,2
Q58	Ali odgovorna oseba zagotavlja sled o občasni kontroli usklajenosti analitičnih stanj terjatev oz. obveznosti s sintetičnimi stanji v glavni knjigi (izpis kontov preveritve, potrjevanje stanj revizorjev, samokontrola …)?	61,5	5,3	0,05	3,9	2,1	0,33	2,4	32,2
Q59	Ali programska oprema vašega PU EKN omogoča periodična poročila o terjatvah oz. obveznostih?	63,4	5,3	0,05	2,0	1,5	0,47	2,4	32,2
Q60	Če programska oprema omogoča periodična poročila o terjatvah oz. obveznostih, ali so ta poročila:								
	- mesečna,	55,1	5,4	0,06	10,7	3,4	0,19	1,5	32,7
	- kumulativna po mesecih,	54,6	5,4	0,06	8,8	3,1	0,21	3,9	32,7
	- kumulativno primerljiva s preteklim obdobjem.	35,6	5,2	0,09	21,0	4,4	0,13	10,7	32,7

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q61	Ali vodstvo vašega PU EKN uporablja periodična računovodska poročila pri svojih odločitvah?	43,9	5,4	0,07	16,1	4,0	0,15	7,3	32,7
Q62	Ali lahko potrdite, da vodstvo vašega PU EKN pri svojih odločitvah uporablja informacije iz PB?	14,1	3,8	0,16	38,5	5,3	0,08	12,7	32,7
Q63	Ali menite, da so dopolnitve Pravilnika o pripravi PB države in občin (Ur. list RS, št. 10/2009) pripomogle k bolj točnim in popolnim stanjem v PB vašega PU EKN?	17,1	4,1	0,15	12,2	3,6	0,18	38,0	32,7
Q65	Ali je MF v zadnjem letu organiziralo izobraževanje o pripravi PB?	11,2	3,4	0,19	23,9	4,7	0,12	31,7	33,2
Q66	Ali menite, da so izobraževanja, ki jih za računovodje pri PU EKN pripravi MF, dovolj pogosta?	8,8	3,1	0,21	42,0	5,4	0,08	16,6	32,7

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Oznaka v anketi	INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE Anketno vprašanje **n = 205**			
Q64	Če menite, da so bile zadnje spremembe pravilnika o pripravi konsolidirane PB iz leta 2009 potrebne, navedite do pet vzrokov, zakaj tako mislite?			
	Odgovori na vprašanje Q64			
	Omogočajo analitične pobote terjatev in obveznosti ter pravilno evidentiranje premoženja na vseh ravneh			
	Odpravljajo napake prejšnjih let, velike razlike pri pobotu			
	Zagotavljajo večjo preglednost in sledljivost pri pobotu, hitreje se odpravijo nepravilnosti			
	Poenotena priprava podatkov, manj tveganj za napake			
Q67	Kako ocenjujete komunikacijo z vodstvom vašega PU EKN?			
	Komunikacija vodstva z osebjem računovodstva je dobra	Komunikacija vodstva z osebjem računovodstva je slaba	Ne morem opredeliti kakovosti komunkacije vodstva z osebjem računovodstva	Ni odgovora na vprašanje
	50,2	3,9	13,2	32,7

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Q68	Kakšna je komunikacija v postopku potrjevanja IOP obrazcev z odgovornimi osebami pri PU EKN, s katerimi usklajujete stanja?			
	V poprečju slaba, stanj večinoma ne uspemo uskladiti	V poprečju dobra, uskladimo večino stanj	Zelo dobra, vedno uskladimo vse odprte postavke	Ni odgovora na vprašanje
	2,4	41,5	23,4	32,7

Legenda:

p = izmerjeni delež odgovorov ene vrste v %

±Δp = polovična širina intervala zaupanja v %

cv(p) = na vzorcu ocenjeni koeficient variacije

PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta

KTO = konto

BS = bilanca stanja

n = število enot v vzorcu

MF = ministrstvo za finance

PB = premoženjska bilanca

PRILOGA 10: Statistična obdelava anketne raziskave – SPREMLJANJE

Oznaka v anketi	SPREMLJANJE Anketno vprašanje **n = 205**	p (da)	±Δp, p (da)	cv(p), p (da)	p (ne)	±Δp, p (ne)	cv(p), p (ne)	Ne vem	Ni odgovora
Q70	Ali se je predstojnik vašega PU EKN v zadnjem letu kdaj pozanimal o postopkih in morebitnih težavah, ki jih ima odgovorna oseba pri pripravi PB?	17,6	4,1	0,14	44,4	5,4	0,07	4,4	33,7
Q71	Ali menite, da predstojnik vašega PU EKN razume vsebino računovodskih izkazov in pomen PB?	24,9	4,7	0,11	20,0	4,4	0,13	21,5	33,7
Q72	Ali je bila pri vašem PU EKN že kdaj opravljena notranja revizija, ki se je nanašala na revidiranje vaše računovodske funkcije?	45,6	5,4	0,07	16,5	4,0	0,15	3,9	33,5
Q73	Ali je bil pri vašem PU EKN že kdaj revidiran postopek priprave PB?	4,4	2,2	0,31	52,4	5,4	0,06	9,2	33,5

Legenda:

p = izmerjeni delež odgovorov ene vrste v %

±Δp = polovična širina intervala zaupanja v %

cv(p) = na vzorcu ocenjeni koeficient variacije

PU EKN = proračunski uporabnik enotnega kontnega načrta

n = število enot v vzorcu

PB = premoženjska bilanca

PRILOGA 11: Kontingenčne tabele

Priloga 11/1-Q14						
1) Povezanost odgovorov v Q14			Q14 – Ali so roki za potrjevanje odprtih postavk glede na zaključek poslovnega leta določeni prehitro?			Total
			Ne	Ne vem	Da	
Q14 – Ali je dovolj natančno dogovorjen postopek v primerih, ko stanja terjatev in pripadajočih obveznosti pri drugem PU niso potrjena in obstajajo razlike?	Ne	Count	40	2	66	108
		% of Total	19,5 %	1,0 %	32,2 %	52,7 %
	Ne vem	Count	14	5	18	37
		% of Total	6,8 %	2,4 %	8,8 %	18,0 %
	Da	Count	32	0	28	60
		% of Total	15,6 %	0,0 %	13,7 %	29,3 %
Total		Count	86	7	112	205
		% of Total	42,0 %	3,4 %	54,6 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	18.265	4	0,001
Likelihood Ratio	15,600	4	0,004
N of Valid Cases	205		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik

Priloga 11/2-Q20:Q26						
2) Povezanost odgovorov med Q20 - Q26 - Crosstabulation			Q26 – Tveganje kratkoročnih terjatev KTO 14 - Da - ocenite tveganje z: 1 (nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)			Total
			1	2	3	
Q20 – Ali so pri pripravi PB vašega PU tveganja takšna, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj?	Ne	Count	64	25	3	92
		% of Total	43,2 %	16,9 %	2,0 %	62,2 %
	Ne vem	Count	12	12	3	27
		% of Total	8,1 %	8,1 %	2,0 %	18,2 %
	Da	Count	17	10	2	29
		% of Total	11,5 %	6,8 %	1,4 %	19,6 %
Total		Count	93	47	8	148
		% of Total	62,8 %	31,8 %	5,4 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6.771	4	0,148
Likelihood Ratio	6,532	4	0,163
N of Valid Cases	148		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
KTO = konto
PB = premoženjska bilanca

Priloga 11/3-Q20:Q31						
3) Povezanost odgovorov med Q20 - Q31 - Crosstabulation			Q31 – Tveganje kratkoročnih obveznosti - Da - ocenite tveganje z: 1 (nizko), 2 (srednje), 3 (visoko)			Total
			1	2	3	
Q20 - Ali so pri pripravi PB vašega PU tveganja takšna, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj?	Ne	Count	63	23	3	89
		% of Total	45,0 %	16,4 %	2,1 %	63,6 %
	Ne vem	Count	11	11	2	24
		% of Total	7,9 %	7,9 %	1,4 %	17,1 %
	Da	Count	16	10	1	27
		% of Total	11,4 %	7,1 %	0,7 %	19,3 %
Total		Count	90	44	6	140
		% of Total	64,3 %	31,4 %	4,3 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5.813	4	0,214
Likelihood Ratio	5,599	4	0,231
N of Valid Cases	140		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
PB = premoženjska bilanca

Priloga 11/4-Q40d:Q40h

4) Povezanost odgovorov med Q40d – Q40h **Crosstabulation**			Q40h - Ali je na dan 31.12. PU izkazoval stanje kratkoročnih obveznosti?			Total
			Ne	Ne vem	Da	
Q40 – Ali je na dan 31.12. PU izkazoval stanje kratkoročnih terjatev?	Ne	Count	3	0	0	3
		% of Total	2,0 %	0,0 %	0,0 %	2,0 %
	Ne vem	Count	0	1	0	1
		% of Total	0,0 %	0,7 %	0,0 %	0,7 %
	Da	Count	2	0	141	143
		% of Total	1,4 %	0,0 %	95,9 %	97,3 %
Total		Count	5	1	141	147
		% of Total	3,4 %	0,7 %	95,9 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	233.966	4	0,000
Likelihood Ratio	34,492	4	0,000
N of Valid Cases	147		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik

Priloga 11/5-Q52j:Q52b

5) Povezanost odgovorov med Q52j – Q52b			Q52 b - Ali ima na dan 31.12. PU usklajena stanja obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (analitika KTO 98)?				Total
Crosstabulation			Ne	Ne vem	Stanja niso knjižena	Da	
Q52 j - Ali ima na dan 31. 12. PU opravljen popis obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje?	Ne	Count	1	0	0	2	3
		% of Total	1,3 %	0,0 %	0,0 %	2,7 %	4,0 %
	Ne vem	Count	0	3	0	0	3
		% of Total	0,0 %	4,0 %	0,0 %	0,0 %	4,0 %
	Stanja niso knjižena	Count	0	0	2	0	2
		% of Total	0,0 %	0,0 %	2,7 %	0,0 %	2,7 %
	Da	Count	0	1	0	66	67
		% of Total	0,0 %	1,3 %	0,0 %	88,0 %	89,3 %
Total		Count	1	4	2	68	75
		% of Total	1,3 %	5,3 %	2,7 %	90,7 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	154.708	9	0,000
Likelihood Ratio	45,694	9	0,000
N of Valid Cases	75		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
KTO = konto

Priloga 11/6-Q52j:Q52k

6) Povezanost odgovorov med Q52j – Q52k			Q52 – Ali ima na dan 31.12. PU potrjeno usklajenost stanj dolgoročnih terjatev za sredstva, dana v upravljanje, z obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje pri drugem PU?				Total
Crosstabulation			Ne	Ne vem	Stanja niso knjižena	Da	
Q52 j - Ali ima na dan 31. 12. PU opravljen popis obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje?	Ne	Count	1	0	1	1	3
		% of Total	1,4 %	0,0 %	1,4 %	1,4 %	4,2 %
	Ne vem	Count	0	3	0	0	3
		% of Total	0,0 %	4,2 %	0,0 %	0,0 %	4,2 %
	Stanja niso knjižena	Count	0	0	2	0	2
		% of Total	0,0 %	0,0 %	2,8 %	0,0 %	2,8 %
	Da	Count	2	1	9	52	64
		% of Total	2,8 %	1,4 %	12,5 %	72,2 %	88,9 %
Total		Count	3	4	12	53	72
		% of Total	4,2 %	5,6 %	16,7 %	73,6 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	71.224	9	0,000
Likelihood Ratio	31,992	9	0,000
N of Valid Cases	72		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik

Priloga 11/7-Q61:Q62

7) Povezanost odgovorov med Q61–Q62 **Crosstabulation**			Q62 – Ali vodstvo vašega PU pri svojih odločitvah uporablja informacije iz PB?			Total
			Ne, ne uporablja informacij iz PB	Ne vem, če vodstvo uporablja informacije iz PB	Da, uporablja informacije iz PB	
Q61 – Ali vodstvo vašega PU uporablja periodična poročila pri svojih odločitvah?	Ne	Count	28	1	2	31
		% of Total	20,3 %	0,7 %	1,4 %	22,5 %
	Ne vem	Count	4	12	1	17
		% of Total	2,9 %	8,7 %	0,7 %	12,3 %
	Da	Count	49	14	27	90
		% of Total	35,5 %	10,1 %	19,6 %	65,2 %
Total		Count	81	27	30	138
		% of Total	58,7 %	19,6 %	21,7 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	44.856	4	0,000
Likelihood Ratio	40,143	4	0,000
N of Valid Cases	138		

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
PB = premoženjska bilanca

Priloga 11/8-Q62:Q66

8) Povezanost odgovorov med Q62– Q66 **Crosstabulation**			Q66 – Ali menite, da so izobraževanja, ki jih za računovodje pri PU pripravi MF, dovolj pogosta?			Total
			Ne	Ne vem	Da	
Q62 - Ali vodstvo vašega PU pri svojih odločitvah uporablja informacije iz PB?	Ne, ne uporablja informacij iz PB	Count	56	17	8	81
		% of Total	40,6 %	12,3 %	5,8 %	58,7 %
	Ne vem, če vodstvo uporablja informacije iz PB	Count	16	8	3	27
		% of Total	11,6 %	5,8 %	2,2 %	19,6 %
	Da, uporablja informacije iz PB	Count	14	9	7	30
		% of Total	10,1 %	6,5 %	5,1 %	21,7 %
Total		Count	86	34	18	138
		% of Total	62,3 %	24,6 %	13,0 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	213.944	9	0,000
Likelihood Ratio	264,776	9	0,000
N of Valid Cases	205		
N of Valid Cases		138	

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
PB = premoženjska bilanca
MF = ministrstvo za finance

Priloga 11/9-Q62:Q70

9) Povezanost odgovorov med Q62– Q70 Crosstabulation			Q70: Ali se je predstojnik vašega PU v zadnjem letu kdaj pozanimal o postopkih in morebitnih težavah, ki jih ima odgovorna oseba pri pripravi PB? Da: 1, Ne: 0, Ne vem: -1			Total
			-1	0	1	
Q62 - Ali vodstvo vašega PU pri svojih odločitvah uporablja informacije iz PB?	Ne, ne uporablja informacij iz PB	Count	2	65	13	80
		% of Total	1,5 %	47,8 %	9,6 %	58,8 %
	Ne vem, če vodstvo uporablja informacije iz PB	Count	6	12	8	26
		% of Total	4,4 %	8,8 %	5,9 %	19,1 %
	Da, uporablja informacije iz PB	Count	3	14	13	30
		% of Total	2,2 %	10,3 %	9,6 %	22,1 %
Total		Count	11	91	34	136
		% of Total	8,1 %	66,9 %	25,0 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23.246	4	0,000
Likelihood Ratio	21,818	4	0,000
N of Valid Cases	136		
N of Valid Cases		136	

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
PB = premoženjska bilanca

Priloga 11/10-Q73:Q20

10) Povezanost odgovorov med Q73– Q20			Q20 – Ali so pri pripravi PB vašega PU tveganja takšna, da bi jih morali izpostaviti v registru tveganj?			Total
Crosstabulation			Ne	Ne vem	Da	
Q73 – Ali je bil pri vašem PU že kdaj revidiran postopek priprave PB?	Ne	Count	71	17	20	108
		% of Total	51,4 %	12,3 %	14,5 %	78,3 %
	Ne vem	Count	9	9	3	21
		% of Total	6,5 %	6,5 %	2,2 %	15,2 %
	Da	Count	6	2	1	9
		% of Total	4,3 %	1,4 %	0,7 %	6,5 %
Total		Count	86	28	24	138
		% of Total	62,3 %	20,3 %	17,4 %	100,0 %

Chi-Square Tests (χ^2)

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8.295	4	0,081
Likelihood Ratio	7,288	4	0,121
N of Valid Cases	138		
N of Valid Cases		138	

Legenda:
PU = proračunski uporabnik
PB = premoženjska bilanca

PRILOGA 12: Seznam pogosto rabljenih kratic in okrajšav

ESR 95	evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov
MRS	mednarodni računovodski standardi
MSRP	mednarodni standardi računovodskega poročanja
NZ IAS	novozelandski računovodski standard, enakovreden istoimenskemu MRS
oseba javnega prava	pravna oseba javnega prava
pravilnik o sestavljanju letnih poročil	pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava
pravilnik o enotnem kontnem načrtu	pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava
priročnik GFS 1986	prvi priročnik za namene državne finančne statistike 1986
sistem GFS 2001	prenovljen priročnik za namene državne finančne statistike 2001
SNA	sistem nacionalnih računov
IPSAS	mednarodni računovodski standardi za javni sektor
OECD	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
SIGMA	Organizacija v podporo poslovodenju v javnih sektorjih pri OECD