

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV S POUDARKOM NA
UGOTAVLJANJU GOSPODARNOSTI IN USPEŠNOSTI**

Ljubljana, november 2007

Barbara Dorić

IZJAVA

Študentka Barbara Dorić izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 26. novembra 2007.

Podpis: _____

Kazalo

1 Uvod	1
1. 1 Problematika magistrskega dela	1
1. 2 Namen in cilj magistrskega dela.....	3
1. 3 Metode magistrskega dela	3
2 Javni sektor, javna služba in javne finance	4
2. 1 Vloga in pomen javnega sektorja, javne službe in javnih financ	4
2. 2 Zakaj javni sektor in javne službe	6
2. 3 Zakonska opredelitev javnega sektorja in vrste javnih služb v Sloveniji.....	8
3 Javni zavod	10
3. 1 Opredelitev javnih zavodov.....	10
3. 2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda	11
3. 3 Cilji delovanja javnega zavoda	14
3. 4 Financiranje javnih zavodov	16
3. 4. 1 Proračunsko financiranje.....	17
3. 4. 2 Prihodki na trgu.....	18
3. 4. 3 Drugi viri – dotacije, donacije in podobno	19
3. 5 Merjenje uspešnosti javnega zavoda	20
3. 6 Novi zakon o javnih zavodih	23
4 Računovodstvo javnih zavodov	24
4. 1 Zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov.....	24
4. 1. 1 Osnovni pojmi računovodstva	25
4. 1. 2 Sedanja ureditev računovodstva javnih zavodov v Sloveniji	28
4. 1. 3 Zakon o javnih financah.....	30
4. 1. 4 Zakon o računovodstvu	32
4. 1. 5 Slovenski računovodski standardi 2006.....	34
4. 1. 6 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor	37
4. 1. 7 Ureditev javnih zavodov na Hrvaškem.....	40
4. 2 Analiza nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih	42
4. 2. 1 Dvojno vodenje računovodstva.....	43
4. 2. 1. 1 Predstavitev problematike	43
4. 2. 1. 2 Predlogi za izboljšave.....	44
4. 2. 1. 3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po načelu denarnega toka.....	46
4. 2. 1. 4 Načrtovanje izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka ...	48
4. 2. 1. 4. 1 Predstavitev Kemijskega inštituta	48
4. 2. 1. 4. 2 Načrt prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka.....	49
4. 2. 2 Sredstva v upravljanju.....	54

4. 2. 2. 1 Predstavitev problematike	54
4. 2. 2. 2 Predlogi za izboljšave	56
4. 2. 3 Obračunavanje amortizacije	58
4. 2. 3. 1 Predstavitev problematike	58
4. 2. 3. 2 Predlogi za izboljšave	60
4. 2. 4 Delitev javna služba – trg	61
4. 2. 4. 1 Predstavitev problematike	61
4. 2. 4. 2 Predlogi za izboljšave	64
4. 2. 4. 3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po vrstah dejavnosti	66
4. 2. 4. 4 Priprava izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti	68
5 Gospodarnost in uspešnost javnih zavodov	73
5. 1 Letno poročilo javnega zavoda s poročilom o doseženih ciljih in rezultatih	73
5. 1. 1 Letno poročilo javnega zavoda	73
5. 1. 2 Računovodsko poročilo javnega zavoda	74
5. 1. 3 Poslovno poročilo javnega zavoda	76
5. 1. 4 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih	78
5. 2 Gospodarnost in uspešnost javnih zavodov	82
5. 3 Merjenje gospodarnosti in uspešnosti na Kemijskem inštitutu	85
5. 3. 1 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta	85
5. 3. 2 Kritični pogled na poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta	94
6 Zaključek	95
7 Literatura in viri	98

Kazalo tabel

Tabela 1: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti po načelu nastanka poslovnega dogodka za leto 2007 v EUR.....	50
Tabela 2: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka za leto 2007 v EUR.....	51
Tabela 3: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka po kvartalih za leto 2007 v EUR	53
Tabela 4: Izkaz poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT	68
Tabela 5: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi prihodkov)....	69
Tabela 6: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi števila zaposlenih).....	70
Tabela 7: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi odhodkov)	71
Tabela 8: Primerjava dejanskega izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta z načrtovanim za leto 2005 v tisoč SIT	88
Tabela 9: Odhodki leta 2005 po vsebini (v tisoč SIT)	90
Tabela 10: Investicije in nabava osnovnih sredstev v letu 2005 (v tisoč SIT).....	92
Tabela 11: Finančni viri nabav osnovnih sredstev v letu 2005 (v tisoč SIT).....	93
Tabela 12: Kvalifikacijska struktura zaposlenih Kemijskega inštituta v letu 2005 .	94

1 Uvod

1. 1 Problematika magistrskega dela

Računovodske rešitve v javnih službah imajo nekatere posebnosti. Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja javnih služb, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva.

Pri dobrinah, ki jih zagotavljajo javne službe, je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih interesov. Za družbo so le-te velikega pomena, saj zagotavljajo želeni nivo družbene blaginje, od katerega je odvisna kvaliteta življenja. Prav zaradi njihovega pomena jim vsaka družba posveča veliko pozornosti.

Javni sektor predstavljajo organizacije, ki jih v nasprotju z zasebnim sektorjem kontrolira javnost, in katerih dejavnost je zagotavljanje storitev, kjer dobiček ni primarni cilj delovanja (Rogers, 1995, str. 1). Za obstoj javnega sektorja obstajata dva razloga, in sicer nepopolnost trga in neučinkovitost vlade.

Med javnimi službami so tudi javni zavodi. V Sloveniji so javni zavodi temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) statusno ureja vprašanja zavodov. Javni zavod je organizacijska oblika, preko katere država ali lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Tako lahko rečemo, da je javni zavod pravna oseba, katerega temeljna dejavnost je opravljanje družbene dejavnosti (Čadež, 2003, str. 3).

Namen javnih zavodov je uresničevanje poslanstva. To zajema tudi, da morebiten presežek prihodkov nad odhodki ne sme biti ustvarjen na račun uspešnosti pri doseganju programskih ciljev in da se mora ustvarjeni presežek usmeriti nazaj v dejavnost ter da ustanovitelji ne morejo prosto razpolagati z njim.

Za javne zavode velja v Sloveniji z vidika računovodstva Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), ki velja za celoten javni sektor. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) je krovni zakon računovodstva, ki se uporablja od leta 2000. Zakon je razvrstil pravne osebe na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

Računovodstvo javnih zavodov ima nekatere posebnosti. V magistrskem delu sem se lotila naslednjih posebnosti:

- dvojno vodenje računovodstva,
- sredstva v upravljanju,
- obračunavanje amortizacije in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih.

Dvojno vodenje računovodstva od javnega zavoda zahteva vodenje računovodstva in pripravo izkaza prihodkov in odhodkov tudi po načelu denarnega toka.

Prihodki in odhodki v nobeni organizaciji niso neposredno povezani s prejemki in izdatki, posredno pa so, kajti prihodek ni zadosten pogoj za uresničitev ciljev organizacije, prihodku mora slediti denar, saj sicer niso mogoči izdatki. Izkaz denarnih tokov nam tako pokaže od kje denar pride, kam denar gre in kakšna je tveganost, da denar bo (Kavčič, 2007, str. 89). Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in naložbenju.

Problem prikazovanja sredstev v upravljanju se kaže predvsem v tem, da javni zavodi nimajo svojega kapitala.

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05), le-te pa so v več primerih določene nerealno. Poleg tega se stroški amortizacije v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja.

Določba Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), da se morajo ločeno spremljati prikazi izida javne službe in tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve posameznih virov sredstev.

Ločeno spremljanje javne službe in tržne dejavnosti javnemu zavodu nalaga vodenje in izdelavo izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti. Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je predpisan z zakonodajo, vendar ga organizacije ne smejo pripravljati le zato, da zadostijo zakonskim predpisom. Za njegovo koristno uporabo tudi za interne potrebe oziroma za odločanje morajo (Kavčič, 2007, str. 87):

- izoblikovati kriterije, po katerih bodo celotno dejavnost razdelili na posamezne dejavnosti,
- ločiti stroške na stalni in spremenljivi del,
- izvesti delitev spremenljivih stroškov po dejavnostih.

Vodenje in izdelava izkaza po posameznih dejavnostih pa nam lahko jasno pokaže tudi kakšna je gospodarnost posamezne dejavnosti in nam pripomore k povečanju le-te.

S problematiko merjenja dosežkov različnih organizacij se ukvarjajo povsod po svetu. Razlog je, da moremo organizacije obravnavati z več zornih kotov, in sicer kot družbeno enoto, kot gospodarsko enoto, kot finančno enoto, ...

Zato je za javni zavod velikega pomena tudi merjenje gospodarnosti, ki je mera za višino stroškov izvajanja storitev in pa uspešnosti, ki je ugotavljanje razlike med tem kaj bi se moralo delati in kaj se dela.

1. 2 Namen in cilj magistrskega dela

Namen magistrskega dela je prikazati nekatere predloge za izboljšave računovodenja v javnih zavodih in koristnost uporabe izkaza poslovnega izida po dejavnostih in izkaza po načelu denarnega toka, poleg tega pa tudi pomen ugotavljanja gospodarnosti in uspešnosti javnega zavoda.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd. Ne glede na nekatere posebnosti je njegova poglobljena naloga, tako v pridobitnih kakor v nepridobitnih organizacijah, preskrba informacij za različne uporabnike.

Cilj dela je prikazati nekatere posebnosti računovodstva, in sicer sem izbrala tiste, ki se mi pri delu v javnem zavodu najpogosteje porajajo. Hkrati pa želim prikazati kako pomembna sta za javni zavod ugotavljanje gospodarnosti in uspešnosti.

1. 3 Metode magistrskega dela

Metode dela, ki sem jih pri izdelavi magistrskega dela uporabila, temeljijo predvsem na preučevanju teoretičnih podlag, zakonodaje in predpisov, ki predstavljajo osnovo za razumevanje javnega sektorja, javnih zavodov in posebnosti računovodstva javnih zavodov ter uporabi teoretičnih spoznanj s področja računovodstva javnih zavodov.

Pri izdelavi dela sem uporabila strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, vire, prispevke in članke s teoretičnimi spoznanji s področja računovodstva javnih zavodov. V nalogo je

vključeno tudi lastno znanje, pridobljeno v času študija na podiplomskem študiju Ekonomske fakultete v Ljubljani.

Uporabila sem statično pa tudi dinamično vrsto raziskovanja. Moj način raziskovanja je deskriptiven in analitičen. Ker sem pretežno povzemala spoznanja drugih avtorjev, sem uporabila predvsem metodo kompilacije.

Magistrsko delo sem razdelila na šest poglavij. V uvodnem prvem delu predstavljam problematiko in namen magistrskega dela ter cilje in metode dela. V naslednjem poglavju sem opredelila javni sektor, javno službo in javne finance, in sicer z namenom, da bi lažje razumeli vlogo in pomen javnega sektorja ter značilnosti in vzroke za obstoj javne službe. Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi javnih zavodov, in sicer njihov namen, način ustanovitve, financiranja, cilji delovanja in merjenje uspešnosti ter predstavitev novega Zakona o javnih zavodih, ki je v pripravi. V četrtem poglavju prikazujem računovodstvo javnih zavodov, in sicer v prvem delu zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov. Tu sem predstavila tudi Mednarodne računovodske standarde za javni sektor – IPSAS standarde in pa ureditev javnih zavodov na Hrvaškem, kjer pri računovodenju že uporabljajo modificirane IPSAS standarde. V drugem delu četrtega poglavja pa predstavljam posebnosti računovodstva javnih zavodov. Pri analizi nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih, ki me pri vsakdanjem delu največkrat dohitijo, sem predstavila tudi nekatere predloge za izboljšave. Peto poglavje je namenjeno predstavitvi gospodarnosti in uspešnosti javnih zavodov. V tem delu predstavljam letno poročilo, katerega obvezni del je tudi Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki obravnava gospodarnost in uspešnost. V zaključnem poglavju sem podala najpomembnejše ugotovitve in sklepe, do katerih sem prišla med izdelavo magistrskega dela.

2 Javni sektor, javna služba in javne finance

2. 1 Vloga in pomen javnega sektorja, javne službe in javnih financ

Javni sektor je del družbenega sistema v vsaki državi. V večini držav ima zelo pomembno vlogo v bruto domačem proizvodu. Pri javnem sektorju je izrednega pomena načelo javne odgovornosti, saj mora biti vedno prisotno javno polaganje računov.

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin. Obseg in strukturo javnih dobrin, ki bo v določenem času prebivalstvu na voljo, določi država po načelih političnega odločanja, v največji meri s proračuni.

Javni sektor predstavljajo organizacije, ki jih v nasprotju z zasebnim sektorjem kontrolira javnost, in katerih dejavnost je zagotavljanje storitev, kjer dobiček ni primarni cilj delovanja (Rogers, 1995, str. 1).

Značilnosti javnega sektorja so naslednje (Kavčič, 2005a):

- pojav javne odgovornosti,
- velikost in kompleksnost javnega aparata,
- delovna intenzivnost upravne panoge,
- velika pripadnost zaposlenih in
- etika javnega dela s politično nevtralnostjo, lojalnostjo, nepristranskostjo in nepodkupljivostjo.

Javna služba je v grobem opredeljena kot skupek tistih dejavnosti, ki so nujno potrebne za nemoteno delovanje in razvoj družbe, organizirajo ali opravljajo pa jih organi in organizacije, ki so sestavni del državnega aparata ali pa vsaj deloma spadajo vanj (Stefan, 2000, str. 6). V posameznih državah je družba različno razvita in na podlagi tega se opravljajo temu primerne dejavnosti kot javne službe. Razvita država bo npr. imela kot javne službe opredeljene druge dejavnosti kot nerazvita država. Ključno pa je dejstvo, da bi vsak zastoj pri opravljanju teh dejavnosti prejel ali slej pripeljal do zastoja razvoja v državi. Poleg dejavnosti vzgoje in izobraževanja opravljajo javni zavodi tudi dejavnosti na področju kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja, socialnega varstva, otroškega varstva in drugih.

Pri dobrinah, ki jih zagotavljajo javne službe, je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih interesov. Za družbo so le-te velikega pomena, saj zagotavljajo želeni nivo družbene blaginje, od katerega je odvisna kvaliteta življenja. Prav zaradi njihovega pomena jim vsaka družba posveča veliko pozornosti.

Javne ustanove zagotavljajo dobrine, ki so za kvalitetno življenje ljudi nujno potrebne, zato morajo biti dostopne kar najširšemu krogu ljudi. Te dobrine predstavljajo poseben segment dobrin, ki ga navadno opredeljujeta naslednji dve značilnosti (Bailey, 1995, str. 29–30):

- neizključljivost – ni mogoče preprečiti uporabe javne dobrine tistim, ki je niso plačali,
- netekmovalnost v potrošnji – potrošnja enega subjekta ne vpliva na to isto potrošnjo drugega subjekta.

Finance kot dejavnost in kot znanost se delijo na zasebne in javne finance. Zasebne finance imajo opravka s finančno dejavnostjo zasebnih gospodarskih subjektov, katerih temeljno načelo delovanja je pridobitno načelo, regulira pa ga v glavnem trg in njegove zakonitosti. Te dopolnjuje tudi država s predpisovanjem različnih norm in standardov, ki jih mora zasebni sektor spoštovati.

Javne finance sestavljajo subjekti javnega sektorja in javnofinančni tokovi ter se nanašajo na financiranje države in drugih oseb javnega sektorja s ciljem zadovoljevanja potreb v javnem – skupnem interesu (Žibert, 1993, str. 12).

Pomembnost javnih financ se kaže skozi tri njihove osnovne funkcije (Musgrave, 1993, str. 32 in Rupnik, 1995, str. 2):

- alokacijska funkcija – zagotovitev javnih dobrin: alokacija produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov, to je razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin in nadaljnja alokacija znotraj skupine javnih dobrin. Končni cilj je zadovoljevanje človekovih potreb, ki so v javnem interesu (produkcija javnih dobrin).
- prerazdelitvena funkcija – prerazporeditev bruto domačega proizvoda: s prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim. Končni cilj je povečevanje socialne pravičnosti oziroma zmanjšanje dohodkovne neenakosti.
- stabilizacijska funkcija – makroekonomski cilji: zasledovanje makroekonomskih ciljev, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija in visoka gospodarska rast s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike.

2. 2 Zakaj javni sektor in javne službe

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin.

Za obstoj javnega sektorja obstajata dva razloga, in sicer nepopolnost trga in neučinkovitost vlade. Vzroki za to so (Kavčič, 2005a):

- nekonkurenčne tržne strukture,
- nepopolnosti trga glede produktov,
- alokacijske funkcije vlade,
- informacijske funkcije vlade,
- eksternalije,
- stabilizacijske funkcije vlade,
- distribucijske funkcije vlade in
- regulativne funkcije vlade.

Ključno je vprašanje, zakaj se javne službe sploh izvajajo. Vzroke za to lahko najdemo tako na področju politike, gospodarstva, zgodovine, ... Če se vrnemo v čase po letu 1945, ko je prevladoval socialistični sistem, so mnoge vladne oblasti začele ustanavljati javna podjetja in zavode z namenom doseči čim hitrejši gospodarski, socialni ter kulturni razvoj. Poleg tega je prihajalo tudi do nacionalizacije – podžavljanja zasebnih podjetij, ki so se znašla v ekonomskih težavah. S tem je vlada ohranila delovna mesta oziroma preprečevala

povečevanje brezposelnosti, krotila inflacijo s postavljanjem cen, razvijala domačo industrijo in jo hkrati zaščitila pred tujim kapitalom. Tako je država na eni strani višala življenjski standard ljudi, na drugi pa večala primanjkljaj v državni blagajni, kar je posledično zahtevalo zadolževanje v tujini. Večje blagostanje je nudila z javnimi dobrinami, katerih cena je bila večinoma nižja od dejanskih stroškov proizvodnje. To je bilo zlasti značilno za nerazvite države in države v razvoju. V razvitih pa je njihov glavni namen preprečevanje monopolov in sprememb javnih prihodkov – uravnoteženje proračuna, oskrba z javnimi dobrinami in dobrinami za zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb, varovanje naravnega bogastva in produktivnega kapitala, zagotavljanje ekonomskega razvoja in odpravljanje posledic v izbiri lokacij in tehnologij, pospeševanje ekonomskega razvoja z izgradnjo infrastrukturnih objektov itd. (Kavčič, 1993, str. 110).

Razlog, zakaj si pristojnosti opravljanja javnih služb lasti država, je treba poiskati v preteklosti. Nekdaj so za vzgojo, izobraževanje, zdravstvo in druge negospodarske ter gospodarske dejavnosti, ki so bile velikega družbenega pomena, skrbele cerkve in samostani ter zasebniki. Vendar se je kasneje izkazalo, da cilj zasebnikov, ki so delovali v teh dejavnostih, ni bil zadovoljitev družbenih potreb, ampak predvsem pridobivanje dobička, obenem pa so izkoriščali monopolni položaj, ki so ga imeli kot proizvajalci splošnih družbenih dobrin. Zato se je morala v te dejavnosti vključiti država, da je uravnavala in omogočila zadovoljitev potreb svojih državljanov, s čimer se je začel prehod teh dejavnosti iz zasebne v javno sfero. Zastopanje splošnega interesa je prevzela država z neposredno vključitvijo v te dejavnosti ali pa z vzpostavitvijo širokih pristojnosti državne uprave nad organizacijami, ki so opravljale te dejavnosti. Vendar pa so se tudi pri državnem lastništvu nad organizacijami s področja družbenih dejavnosti pokazale slabosti, kar je sprožilo polemike in s tem napad na državo ne le v Evropi, ampak tudi v drugih državah. Rezultat je bil zahteva po znižanju državnih izdatkov in po privatizaciji ali reprivatizaciji teh družbenih dejavnosti (Mlinar, 2002, str. 2).

Javne službe zagotavljajo dobrine v javnem interesu, ki so lahko proizvodi ali storitve, kadar tem dobrinam ni mogoče zadostiti v tržni proizvodnji, le-te pa so lahko čiste javne dobrine, pri katerih ni zaželeni niti ni tehnično možna izključitev posameznika iz potrošnje, poraba dobrin ni konkurenčna in organizacija trga praktično ni možna, ter meritorne dobrine oziroma dobrine posebnega družbenega pomena. Pri tej gre torej za dobrine, za katere obstaja javni interes, čeprav so po svojih značilnosti take, da bi jih lahko zagotavljal tudi trg, vendar je pri njih značilno, da je potrebno zagotoviti posebno enakost pri oskrbi, ker bi v primeru, če bi odločitev prepustili posameznikom, bila njihova potrošnja manjša od družbeno zaželene; njihova potrošnja povzroča pozitivne zunanje učinke ter posameznik lahko uživa njihove koristi, ne glede nato, ali jih je plačal ali ne (Stanovnik, 1998, str. 133–134 in Žibert, 1993, str. 23). Pri njihovi oskrbi prihaja do izraza paternalizem države, ki je pogojen predvsem z zunanjimi vplivi, ki jih njihova potrošnja prinaša (Kamnar, 1999b, str. 8). V tem primeru namreč država odloča, kaj je dobro za njene državljane in jim zato predpiše vrsto in obseg dobrin.

Javne službe se opravljajo z namenom zadovoljevanja potreb v javnem interesu. Tu ne gre le za želje in delne interese posameznih plasti družbe, ampak za preference celotnega prebivalstva. Javna služba naj bi obstajala v dobro celotne družbe ter tako v dobro vsakega posameznika znotraj te družbe (Rosen, 1999, str. 5). Država s svojimi institucijami – vlado ter nepridobitnimi organizacijami – družbi zagotavlja zaščito, socialno varnost, vzgojo in izobraževanje, ... Večina javnih dobrin in storitev je financiranih s prihodki, zbranimi z davki, prispevki ter drugimi javnimi dajatvami. Zato se v glavnem nudijo po ceni, ki ne zajema celotnih stroškov proizvodnje le-teh (Rosen, 1999, str. 61). Tako lahko povzamem, da so to dobrine, ki veljajo za netekmovalne v sami potrošnji, saj jih lahko uporabljajo vsi ne glede na ceno.

Po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) so javne službe zbir dejavnosti, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo je v interesu Republike Slovenije oziroma lokalne skupnosti zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in če jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri tem je pglavitni cilj javnih služb opravljanje dejavnosti in šele nato sledi morebitno ustvarjanje presežkov.

2. 3 Zakonska opredelitev javnega sektorja in vrste javnih služb v Sloveniji

V Sloveniji je javni sektor opredeljen v Zakonu o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), ki ureja vse subjekte, kateri sodijo v statistični sektor države. Pri identifikaciji in razvrščanju le-teh se je zakonodajalec zgledoval po klasifikaciji, ki jo je vpeljala statistična Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98). Ta definira sektor države z namenom analiziranja vpliva sektorja države na druge štiri sektorje v gospodarstvu. V tej uredbi je definiran sektor države kot eden izmed temeljnih institucionalnih sektorjev v gospodarstvu države, ki ga tvorijo enote centralne ravni države, lokalne ravni države in skladi socialnega zavarovanja.

S sprejetjem le-tega je Ministrstvo za finance pričelo z izvajanjem reforme javnih financ oziroma reformo upravljanja javnih izdatkov, s katero država zasleduje dva cilja, in sicer (Kolenc, 2003, str. 5):

- uvedba instrumentarija javnofinančne politike, s katerim se povečuje učinkovitost, gospodarnost in smotrnost razpolaganja z javnimi sredstvi (to omogoča predvsem uvedba ekonomske in funkcionalne klasifikacije javnofinančnih izdatkov, ki nam pomagata spoznati, kaj plačujemo iz javnofinančnih virov in za kaj oziroma zaradi izvajanja katerih funkcij uporabljamo javnofinančne vire),

- vzpostavitev sistema javnofinančnega prava, ki na skladen način ureja javnofinančne institucije, enovita institucionalna klasifikacija pa pri tem odgovarja na vprašanje, kdo porablja javnofinančna sredstva.

Tako javni sektor sestavljajo javni in drugi netržni proizvajalci, ki proizvajajo in ponujajo netržne proizvode za kolektivno in individualno porabo ter izvajajo transakcije, z namenom preračunave nacionalnega dohodka in bogastva. Med subjekte javnega sektorja sodijo poleg javne uprave še zavodi, skladi, agencije in druge institucije, ki izvajajo naloge v imenu države in pod njenim nadzorom, ter seveda podjetja, ki so delno ali v celoti v lasti države.

Subjekte, ki so nosilci javnih financ, lahko na osnovi Uredbe o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98) razdelimo v naslednje štiri institucionalne sektorje države¹:

- neposredni uporabniki (državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava),
- posredni uporabniki (javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država ali občina),
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in 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,
- druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Lahko gre za osebo zasebnega ali javnega prava. Če ima država ali občina večino delnic ali deležev, ima lahko ta pravna oseba, kot samostojni nosilec pravic in obvez, status pravne osebe zasebnega prava, za katero v celoti veljajo norme Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) ali pa ima značilnosti ene od pravnoorganizacijskih oblik gospodarskih javnih služb po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) je opredelil neposredne in posredne uporabnike proračuna. Tako so neposredni proračunski uporabniki vsi tisti, katerih finančni načrti so del državnega oziroma občinskih proračunov. Posredni proračunski uporabniki pa so vsi tisti, ki se financirajo iz proračuna posredno preko ministrstev ali občin na podlagi pogodbe (Čok et al., 2006, str. 2). Izjema je šolstvo, ki se financira na podlagi zakona.

¹ Kriteriji za klasificiranje posameznega subjekta ali pravne osebe med neposredne in posredne uporabnike so:

- način financiranja subjekta iz proračuna države oziroma občine (neposredno ali posredno),
- ali je ustanovitelj subjekta država ali občina,
- statusna oblika subjekta,
- cilji organizacije oziroma vrsta javne funkcije, ki jo subjekti opravljajo v družbi (upravne in druge naloge državnih organov, naloge samoupravnih lokalnih skupnosti, javna služba, dejavnosti v javnem interesu).

Seznam neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov je bil določen z Odredbo o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01) in Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).

Nadalje jih delimo glede na področja, v katerih delujejo. Javne službe lahko razdelimo na:

- gospodarske javne službe – te so urejene z Zakonom o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in
- negospodarske javne službe oziroma javne službe na področju družbenih dejavnosti – ureja jih Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).

Oba sistemska zakona, Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o zavodih, ne določata, katere dejavnosti so javne službe, temveč urejata le režim njihovega izvajanja.

Gospodarske javne službe delimo na državne in lokalne. Državne so tiste, za katere zagotavljanje je odgovorna država, lokalne pa tiste, za katerih izvajanje so odgovorne občine. Poleg tega deli zakon gospodarske javne službe še na obvezne in izbirne. Obvezne so tiste, ki jih lokalna skupnost mora zagotavljati kot javne službe, izbirne pa tiste, ki jih lahko zagotavlja, ni pa to nujno.

3 Javni zavod

3. 1 Opredelitev javnih zavodov

Javni zavodi v Sloveniji so temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91), ki statusno ureja vprašanja zavodov, opredeljuje javne zavode kot »organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb«. Javni zavod je organizacijska oblika, preko katere država ali lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Tako lahko rečemo, da je javni zavod pravna oseba, katerega temeljna dejavnost je opravljanje družbene dejavnosti (Čadež, 2003, str. 3).

Namen ustanovitve javnega zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti, kamor sodijo tudi javni zavodi, so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev,

- običajno so državna in ne zasebna last,
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) loči naslednje vrste zavodov:

- javni zavod: v tem primeru je vsaj eden od ustanoviteljev država ali lokalna skupnost; v to skupino spadajo vsi državni zavodi, ki opravljajo negospodarske javne službe,
- zavod s pravico javnosti: takšen zavod ima javna pooblastila, kar pomeni, da pridobi koncesijo za opravljanje dejavnosti, ki je javna služba; glede opravljanja javne službe ima pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda,
- privatni zavod: ustanovi ga lahko vsakdo. Vendar pa zakon posebej loči javne zavode od drugih in sicer, da se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Le-ti se lahko ustanovijo tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo.

Zakon o zavodih v svojih določbah postavlja krovni okvir oziroma določa splošne pogoje glede ustanovitve zavoda, imena, sedeža, dejavnosti, opravljanja javnih služb, organov zavoda, sprejemanja splošnih aktov, organizacije zavoda, sredstev za delo in odgovornosti za obveznosti zavoda, nadzora, statusnih sprememb in prenehanja delovanja zavoda. Posebni zakoni procesno urejajo posamezna področja delovanja, ki jih zavodi obvladujejo.

Iz Zakona o računovodstvu je mogoče sklepati (in to v praksi tudi je), da opravljajo javni zavodi tri vrste dejavnosti (Kavčič, 2001, str. 153):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna (obseg, cene in vsebino določi država),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu (vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg, vendar cene določi zavod sam),
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo (vsebino, obseg in ceno določi zavod sam).

3. 2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda

Ustanoviteljstvo je institut, ki v pravnem sistemu ni posebej urejen, ampak se uresničuje preko posameznih predpisov, ki urejajo pretežno statusna in finančna vprašanja. Z ustanoviteljskim razmerjem pojmujeemo sklop različnih pravic in obveznosti, ki jih ima tisti, kdor v skladu z veljavnimi predpisi ustanovi nek pravni subjekt. Te pravice so praviloma natančneje opredeljene v ustanovitvenem aktu (Kamnar, 1999, str. 68).

Pri ustanovitvi je v večini primerov udeležena država ali občina – tu govorimo o javni lastnini, ker gre za prisotnost javnega interesa, s katerim je opredeljena javna dobrina. To

razumemo kot premoženje v obliki stvari, pravic in denarja, s katerim razpolaga in ga upravlja javni zavod, ko ga uporablja za izvajanje svoje dejavnosti oziroma javne službe (Kamnar, 1999, str. 68). Lahko je pri ustanovitvi udeležen samo zasebnik. V tem primeru govorimo o zasebni lastnini. Lastništvo je lahko hkrati tako zasebno kot javno, vendar je to le v redkih primerih, saj velikokrat prihaja do nesoglasij med lastniki – predvsem v primerih vzdrževanja, vodenja zavoda, ... Težko pa se tudi sporazumejo pri določanju prodajnih cen storitev oziroma proizvodov, ki jih zavod nudi.

Lastništvo, pravno-organizacijska oblika, delovanje, upravljanje, ustanovitev zavoda so urejeni z Zakonom o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91). Tu je določena pravna podlaga ustanovitve zavoda – ustanovitveni akt, ki mora vsebovati postavke:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- razpolaganje s presežkom zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem pomenu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

V ustanovitvenem aktu so določene tudi druge posebnosti in določbe, ki morajo biti uresničene za zagotavljanje čim boljših storitev, ki bodo zadovoljile javni interes. Poleg tega pa so javni zavodi podrejeni še dodatni zakonodaji, ki usmerja razvoj panoge, v kateri se določen zavod nahaja oziroma deluje.

Upravljanje zavoda je v Zakonu o zavodih opredeljeno dokaj nenatančno. V statutu in ustanovitvenem aktu je bolj določena pristojnost in vpliv ustanovitelja, ki odloča o vrsti in obsegu dejavnosti zavoda ter ima ključno vlogo pri postavitvi posloводства zavoda – torej pri imenovanju in razrešitvi direktorja. Glede na lastništvo večine javnih zavodov bi pripadala funkcija upravljanja državi, vendar je določeno, da ta pripada svetu zavoda ali drugemu kolegiskemu organu.

Po Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je svet zavoda organ, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Sestava, način imenovanja oziroma izvolitve članov, trajanje mandata in pristojnosti sveta se določijo z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda.

Svet zavoda sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve. Svet nadzira zakonitost dela in poslovanja ter spremlja, analizira in ocenjuje delo zavoda ter direktorja pri izvrševanju programov dela.

Vendar pa se država ustanoviteljica ni povsem odpovedala svojim upravljaljskim pravicam. Ta ima pri delovanju javnih zavodov trojno vlogo. Prva je usmerjanje, reguliranje opravljanja javne službe zavoda. To poskuša s postavitvijo nacionalnega programa, katerega del mora izpeljati javni zavod na področju, na katerem deluje. Za učinkovitost uresničevanja tega programa država skrbi s predstavniki v organu upravljanja – svetu zavoda. Do problemov pri regulaciji pride le pri slabo postavljenih nacionalnih programih ali pri njihovem slabem uresničevanju (Podnar, 2005, str. 9).

Druga vloga države je lastniška. Lastniško upravljanje zavoda se kaže (Gradišar, 1997, str. 11):

- v uresničevanju ustanovitvene vloge: da soglasje k statutu, pravilom in internim predpisom zavoda, k spremembi ali razširitvi dejavnosti, k ustanovitvi drugega zavoda ali podjetja, k ukinjanju ali statusnem preoblikovanju zavoda,
- v določanju poslovne strategije posameznega zavoda: odločanje o postavitvi ciljev in rezultatov ter o njihovi izpeljavi,
- v imenovanju in odstavitvi direktorja in organov upravljanja: poslovodjo ali ravnatelja javnih zavodov sicer imenuje svet zavoda kot organ upravljanja, vendar ne more biti imenovan brez soglasja ustanovitelja; poleg tega daje soglasje k številu in vrsti delovnih mest, z zakonom določa plače in druge osebne prejemke ter daje soglasje k pravilniku o napredovanju zaposlenih,
- v nadzorni vlogi lastnika: država nadzoruje finančno poslovanje zavoda ter uresničevanje postavljenih ciljev in doseganje rezultatov zavoda.

V tretji vlogi pa se država predstavi kot financer javnega zavoda.

Za samo poslovanje zavoda je odgovoren poslovodni organ – direktor ali drug individualni organ. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo zavoda in je odgovoren za strokovnost dela zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi glede na naravo dejavnosti in obseg dela na poslovodni funkciji določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela zavoda ločeni.

Sicer pa so naloge direktorja, da predlaga in sprejema vrsto aktov, pri čemer si mora k njim pridobiti soglasje sveta – kot npr. k strateškemu načrtu, programu dela, aktu o organizaciji

dela, aktu o sistematizaciji delovnih mest, kadrovskemu načrtu, načrtu nabav osnovnih sredstev in investicijskega vzdrževanja, zavodski kolektivni pogodbi, ...

Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj, če ni z zakonom ali ustanovitvenim aktom za to pooblaščen svet zavoda. Za direktorja je lahko imenovan, kdor izpolnjuje pogoje, določene z zakonom in statutom. Mandat traja štiri leta, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno. Po preteku mandatne dobe je ista oseba lahko znova imenovana za direktorja. Direktor je lahko razrešen pred potekom mandata. Tako ga mora svet zavoda razrešiti v primeru, ko sam tako želi ali ko pride do razlogov, zaradi katerih preneha delovno razmerje po Zakonu o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02). Ti razlogi so: neravnanje po predpisih in splošnih aktih zavoda, neuresničevanje sklepov organa zavoda, povzročitev večje škode zavodu, malomarno opravljanje svojih dolžnosti, kar povzroči hujše motnje pri delovanju zavoda. Lahko pa ustanovitelj tudi določi, da ima javni zavod upravo. Pri tem opredeli število članov in njihova medsebojna razmerja.

Kadar je v ustanovitvenem aktu določeno ločevanje poslovođenja in strokovnega dela, potem strokovno delo zavoda vodi strokovni vodja, ki ga imenuje svet zavoda. Gre za neobligatorni organ, katerega pravice, dolžnosti in odgovornosti so določene s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom ali ustanovitvenim aktom.

Imenovanje ali razrešitev strokovnega vodje svetu zavoda predlaga strokovni svet, saj ima najširši pregled nad strokovnostjo opravljenega dela. Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v statutu ali pravilih zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge naloge, določene z zakonom, s statutom ali pravili zavoda.

Splošno je z zakonodajo določeno, da morajo javni zavodi, ki imajo več kot 20 zaposlenih, imeti vse tri organe – direktorja, svet in strokovni svet. V zavodih z manj zaposlenimi pa sta svet in strokovni svet združena v en organ, ki se imenuje svet. Pomembna je strokovnost uresničevanja ciljev zavoda. Ustanovitelj ne sme imeti neposrednega vpliva na imenovanje strokovnega vodje in strokovnega sveta zavoda. Tako je določeno v zakonodaji, dejansko pa v današnjem svetu prevlade politike tega ni mogoče trditi.

3. 3 Cilji delovanja javnega zavoda

Cilj delovanja zavoda in nepridobitnih organizacij nasploh je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. (Žibert, 2004, str. 1). Cilj javnih zavodov je

tako z danimi sredstvi doseči maksimalno realizacijo ciljev. Poleg svoje osnovne dejavnosti (v javnih zavodih je to opravljanje javne službe), pa zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost, ki je lahko nepridobitna, v večini primerov pa ima kar pridobitni značaj, kar je že v nasprotju z osnovno opredelitvijo zavoda kot nepridobitne organizacije.

Cilje javnih zavodov določi vlada z nacionalnimi programi ter z javno politiko na določenem področju oziroma za določeno dejavnost, pri čemer določa minimalne standarde ter zagotavlja zakonske podlage in denar za izpeljavo nacionalnega programa. Poslovodstvo nato nadalje skrbi za uresničevanje teh ciljev, programov in standardov v okviru posameznih organizacij. Vlada se ukvarja torej s problemom postavitve programa in uradne politike, poslovodstvo v posameznem javnem zavodu pa s problemom, kako te cilje čim učinkoviteje ter uspešno uresničiti. Pri tem uporabljajo različne metode ter pristope za njihovo izpeljavo. Država ali posamezniki ustanovijo organizacije za doseg načrtovanih ciljev ter s tem koristi.

Država lahko postavi cene, ki so višje, enake ali nižje od celotnih stroškov poslovanja; slednje so postavljene tudi v večini primerov. Prav tako je država glavna pri določitvi dejavnosti javnega zavoda, ki jo ta mora opravljati. Ne glede na to, da je cilj javnega zavoda zadovoljevanje potreb v javnem interesu, pa to še ne pomeni, da ne smejo njegovi prihodki presegati odhodke. V primeru presežka prihodkov nad odhodki se sme le-ta uporabiti za opravljanje in razvoj javne službe.

Vendar pa zavodi niso pridobitne organizacije, preko katerih bi ustanovitelj na podlagi vloženih sredstev pridobival dobiček. Zato tudi nimajo kapitala. Namen ustanovitve zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Za posamezen javni zavod sklene resorno ministrstvo pogodbo o zagotavljanju storitev nacionalnega programa. V pogodbi ministrstvo opredeli naloge, ki jih mora izvajati javni zavod, ter določi sredstva za delovanje javnega zavoda. Ker so storitve javnih zavodov primarnega pomena za kulturo, znanost, šport ter socialno in zdravstveno varstvo, sta poglobljena kriterija za uspešnost poslovanja kakovost in količina storitev, ki jih opravlja javni zavod.

Za doseg teh ciljev mora v javnih zavodih poslovodstvo razmišljati o prihodnjem delovanju – to lahko imenujemo načrtovanje. Pripraviti morajo načrte za vsak posamezen cilj in jih nato izpeljati. Uresničevanje je pri tem nenehno pod nadzorom, saj se lahko zaradi različnih vzrokov razlikuje od zamišljenega. Če pride do odstopanj, se ocenijo odmiki in na podlagi teh ocen se pripravijo ukrepi, s katerimi se skuša poslovodstvo približati zamišljenemu.

Javni zavod je na eni strani izpostavljen tržnim zakonitostim, ki mu narekujejo uspešno, učinkovito poslovanje ter predložitev bilanc in poročil o doseženih ciljih ter rezultatih v poslovnem letu, na drugi strani pa se sooča z zakonodajo vlade. Ta veleva zagotavljanje različnih družbenih ciljev in interesov, zato lahko rečemo, da je javni zavod instrument

nacionalne politike, ki uresničuje te cilje. V večini primerov so družbeni cilji, smernice nacionalne politike prvotnega pomena, medtem ko so podjetniški cilji v ozadju.

Okolje javnih zavodov je eden pomembnejših dejavnikov, ki vplivajo na to, kateri in kakšni bodo cilji – rezultati, ki bodo morali biti izpolnjeni v vnaprej postavljenem obdobju. Kot okolje jemljemo predvsem vlado in njeno politiko. Gre za zelo centralizirano, institucionalizirano okolje, v katerem so javni zavodi izpostavljeni prisilnemu urejanju na podlagi programov, ki jih postavljata vlada in njena politika. Njihovi cilji so številni in včasih tudi protislovni – lep primer za to sta cilja enakosti in pravičnosti v nasprotju z ekonomskima ciljema, kot sta uspešnost in učinkovitost poslovanja, kar pripelje do maksimizacije dobička. Cilji, ki jih določijo, so velikokrat tudi preveč splošni in nejasni. Posledica tega je, da z danimi sredstvi za opravljanje dejavnosti v celoti ne zadovoljujejo potreb, ki so v javnem interesu celotnega prebivalstva. Zaradi tega je na koncu zadanega poslovnega obdobja težko oceniti dejansko poslovanje zavoda. Poleg tega se je tudi nemogoče prilagajati določenim segmentom na trgu glede na njegove potrebe (Podnar, 2005, str. 13).

3. 4 Financiranje javnih zavodov

Način financiranja javnih zavodov je odvisen od dejstva, ali opravljajo »čisto javno službo« ali pa opravljajo tudi druge posle. Med »čisto javno službo« štejemo tiste dejavnosti, ki so določene z zakonom o nacionalnem ali letnim programom ter s proračunom, na podlagi pogodbe, sklenjene z državo, pri čemer ceno določa ustanovitelj ali pa je rezultat pogodbenega odnosa med državo in zavodom. Med druge posle ali dejavnosti štejemo tiste dejavnosti, ki so sicer lahko povezane ali pa tudi ne, z javno službo in s katerimi storitvami nastopa na trgu. Opravljanje druge dejavnosti pri zavodu je sicer pogojeno z dovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi samega zavoda ter z naravo dela, pri čemer ceno določa zavod ali sam trg oziroma ustanovitelj. Če javni zavod opravlja javno službo, se financiranje dejavnosti zavoda opravlja iz državnega proračuna, na podlagi pogodbe med organom države in javnim zavodom kot izvajalsko organizacijo. Takšno financiranje praviloma pokriva stroške zavoda, med katere štejemo sredstva za plače, prispevke delodajalca, osebne prejemke, materialne stroške in amortizacijo posameznih skupin zavodov osnovnih, srednjih in visokih šol (Ivanjko, 2001, str. 135).

Poznamo tri vrste finančnih virov javnih zavodov:

- proračunska sredstva – sredstva ustanovitelja, ki je lahko država ali občina,
- prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu,
- drugi viri – dotacije, donacije in podobno.

3. 4. 1 Proračunsko financiranje

Sredstva iz proračuna so zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali lokalne skupnosti, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali lokalna skupnost (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Pri proračunskem financiranju so bistvena vprašanja komu, koliko in za kaj sploh financirati določeno stvar. Na ta vprašanja nam najbolje odgovori proračunska zakonodaja, nacionalni programi, podzakonski predpisi, ustanovitveni akti organizacij, njihovi letni programi dela in razvoja ter pogodbe.

Dejavnost zavoda financirajo pristojna ministrstva po namenih na tri različne načine (Kamnar, 1999a, str. 125–128):

- financiranje delovanja, poslovanja organizacije,
- financiranje storitev javne službe,
- financiranje programov.

Finančna sredstva javni zavod pridobi na podlagi pogodbe, ki jo sklene z ministrstvom za tekoče leto. Pogodba je bolj ali manj standardizirana po dejavnostih. Temeljila naj bi na letnem programu javnega zavoda. V njej pogodbenika opredelita vrsto in obseg javne službe ter višino sredstev za njeno izvajanje. Gre za točno opredeljeno metodologijo za določitev osnov, po katerih se izračunajo sredstva za izvajanje javne službe. Za posamezno področje pa vlada dodatno določi podrobnejšo metodologijo z uredbo.

Ministrstvo sredstva nakazuje za:

- pokrivanje plač delavcev in direktorja – višina plač se določa po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02),
- za druge osebne prejemke,
- za prispevke plač,
- za stroške materiala določene na podlagi standardov oziroma normativov za opravljanje storitev; pri tem morajo upoštevati predpise, ki urejajo proračunsko financiranje, in pri javnem naročilu materiala, gradbenih del in storitev ravnati v skladu z Zakonom o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06),
- za amortizacijo – o kateri se dogovorita izvajalec in naročnik oziroma ministrstvo.

V javnem zavodu morajo sredstva uporabiti namensko v skladu s svojim letnim programom dela ter finančnim načrtom. To dokazujejo z zaključnim računom, poročilom o uresničevanju ciljev ter drugimi poročili. Če ministrstvo ugotovi, da so bila dana sredstva porabljenjena nenamensko ali v nasprotju z zakonom, za znesek nenamensko porabljenjenjen sredstev zmanjša akontacije ali pa kratkoročno ustavi nakazovanje sredstev na račun, s katerega so bila ta porabljenjena nenamensko.

V pogodbi pa je poleg namena porabe in obsega porabe sredstev vključeno tudi določilo, kakšna so lahko odstopanja med posameznimi vrstami stroškov, ki jih zagotavlja pristojno ministrstvo od finančnih sredstev, ki temeljijo na finančnem načrtu javnega zavoda. Finančni načrti javnih zavodov se navadno pomembno razlikujejo po obsegu in namenu porabe od sredstev, ki jih za njihovo delovanje namenja pristojno ministrstvo. Zato so kasneje tudi težave pri nadzoru uspešnosti in učinkovitosti poslovanja zavoda in ugotavljanja namensnosti in zakonitosti porabe sredstev.

O financiranju investicij v zavodu prav tako odloča ministrstvo. To odloča o posamezni investiciji v konkreten zavod pa tudi o investicijah za istovrstne zavode. Sredstva za financiranje investicij so zagotovljena ločeno od sredstev, ki so namenjena za opravljanje javne službe. Zavodi lahko sredstva za investicije zagotavljajo tudi sami, bodisi iz virov, ki so namenjeni za opravljanje dejavnosti, bodisi iz presežka prihodkov, ustvarjenega na trgu. Vendar je pri tem pomembno, da poraba sredstev za investicije ne vpliva na opravljanje primarne dejavnosti zavoda.

3. 4. 2 Prihodki na trgu

Zavod pridobiva prihodke tudi s prodajo proizvodov in storitev na trgu zunaj okvira javne službe. Ta prihodek je opredeljen kot profitna dejavnost, kjer je osnovni cilj maksimiranje dobička oziroma prihodkov nad odhodki. V tem delu so zavodi orientirani tržno. Dobiček iz te dejavnosti je obdavčen.

Razlogi, da zavod opravlja tudi pridobitno dejavnost, so (Trunk-Širca, Tavčar, 2000, str. 59):

- odvisnost od javnih sredstev – ne glede na vir ali obliko financiranja občutijo javni zavodi krčenje javne porabe,
- stroški – rast stroškov nasploh zadeva tudi javne zavode, ki dokazujejo učinkovitost svojega delovanja in posebej porabljanja dodeljenih sredstev z varčnim in umnim gospodarjenjem,
- osamosvajanje – javni zavodi se marsikje skušajo osvoboditi vpliva birokratske in toge državne uprave,
- konkurenca – javni zavodi se srečujejo z vse večjo konkurenco pridobitnih organizacij, ki opravljajo isto ali podobno dejavnost.

Glavni problem, ki nastane, ko javni zavod opravlja tudi pridobitno dejavnost, je določitev sredstev ministrstva za opravljanje javne službe. Iz proračunskih sredstev so pokriti stroški poslovanja zavoda, med drugim tudi plače zaposlenih. Ključno vprašanje se postavlja, ali ti zaposleni opravljajo storitve v pridobitni dejavnosti v rednem delovnem času in ali je

ugotovljeni potrebni obseg dela za opravljanje javne službe realen in glede na to zagotovljeni obseg finančnih sredstev primeren.

Podobno vprašanje si lahko zastavimo pri poravnavi vseh drugih stroškov za material ali storitve – kateri so porabljeni za opravljanje javne službe in kateri za opravljanje pridobitne dejavnosti. Tu nastane še večji problem pri evidentiranju in knjiženju dogodkov, povezanih s stroški, na posamezna mesta odgovornosti oziroma stroškovna mesta.

Tretje vprašanje pa je postavitev cene za izdelani proizvod ali opravljeno storitev. Še posebej problematično je pri proizvodih, ki se prodajajo na konkurenčnem trgu. Tu lahko zavod izrablja svoj položaj, saj lahko del stroškov prevali na financerja in s tem postavi konkurenčnejšo – nižjo ceno od drugih subjektov, ki se nahajajo na istem trgu.

Po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02) lahko uporabniki proračuna, ki pridobivajo del sredstev s prodajo blaga in storitev na trgu ali pa iz nejavnih prihodkov za opravljanje javne službe, del sredstev, pridobljenih na trgu, uporabijo za plačilo povečane delovne uspešnosti ali za plačilo povečanega obsega dela in s tem povečajo obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti za osnovne plače, ki znaša največ 5 % letnih sredstev za plače.

Vidimo, da je pri financiranju javnega zavoda še marsikaj nedorečenega. Potrebni bi bilo še več standardizacije ter meril, na podlagi katerih bi lahko lažje izvajali nadzor in ocenjevali uspešnost poslovanja javnega zavoda in njegovo učinkovitost pri porabi sredstev.

3. 4. 3 Drugi viri – dotacije, donacije in podobno

Donacije so zneski ali stvari, ki jih dobiva organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Dotacije iz proračuna so vsi zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina (Mlinar, 2002, str. 19).

3. 5 Merjenje uspešnosti javnega zavoda

Merjenje dosežkov različnih organizacij je pomembno, saj moramo vse organizacije obravnavati kot gospodarsko, družbeno in finančno enoto.

Za merjenje uspešnosti poznamo več pristopov, in sicer (Kavčič, 2001, str. 161):

- sistemski pristop: sposobnost pridobivanja redkih virov, ki omogočajo integriteto in preživetje organizacije ter
- ciljni: stopnjo doseganja kakšnega idealnega stanja.

Za oceno delovanja je primernejši ciljni pristop, vendar moramo vedeti, da ima organizacija lahko več ciljev, ki so si lahko različni, celo nasprotujoči. Vendar brez poznavanja kaj in kako mora organizacija delati in k čemu mora težiti, ne moremo oceniti uspešnosti. Zato mora vsaka organizacija opredeliti svoje poslanstvo in vizijo, ki jo določi v skladu z družbenim okoljem in cilji, ki jim sledi.

Namen javnih zavodov je torej uresničevanje poslanstva. To zajema tudi, da morebiten presežek prihodkov nad odhodki ne sme biti ustvarjen na račun uspešnosti pri doseganju programskih ciljev in da se mora ustvarjeni presežek usmeriti nazaj v dejavnost ter da ustanovitelji ne morejo prosto razpolagati z njim.

Poudariti je treba, da je tudi pri javnih službah pomembno zagotoviti njihovo čim bolj racionalno izvajanje. To pomeni, minimizirati stroške oziroma zagotoviti čim bolj kakovostne javne dobrine in storitve s čim manj stroški.

Ker se s prodajo javnih dobrin in storitev ne ustvarja dobiček, pa je prav tako težko oceniti samo uspešnost in učinkovitost opravljanja javne službe (Coombs, Jenkins, 1991, str. 21). Težko je namreč ovrednotiti delo v javnih ustanovah, kot so zdravstvene, šolske ter druge institucije.

V primerjavi z zasebnim sektorjem je javni sektor v pogledu kakovosti in odličnosti delovanja bolj svoboden kakor zasebni sektor, saj zanj ne velja ostra konkurenca trga. Ni povratne veze, ki bi izvajalca silila v izboljšanje izvajanja storitev. Upadanje dobička v zasebnem sektorju pomeni bodisi slabšo raven kakovosti bodisi pojav konkurence, ki je odvrnila stranke. V javnem sektorju ne moremo govoriti o dobičku kot primarnem cilju. Storitve javnega sektorja so mnogokrat deloma ali pa kar v celoti financirane iz proračuna, odvisno v kolikšni meri njihovo ceno določa država. Glavna razlika med zasebnim in javnim sektorjem je v konkurenčnosti, katere narava dela v javnem sektorju ne pozna (Devjak, Peček, 2001, str. 104).

Ob spoznanju pomanjkanja tekmovalnosti, odsotnosti delovanja povratne zveze in povratnih informacij ter pomanjkanju tržne selekcije v javnem sektorju se je pojavil nov pogled na njegovo vrednotenje delovanja. Moto in glavno misel novega delovanja v devetdesetih letih prepoznamo pod geslom »Vredno svojega denarja«. Jonathan Bates piše, da je vrednost denarja dosežena takrat, ko javno telo, ustanova ali organ izvaja svoje obveznosti na visokem nivoju ob nizkih stroških. O koristno porabljenem denarju lahko govorimo le v povezavi z zadovoljstvom uporabnikov storitev javnega sektorja. Stopnja zadovoljstva občanov in državljanov je lahko merilo za koristnost porabljenega denarja – javnih sredstev (Devjak, Peček, 2001, str. 104).

Za oceno učinkovitosti javnega sektorja, je potrebno odgovoriti na naslednja vprašanja (Budimir, 2007, str. 315):

- ali so storitve usmerjene na uporabnike,
- ali so organizacije javnega sektorja oblikovane na način, da bodo nudile kvalitetnejše storitve v prihodnosti,
- ali je računovodenje uspešno,
- ali so sredstva izkoriščena na način, da zagotavljajo najboljšo vrednost za vloženi denar².

V devetdesetih letih, ko je narasel obseg raziskovanja organiziranosti in učinkovitosti javnega sektorja, se je pojavilo tako imenovano »merilo 3E«³ kot merilo uspešnosti javnega sektorja. To pomeni, da je v javnem sektorju merilo upravičenosti porabljenih denarnih sredstev merjeno s trojnim merilom: ekonomičnost, učinkovitost in uspešnost (Devjak, Peček, 2001, str. 105):

- Ekonomičnost oziroma gospodarnost je mera za višino stroškov izvajanja storitev. Povečevanje ekonomičnosti zagotavlja minimiziranje vhodnih stroškov. Ta vidik brez upoštevanja drugih dveh popolnoma zanemari najpomembnejši del, to je kakovost izhoda oziroma kakovost storitve. Zato je bolje opredeliti ekonomičnost kot najnižje mogoče stroške za doseg želenega izhoda. Pri graditvi avtoceste pomeni, da želimo zgraditi najcenejšo avtocesto.
- Merilo učinkovitosti je razmerje med vhom in izhodom. Ta je dosežena, ko je ustvarjen maksimalni izhod ob izbranem vhom. Pomeni delati »prav«. Če poizkušamo prenesti pričakovanja učinkovitosti na gradnjo avtoceste, potem je težnja, da bi s čim nižjimi stroški dosegli čim kakovostnejšo avtocesto.
- Merilo uspešnost je neke vrste jamstvo, da opravljamo pravo stvar. To je zagotovilo, da je resnično dosežen zastavljeni cilj. Problem tega pričakovanja je optimistična predpostavka, da so cilji določeni in medsebojno nekonfliktni. V praksi bi na primeru avtoceste lahko proučili, ali je gradnja nove avtoceste resnično povzročila znižanje prevoznih stroškov, zmanjšanje števila smrtnih žrtev in podobno. Sprašujemo se, ali je bila izgradnja avtoceste

- ² Definicija 3E v angleščini pomeni: economy, efficiency, effectiveness.

- ³ V angleščini: value for money.

upravičena in ali ne bi morda dosegli večjega učinka z neko drugo storitvijo, na primer z železniško progo.

Gospodarnost in uspešnost sta podobni; v obeh primerih govorimo o prihranku vložkov. Gospodarnost zagotavlja minimiziranje vložkov, uspešnost pa maksimiranje izločkov z minimalnimi vložki. Uspešnost torej predpostavlja gospodarnost. Nekdo ne more biti hkrati uspešen in negospodaren, čeprav je lahko kdo gospodaren pa vendar neuspešen.

Merilu »3E« se zaradi ekonomskega razvoja v zadnjem desetletju pridružujejo še štiri zahteve, tako da lahko govorimo o »merilu 7E«⁴. Ta merila so še:

- okolje, ki ga sestavljajo dejavniki, ki pomembno vplivajo na delovanje organizacije. Delovanje okolja je povezano z negotovostjo, saj je težko napovedati, katere spremembe v okolju bodo bistveno vplivale na delovanje organizacije (politični, ekonomski, socialni in tehnološki dejavniki), ki pa jih je pri ocenjevanju delovanja in izvajanja nalog treba upoštevati. Kot enega od dejavnikov okolja ne gre zanemariti ekologije kot pojmovanja okolja v ožjem pomenu besede. Ta ima v nekaterih dejavnostih (npr. elektrarne, toplotne, rudniki) pomemben vpliv – na samo organizacijo, na okolje in na obseg porabe javnih sredstev (Jamnik, 1999, str. 43).
- etičnost je presojanje (Jamnik, 1999, str. 43):
 - o uresničevanja družbenih ciljev,
 - o načina izpolnjevanja obveznosti in stopnje odgovornosti do okolja in uporabnikov (onesnaževanje, varnost proizvodov, pošteno poslovanje) in
 - o delovanja posameznikov v sami organizaciji (skrb za zaposlene, delovne razmere in zadovoljstvo uporabnikov).
- pravičnost pomeni, da podjetje deluje v skladu z določenimi normami pravili in načeli (Merčun, 2002, str. 9),
- odličnost, ki zahteva, da organizacija svoje delo opravlja na visoki ravni.

Z globalizacijo gospodarstev in z razvojem ekonomije nasploh lahko v prihodnosti pričakujemo dopolnitev teh meril še s kakšnimi dodatnimi zahtevami. Še posebej to velja za podjetja in organizacije, ki se financirajo iz proračuna.

Avtorji javno službo pojmujejo javno službo na različne načine. Kamnarjeva tako pravi, da je javna služba na nekem področju učinkovita, če proizvaja prave storitve, tiste, ki jih ljudje pričakujejo in rabijo, je uspešna, če dosega zastavljene cilje in je gospodarna, če uspe minimizirati vložena sredstva, ki jih zagotavljajo davkoplačevalci, ob pogoju, da se uspešnost in učinkovitost zato ne zmanjšata (Kamnar, 2000, str. 144). Vendar pa je ta definicija javne službe v nasprotju z doslej povedanim. Za merjenje uspešnosti javnih zavodov, ki opravljajo javno službo, namreč obstaja dvojje meril, denarno izražena merila in nedenarno izražena

- ⁴ Definicija 7E v angleščini pomeni: economy, efficiency, effectiveness, environment, ethics, equity, excellence.

merila. Ko primerjamo vnaprej postavljena merila s tem sledimo stalnemu izboljševanju storitev in ugotavljamo razlike med tem, kaj bi se moralo delati in kaj se dela.

3. 6 Novi zakon o javnih zavodih

Ministrstvo za notranje zadeve je pripravljalo nov Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000), ki naj bi nadomestil Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) iz leta 1991, predvsem zaradi njegovih pomanjkljivosti. Delovno gradivo na spletni strani ni več dostopno, zato se nadaljnje pripravljane Zakona o javnih zavodih postavlja pod vprašanje. Kljub temu delovno gradivo vseeno predstavljam, saj odpira vprašanja, ki so tudi predmet tega dela.

Nov Zakon o javnih zavodih bi bil sicer zelo dobrodošel, vsaj glede na čas nastanka Zakona o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) in glede na takojšnje potrebe po vsaj zasilni ureditvi tega področja. S preходом na nov ustavni in politični sistem je prišlo tudi do ukinitve organizacij združenega dela za opravljanje dejavnosti posebnega družbenega pomena kot oblike izvajanja javnih služb na tem področju. Te je Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) preoblikoval v javne zavode.

Pomanjkljivosti obstoječega Zakona o zavodih se nanašajo na urejanje lastništva premoženja javnih zavodov, na sistem financiranja javnih zavodov ter na skupno urejanje zasebnih in javnih zavodov (ZJZ, delovno besedilo, 2000).

Družbena lastnina je bila ukinjena in Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je novega lastnika družbenega premoženja našel v državi oziroma lokalni skupnosti. Ker je Zakon o zavodih preoblikoval v javne zavode vse organizacije, ki so delovale na področju družbenih dejavnosti in ki so imele ob uveljavitvi status posebnega družbenega pomena, je »nacionaliziral« premoženje številnih organizacij, ki so kljub svojemu statusu pridobivale celoten ali večji del svojega prihodka na trgu. S prenosom celotnega premoženja javnih zavodov na državo oziroma lokalne skupnosti so nastale težave pri upravljanju tega premoženja. Javni zavodi namreč niso bili motivirani za gospodarno ravnanje s sredstvi za svoje delo. Upravljanje s premoženjem je postalo togo in birokratsko. Rešitev predlaga Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000), ki določa, da sredstva za delo, ki jih zagotovi ustanovitelj, postanejo last javnega zavoda. S tem premoženjem javni zavod prosto razpolaga, razen kadar gre za odsvojitev nepremičnin – takrat je potrebno pridobiti soglasje ustanovitelja. Javni zavod tako lahko gospodari s svojim premoženjem. S tem je zagotovljena večja racionalnost in učinkovitost pri uporabi sredstev, potrebnih za izvajanje javne službe. Tu ne gre za privatizacijo, pač pa je bolj opredeljena odgovornost za gospodarjenje s premoženjem.

Sistem financiranja je drugo ključno vprašanje, ki ga mora Zakon o javnih zavodih ustrezno urediti. Najprej zaradi zahtev po uskladitvi s sprejetima Zakonom o javnih financah (Uradni

list RS, št. 79/99) in Zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), nato pa tudi zaradi prilagoditve tega področja strateški opredelitvi države – to je učinkovito izvajanje javnih služb preko merjenja rezultatov dela in financiranje v odvisnosti od uspešnosti izvajanja javnih funkcij. V tem okviru Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000) ureja sredstva za začetek dela javnega zavoda, vire in načine njegovega financiranja, postopke za določitev obsega sredstev za izvajanje javne službe, uporabo presežkov prihodkov nad odhodki – ti bodo lahko namenjeni za razvoj in opravljanje dela javnega zavoda, kakor tudi za nagrajevanje delovne uspešnosti zaposlenih. Za plače bo lahko javni zavod brez predhodnih dovoljenj porabil tudi sredstva, pridobljena s prodajo svojih storitev na trgu. To naj bi vzpodbudilo zaposlene k povečanju racionalnosti in učinkovitosti.

Nadalje želi Zakon o javnih zavodih odpraviti tudi pomanjkljivosti glede skupnega urejanja zasebnih in javnih zavodov. Zasebni zavodi so za razliko od javnih zavodov, ki so osebe javnega prava, kot osebe zasebnega prava mnogo bliže gospodarskim družbam. Večina zasebnih zavodov opravlja dejavnosti, ki bi jih lahko opravljali v obliki gospodarske družbe, zato želi Zakon o javnih zavodih to obliko ukiniti. To bi prispevalo k večji preglednosti našega pravnega sistema in k prilagajanju Evropski uniji.

Poleg teh ključnih razlogov pa predlagani Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000) predvideva še druge izboljšave. Te se nanašajo na:

- bolj jasno opredelitev položaja zavodov in njihovih ustanoviteljev ter njihovo registracijo,
- način upravljanja in odločanja v javnih zavodih,
- položaj poslovnega organa,
- razmerja med javnimi zavodi in njihovimi strankami,
- načine komuniciranja med javnimi zavodi in njihovimi ustanovitelji,
- nadzor nad njihovim delom ter
- načine prenehanja javnega zavoda.

4 Računovodstvo javnih zavodov

4.1 Zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Prisotno je tako v vsaki gospodarski družbi kot v zavodu oziroma državnem ali občinskem subjektu in to ne glede na lastništvo, velikost ali obliko organizacije.

Računovodstvo mora biti dejavnost, ki v svojih rešitvah zrcali širše družbene procese in nekako združuje življenjsko filozofijo družbe ter je hkrati pomemben nosilec družbeno-

gospodarskega dogajanja. Zato je vizija sodobnega računovodstva povezana z novim, širšim obzorjem vloge računovodstva in temelji na njegovi aktivni in interdisciplinarni naravi. Dejavnost računovodstva ne more biti samo denarno merjenje ekonomskih kategorij in obračunavanje pretekle uspešnosti poslovanja, ampak se mora širiti tudi na zaznavanje širše družbene odgovornosti organizacij. Še posebej to velja za proračunske uporabnike, ki imajo širšo družbeno in socialno odgovornost (Kavčič, 2002, str. 113).

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) ureja statusna vprašanja zavodov, računovodstvo javnih zavodov pa urejajo Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) in Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Zakon o računovodstvu je razvrstil pravne osebe na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

Slovenski računovodski standardi so izpeljava računovodskih načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. Teoretsko izhajajo iz kodeksa računovodskih načel.

4. 1. 1 Osnovni pojmi računovodstva

Računovodstvo je dejavnost vseh poslovnih oseb. Pojmi, navedeni v tej točki, se nanašajo predvsem na podjetja. Ker pa so določene značilnosti računovodstva skupne vsem poslovnim osebam, torej tudi javnim zavodom, na tem mestu predstavljam osnovne značilnosti in pojme računovodstva. Tudi za javni zavod namreč, tako kot za podjetja, velja načelo nastanka poslovnega dogodka.

Računovodstvo je dejavnost ugotavljanja, merjenja in posredovanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki se nanašajo na poslovanje določenega poslovnega sistema. Zagotavlja torej informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja ter na podlagi tega tudi sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold, Turley, 1996, str. 5).

Temeljni računovodski predpostavki sta upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in upoštevanje časovne neomejenosti delovanja.

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju

se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in se o njih poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Splošni Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju splošni SRS) upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Računovodsko informiranje je sporočanje računovodskih podatkov tistim, ki so zanje zainteresirani, ali spreminjanje podatkov v informacije. Je v celoti odvisno od razvitosti informacijskih dejavnosti v organizaciji. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije (Kavčič, 2000, str. 122, Kavčič, 2002, str. 104–107, Kavčič, 2005a). Računovodske informacije so namenjene ne le poslovodstvu organizacije, ampak tudi drugim uporabnikom, ki tako ali drugače stopijo v stik z organizacijo. V javnih zavodih so računovodske informacije izrednega pomena za ustanovitelja.

Tudi zato ima računovodstvo značilnosti razumljivosti, ustreznosti, zanesljivosti in primerljivosti.

Računovodstvo se pojmuje kot sklop informacijskih funkcij (Kavčič, 2000, str. 122, Kavčič, 2002, str. 104–107, Kavčič, 2005a in Kavčič, Vidic, Klobučar Mirovič, 2007, str. 9):

- Funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti, katere del je računovodsko predračunavanje. Predračunavanje v širšem pomenu je vsako vrednotenje prihodnjih poslovnih dogodkov.
- Funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti, katere del je knjigovodstvo. Naloga knjigovodstva je vodenje poslovnih knjig, ki so predpisane z zakonom (glavna knjiga in dnevnik) ali pa jih organizacija vzpostavi za svoje potrebe. Naloga knjigovodstva je tudi zagotoviti ustrezne obračune za posamezne izvajalne funkcije, organizacijske enote in organizacijo kot celoto.

- Funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov, katere del je računovodsko nadziranje. Računovodsko nadziranje pomeni računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato uporabijo v knjigovodstvu ali računovodskem obdelovanju, in analiziranje pa tudi sestavljanje računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih.
- Funkcijo analiziranja podatkov, katere del je računovodsko analiziranje, ki pomeni presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih ter obsega analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri poslovanju ter so pomembne za izboljšavo procesov in stanj.

V celostnem konceptu poslovnega sestava je računovodstvo samo osrednji del njegovega informacijskega sestava. Poslovodno računovodstvo se nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo računovodski in tudi neračunovodski del informacijskega sestava z odločevalnim sestavom (Kavčič, Vidic, Klobučar Mirovič, 2007, str. 9).

Računovodstvo spremlja notranje in zunanje poslovne dogodke. Notranji poslovni dogodki se pojavljajo znotraj podjetja, zunanji pa med dvema ali več neodvisnimi podjetji oziroma njihovim okoljem. Glede na poslovne dogodke, ki jih spremlja računovodstvo, ločijo Slovenski računovodski standardi dvoje vrst računovodstev, in sicer finančno ter stroškovno. Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z okoljem, stroškovno pa poslovne dogodke znotraj podjetja. Ker je pri stroškovnem in finančnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslovne dogodke izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah izražene informacije. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika dejavnost načrtovanja, oblikovanja, merjenja in predstavljanja denarno in v merskih enotah izraženih informacij informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednost podjetja. Temu je namenjeno poslovodno računovodstvo. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke o dejavnostih podjetja, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlencih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmecih (Kavčič, Vidic, Klobučar Mirovič, 2007, str. 8). Poslovodno računovodstvo je del računovodstva in izhaja iz dejstva, da računovodstvo ni le neka vrsta servisne dejavnosti. Od njega se zahteva, da tistim, ki si prizadevajo za uspešnost podjetja, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi strani ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje podjetja ter kakšne so možnosti bodočega razvoja podjetja, saj je temeljno načelo pri poslovanju načelo neomejenosti delovanja (Kavčič, 2007a).

Finančno računovodstvo se končuje z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom denarnih tokov, obračunskim izkazom gibanja kapitala in obračunskim izkazom poslovnega izida, stroškovno pa z različnimi obračunskimi kalkulacijami nabavnih cen, različnih stroškovnih cen, prodajnih cen in podobno (Kavčič, Vidic, Klobučar Mirovič, 2007, str. 10).

Cilj računovodskega delovanja je izdelava računovodskih izkazov. Računovodske izkaze morajo izdelati podjetja ustanovljena po Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) in zavodi ustanovljeni po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) oziroma Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).

Organizacija lahko pripravi računovodske izkaze za lastno uporabo in le-ti niso predpisani. Sama lahko določi posamezne postavke in oblike svojih lastnih izkazov. Temeljni računovodski izkazi, ki so predpisani, pa so javni in morajo biti zasnovani na temeljnih računovodskih predpostavkah. Temeljni računovodski izkazi so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Bilanca stanja je najpomembnejši računovodski izkaz, ostali trije pa so pojasnjevalni izkazi, ki pojasnjujejo najpomembnejše računovodske kategorije, to so dobiček, denar in kapital.

Izkazi so javni, kar pomeni, da so na vpogled tudi drugim osebam, kot so npr. sedanji in možni lastniki, prinašalci kapitala, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlada in njeni organi ter javnost. Lahko bi rekli kar javnost nasploh (Turk, Melavc, 2001, str. 43).

4. 1. 2 Sedanja ureditev računovodstva javnih zavodov v Sloveniji

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki, itd. Ne glede na nekatere posebnosti je njegova pglavitna naloga, tako v pridobitnih kakor v nepridobitnih organizacijah, preskrba informacij za različne uporabnike.

Računovodstvo javnih zavodov je dolžno upoštevati določbe Zakona o računovodstvu in vse z njimi povezane izvedbene predpise ter zagotoviti potrebne podatke, iz katerih je razvidno gospodarno upravljanje z državnim premoženjem in poslovanje z javnofinančnimi sredstvi. Stroškovno računovodstvo, kot del računovodstva javnih zavodov, je dolžno spremljati stroške poslovanja in posredovati informacije o stroških v javnih zavodih, ki so pomembne zlasti za presojo, ali se pri uresničevanju osnovne dejavnosti upošteva višina stroškov, ki je bila dodeljena javnemu zavodu iz proračuna.

Proračun, proračunski uporabniki ter pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo enotni kontni načrt ter vse druge podzakonske akte, ki jih je za pravne osebe javnega prava predpisal minister za finance (Janc, 2001, str. 52). Pravne osebe zasebnega prava pa pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo kontni okvir in pa SRS 36.

Računovodske informacije so najbolj pomemben del poročanja javnega sektorja, zato je razumljivo, da se sprejemajo podrobni predpisi o spremljanju in vrednotenju računovodskih kategorij, o načrtovanju in nadziranju poslovanja, o ugotavljanju rezultatov in izpolnjevanju ciljev poslovanja, itd. Na osnovi računovodskih poročil se ocenjuje delovanje javnega sektorja. Ta poročila so veliko bolj podrobna in širše opredeljena kot računovodska poročila v tržnem sektorju. Zaradi tako pomembne informacijske dejavnosti računovodstva v javnem sektorju je potrebno imeti dobro razvito stroškovno in poslovodno računovodstvo.

Glede na to, da računovodski predpisi za javne zavode zahtevajo ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov, ki jih zavodi pridobijo in porabljajo iz sredstev javnih financ pri opravljanju javne službe in opravljanju dejavnosti na trgu, se na to veže tudi zahteva po spremljanju posrednih in neposrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov, saj bo le tako možno objektivno razporediti stroške na dejavnosti, ki te stroške povzročajo.

Slovenski računovodski standardi so prilagojeni delovanju gospodarskih družb, kar pa javni zavodi niso. Za zavode zato velja poseben standard SRS 36 (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), ki obravnava rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava. V osnovi SRS 36 torej ne velja za osebe javnega prava, ampak za osebe zasebnega prava. Vendar pa se Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) v nekaterih členih sklicuje na SRS 36 in dovoljuje njegovo uporabo tudi za osebe javnega prava.

Zakon o računovodstvu je vpeljal velike spremembe na področje računovodstva javnih zavodov. Skupaj s SRS 36 in podzakonskimi predpisi je zapolnil vrzel na področju računovodskega sistema v Sloveniji. Zavodi pri računovodenju uporabljajo Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) in SRS 36 (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006). Ponekod se neposredno uporablja Zakon o računovodstvu, ta pa napotuje na SRS 36.

Zakon o računovodstvu in Slovenski računovodski standardi urejata (Kavčič, 2005a):

- razčlenjevanje prihodkov in odhodkov,
- vrednotenje postavk v računovodskih izkazih,
- redni odpis (amortizacija), s tem da so amortizacijske stopnje in način odpisa predpisane v posebnem navodilu,
- opredelitev drobnega inventarja.

4. 1. 3 Zakon o javnih financah

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), sprejet leta 1999, je omogočil uresničevanje reforme upravljanja z javnimi financami, ki predstavlja eno izmed orodij za okrepitev konkurenčnosti slovenskega gospodarstva ob vstopu v evropske povezave. Reforma javnih financ na enoten in celovit način ureja nosilce javnih financ (uporabnike proračuna). Zajema vse elemente sistema javnih financ ter s tem omogoča njegovo optimalno delovanje. Njen cilj je učinkovito, bolj usklajeno in bolj transparentno upravljanje s posameznimi deli javnih financ in s tem z javnimi financami kot celoto. Cilji in elementi reforme javnih financ so povezani z odgovori na tri ključna vprašanja v zvezi z javno porabo (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 13):

- kdo porablja proračunska sredstva,
- kako jih porablja oziroma kaj se plačuje iz javnih sredstev in
- zakaj se porabljajo javna sredstva.

V Zakonu o javnih financah je vzpostavljena centralizacija oziroma enotno urejanje, najbolj za učinkovito in racionalno upravljanje z javnimi financami na globalni ravni, potrebnih elementov. To so enotna sestava proračunov oziroma finančnih načrtov posrednih uporabnikov in njihovo časovno planiranje, skupno finančno planiranje in upravljanje z denarnimi sredstvi, računovodstvo, omejevanje zadolževanja, nadziranje porabe javnofinančnih sredstev, poročanje o doseženih ciljih in rezultatih ter merjenje učinkovitosti. Dosledna izpeljava v zakonu vzpostavljenih rešitev omogoča po drugi strani delegacijo pristojnosti na izvajalske organizacije pri njihovem operativnem poslovanju. Zakon o javnih financah omogoča večletno proračunsko načrtovanje in vpeljuje v sistem javnega financiranja ideje o programskem načrtovanju, usmerjenosti k ciljem in rezultatom ter merjenju učinkovitosti in kvalitete izvajanja storitev javne uprave (Zemljič, 2000, str. 101–102).

Za spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev je država vpeljala (Kavčič, 2002, str. 99–100):

- ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih prejemkov in izdatkov, ki je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko načrtovanje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov,
- funkcionalno klasifikacijo odhodkov države, ki je podlaga za enotno strukturiranje vsebine posameznih izdatkov države; namenjena je prikazu celotne javne porabe po posameznih področjih, v katere sodijo programi, ki se financirajo iz javnih sredstev ali državnega proračuna,
- institucionalno klasifikacijo, ki prikazuje proračunska sredstva po posameznih uporabnikih – s proračunom določenih nosilcih sredstev za financiranje programov državnega proračuna, ki so v njihovi pristojnosti; ta klasifikacija se je z novo zakonodajo spremenila le toliko, kolikor so z njo vpeljeni novi proračunski uporabniki.

Čeprav so za državo, kot organizacijo, ki jo oblikuje določena družba, da bi po njej zadovoljevala določene potrebe in interese, pomembne vse klasifikacije, je za uporabnike proračuna najpomembnejša ekonomska klasifikacija, saj je s sprejetjem Zakona o računovodstvu obvezna za vse uporabnike.

Povedali smo že, da je Zakon o javnih financah opredelil posredne uporabnike proračuna. Posredni uporabniki so javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina. Javni zavodi torej spadajo med posredne uporabnike.

Posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov ureja Zakon o javnih financah v segmentih, ki se nanašajo na (Zemljič, 2000, str. 105):

- sestavo, pripravo in predložitev njihovih finančnih načrtov,
- upravljanje z denarnimi sredstvi,
- zadolževanje in dajanje poroštev,
- računovodstvo,
- predložitev letnih poročil in
- proračunski nadzor.

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) tudi določa naloge pristojnega ministrstva pri upravljanju javnega zavoda:

1. usklajevanje programov dela in finančnih načrtov ter njihovo financiranje po potrjenih programih,
2. nadzor nad poslovanjem javnega zavoda,
3. nadzor nad izvajanjem odobrenih programov,
4. nadzor nad zadolževanjem in
5. uveljavljanje različnih pravic lastnika kapitalske naložbe.

Zakon o javnih financah za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil javnemu zavodu določa, da se uporabljajo določbe Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), če Zakon o računovodstvu ne določa drugače. Minister za finance pa predpiše računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig in izdelavo poročil v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi in Zakonom o računovodstvu.

Hierarhija računovodskih predpisov, ki veljajo za pravne osebe javnega prava, je zapisano v padajočem zaporedju, taka (Štrekelj, 2002, str. 23):

- Zakon o računovodstvu,
- podzakonski predpisi, ki jih sprejme minister za finance,
- Slovenski računovodski standardi.

4. 1. 4 Zakon o računovodstvu

Od leta 2000 določeni uporabniki enotnega kontnega načrta upoštevajo pri vrednotenju in merjenju sredstev ter obveznosti do njihovih virov Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99). Zakon o računovodstvu je krovni zakon o računovodstvu, ki v nekaterih rešitvah napotuje na Slovenske računovodske standarde. Za določene uporabnike veljajo pravila iz teh standardov, razen če je z Zakonom o računovodstvu ali drugimi predpisi določeno drugače. Pri njihovi uporabi je potrebno upoštevati Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03), ki določa, da določeni uporabniki vrednotijo sredstva in obveznosti do njihovih virov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, ki veljajo za nepridobitne organizacije, če ni določeno drugače. SRS 36 obravnava posebnosti, ki so značilne za nepridobitne organizacije.

Zakon o računovodstvu ne govori posebej o računovodstvu, temveč o tem, kaj morajo pravne osebe, za katere ta zakon velja, opravljati v računovodstvu. Zakon natančneje opredeljuje, knjigovodske listine in poslovne knjige, priznavanje prihodkov in odhodkov, ugotavljanje poslovnega izida, računovodske izkaze in letno poročilo, hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig, vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, popis sredstev in obveznosti do virov sredstev, odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, revaloriziranje sredstev, finančno poslovanje in plačilni promet, predlaganje in pošiljanje letnih poročil, naloge in organizacijo računovodstva, računovodsko kontrolo in notranje revidiranje ter kazenske določbe.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) v prvem členu opredeli vodenje knjig. Prvi člen namreč pravi, da se z zakonom o računovodstvu ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in Zakona o društvih (Uradni list RS, št. 61/06).

V drugem členu zakon navaja, da morajo le-te pravne osebe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami tega zakona in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter Slovenskimi računovodskimi standardi.

Če natančno razčlenimo določila Zakona o računovodstvu, ugotovimo, da jih lahko razdelimo na štiri vsebinske sklope, in sicer (Kavčič, 2002, str. 101):

- določila, ki zadevajo knjigovodenje v najširšem pomenu, in poročila, ki so rezultat tega knjigovodenja,
- določila, ki zadevajo dejavnosti, ki niso sestavni del računovodstva (revidiranje, finančno poslovanje),
- letno poročilo,
- naloge in organizacija računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Glavne spremembe, ki jih je prinesel Zakon o računovodstvu (Uradni list RS št. 23/99), se nanašajo na (Čižman, 2001, str. 1):

- naslonitev na računovodske rešitve po Slovenskih računovodskih standardih,
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskim načelom plačane realizacije (denarnega toka),
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskimi standardi po načelu zaračunane realizacije,
- ločeno izkazovanje prihodkov in odhodkov iz sredstev, pridobljenih iz javnih financ, iz sredstev, pridobljenih za opravljanje javne službe in iz sredstev, pridobljenih z opravljanjem dejavnosti na trgu,
- spremljanje stroškov po različnih kriterijih, predvsem po tistih, ki so potrebni pri uporabi sodobnih metod za razporejanje stroškov po dejavnostih,
- uveljavljanje notranjega revidiranja oziroma vzpostavitev notranjih revizijskih služb v javnih zavodih.

Zakon o računovodstvu se neposredno uporablja pri (Kavčič, 2005a):

- vodenju poslovnih knjig, hranjenju knjigovodskih listin in poslovnih knjig,
- razčlenjevanju prihodkov in odhodkov,
- ugotavljanju poslovnega izida,
- priznavanju in razčlenjevanju prihodkov in odhodkov,
- računovodskih izkazih, letnih poročilih in njihovem predlaganju,
- popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- izrednem odpisu,
- odpisu drobnega inventarja,
- nalogah in organizaciji računovodstva in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Zakon o računovodstvu določa prej našteto načelno, podrobno pa jih mora javni zavod določiti v pravilniku o računovodstvu.

Zakon o računovodstvu v svojih določbah napotuje na uporabo Slovenskih računovodskih standardov ter podzakonske akte:

- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05).
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03).
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02).
- Navodilo za usklajevanje računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110/99).
- Pravilnik sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02).

Pravne osebe javnega prava so glede na računovodsko obravnavanje in izkazovanje poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah uporabnice enotnega kontnega načrta. Delijo se v dve skupini (Štrekelj, Čižman, 2006, str. 7–8 in Čižman, 2007, str. 7–8):

- drugi uporabniki enotnega kontnega načrta: državni proračun in občinski proračuni, 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, ki so jih ustanovile občine ali država ter
- določeni uporabniki enotnega kontnega načrta: pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke tudi iz prodaje blaga in storitev ter iz drugih neproračunskih virov; to so predvsem javni zavodi in agencije, ki so jih ustanovile država oziroma občine.

4. 1. 5 Slovenski računovodski standardi 2006

V vsaki državi obstaja potreba po poenotenju določenih računovodskih rešitev. V nekaterih primerih ga neposredno ureja kak zakon ali uredba, v sodobnosti pa se v tem pogledu uveljavljajo tudi poklicna združenja računovodij. Tako so računovodski standardi izpeljava načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. V Sloveniji obstajajo od 1993 dalje Slovenski računovodski standardi.

Leta 2006 so izšli novi, drugič prenovljeni SRS-ji. Prvih 30 SRS-jev ima splošen značaj. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se našteti sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. Uporaba drugih SRS ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju; ti drugi SRS se imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov. Po svoji vsebini so namreč pravila skrbnega računovodenja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Ker javni zavodi niso gospodarska družba, katerim so prilagojeni Slovenski računovodski standardi, zanje velja poseben standard SRS 36, ki opredeljuje pravila za vodenje poslovnih knjig ter sestavljanje in predlaganje računovodskih izkazov oziroma letnih poročil za pravne osebe, za katere na področju računovodstva ne veljajo določbe Zakona o gospodarskih družbah.

Standardi od 31 do 40 veljajo le za posamezne vrste organizacij. Tako SRS 36 obravnava Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Določbe novega SRS 36 se ne razlikujejo bistveno od določb prejšnjega. Opuščene so določbe o sredstvih, ki jih imajo nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava v upravljanju, saj se sredstva države in občin lahko dajejo v upravljanje le pravnim osebam javnega prava, katerih ustanoviteljica je država oziroma občina. Sem spadajo tudi javni zavodi (Štrekelj, 2006, str. 39).

Posebnost novega SRS 36, enako je bilo tudi pri prejšnjem, je v tem, da vsebuje določbe, ki se nanašajo na zagotavljanje nekaterih podatkov o stroških, odhodkih in prihodkih, kadar opravlja pravna oseba javno službo, sicer pa se glede vrednotenja, merjenja in izkazovanja bilančnih postavk (sredstev, obveznosti do virov sredstev, stroškov, odhodkov in prihodkov) uporabljajo pravila, ki jih določajo splošni računovodski standardi.

SRS 36 se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti. Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije, se smiselno uporabljajo splošni SRS-ji (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

V skladu s SRS 36 je strokovni svet Slovenskega inštituta sprejel tudi Kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Uradni list RS, št. 9/06).

SRS 36 ureja razčlenjevanje prihodkov na naslednji način (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

A. Poslovni prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb ($1 + 2 + 3 - 4$)

1. Prihodki iz sredstev javnih financ
2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb
3. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
4. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

B. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti ($1 + 2 - 3$)

1. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti
2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

C. Finančni prihodki

Č. Drugi prihodki

D. Celotni prihodki ($A + B + C + Č$)

Ob tem naj pojasnim še, kaj so negospodarske javne službe in kaj je lastna dejavnost (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

- Opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost.
- Lastna dejavnost pa je dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

Odhodki morajo biti razčlenjeni enako kot prihodki. Iz evidenc morajo biti ugotovljivi neposredni spremenljivi stroški, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški za posamezne dejavnosti. Pri tem se poraja problem kriterijev. Posebej se izkazuje redno in investicijsko vzdrževanje sredstev v upravljanju. Pokrivanje teh stroškov je odvisno od pogodbe.

Členitev odhodkov je naslednja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

E. Stroški blaga, materiala in storitev

1. Nabavna vrednost prodanega blaga
2. Stroški materiala
3. Stroški storitev

F. Stroški dela

1. Plače in nadomestila plač
2. Prispevki za socialno varnost zaposlencev
3. Drugi stroški dela

G. Amortizacija

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročno odloženih prihodkov
2. Druga amortizacija

H. Rezervacije

I. Drugi stroški

J. Finančni odhodki

K. Drugi odhodki

L. Celotni odhodki ($E + F + G + H + I + J + K$)

Poslovni izid se ugotavlja za organizacijo kot celoto ter po posameznih dejavnostih. Presežek prihodkov se uporabi za opravljanje dejavnosti, za pokrivanje »izgube« in za druge namene. Za pokrivanje posebnih stroškov v prihodnjem letu se oblikuje sklad za določene namene (Kavčič, 2005a).

Poslovni izid se nato ugotavlja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

M. Presežek prihodkov ($D - L$)

N. Davek od dohodkov pridobitne dejavnosti

O. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja ($M - N$)

P. Presežek odhodkov obračunskega obdobja ($L + N - D$)

R. Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov ali izbranih stroškov obračunskega obdobja

4. 1. 6 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor

Mednarodni računovodski standardi⁵ (v nadaljevanju IPSAS standardi) so predstavljeni predvsem zato, ker menim, da lahko dolgoročno pričakujemo njihovo vpeljavo v Sloveniji. V tem delu so zanimivi predvsem zaradi vodenja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka.

V okviru Mednarodne zveze računovodij⁶ (v nadaljevanju IFAC), ki deluje od leta 1977, je delovala tudi Komisija za javni sektor⁷. Leta 2004 je strokovni svet IFAC-a⁸ (v nadaljevanju IFACB) ustanovil strokovni svet za izdajo Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor⁹ (v nadaljevanju IPSASB), ki je nadomestil prej delujočo Komisijo za javni sektor. Namen takšne ustanovitve je bil razvoj visoko kvalitetnih računovodskih standardov, ki bi jih lahko uporabljale osebe javnega prava po vsem svetu za splošne namene računovodskega poročanja (Dimitrić, 2007, str. 273, Roje, 2007, str. 200–201 in Zafred 2005) .

V tem smislu se javni sektor nanaša na nacionalne, regionalne in lokalne vlade in njim pripadajoče agencije, odbore, komisije, ... Računovodsko poročanje pa se nanaša na poročanje za uporabnike, ki imajo specifične potrebe po informacijah (Zafred, 2005).

IPSASB imenuje IFACB. Sestavlja ga 15 najboljših strokovnjakov, pri tem je upoštevana geografska razpršenost. Oblikovan je kot odgovorno telo za razvoj takšnih standardov in v službi izvajanja najboljših storitev tega področja za potrebe javnosti.

Svoje cilje IPSASB dosega (Zafred, 2005):

- z izdajo mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor, pri čemer vzpodbuja vse zainteresirane udeležence, da prispevajo k razvoju teh standardov,
- s promocijo sprejemanja in mednarodnim približevanjem tem standardom,
- z izdajo študij, ki temeljijo na najboljši praksi in najbolj učinkovitih metodah za obravnavo tega področja,
- z izdajo priložnostnih listin in poročil o raziskavah, ki zagotavljajo informacije o razvoju in računovodskem poročanju ter katerih cilj je zagotavljanje novih informacij ali novih videnj, ki v splošnem temeljijo na raziskavah, npr. anketiranju, intervjujih, poskusih, študijah primera in analizah.

- ⁵ International Public Sector Accounting Standards – IPSAS.

- ⁶ International Federation of Accountants – IFAC.

- ⁷ Public Sector Committee.

- ⁸ International Federation of Accountants Board – IFACB.

- ⁹ International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

IPSASB je razvil IPSAS standarde, ki so podlaga za vodenje računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka¹⁰ in za vodenje računovodstva po načelu denarnega toka¹¹. Ti standardi vsebujejo spoznanja, vrednotenje, razkritja in predstavitev, ki so zahtevane v prenosih in dogodkih za splošne namene računovodskega poročanja. Oblikovani so tako, da služijo splošnim namenom računovodskega poročanja vseh enot javnega sektorja na vladnem, regionalnem in lokalnem nivoju, če ni drugače določeno.

IPSAS standardi za vodenje računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka so približani Mednarodnim standardom računovodskega poročanja¹² (v nadaljevanju IFRS standardi), povsod kjer je potrebno, pa so prilagojeni razmeram v javnem sektorju.

IPSAS standardi zajemajo 21 osnovnih IPSAS standardov temelječih na IFRS standardih in IPSAS standard po načelu denarnega toka.

Kadar pripravo računovodskih poročil podpira vodenje računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka, vsebuje računovodsko poročilo bilanco stanja¹³, izkaz poslovnega izida¹⁴, izkaz denarnih tokov¹⁵ in izkaz sprememb v neto sredstvih/kapitalu¹⁶. Kadar pa pripravo računovodskih poročil podpira sistem vodenja računovodstva po sistemu denarnega toka, je prvenstveno Poročilo o denarnih prejemkih in izdatkih¹⁷. Pri tem obstajajo določene prednosti in slabosti računovodstva vodenega po načelu poslovnega dogodka kakor tudi tistega vodenega po načelu denarnega toka.

Prednosti računovodstva po načelu denarnega toka so, da obstaja povezanost med proračunom in davčnim sistemom, je enostavno za pripravo, za razumevanje, za revidiranje in za kontroliranje. Slabosti računovodstva po načelu denarnega toka pa so, da obstajajo možnosti manipuliranja z denarnimi tokovi, zanemarja sredstva in obveznosti, izkaz denarnega toka ne predstavi celotne slike finančnega stanja organizacije in ne spodbuja učinkovite rabe sredstev (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006).

Prednosti računovodstva po načelu poslovnega dogodka so (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006 in Zafred, 2005):

- računovodstvo po načelu poslovnega dogodka je popolnejše in določa kontrole za potrebe poročanja,
- možnost manipuliranja z denarjem je manjša,

- ¹⁰ Accrual basis accounting.

- ¹¹ Cash basis accounting.

- ¹² International Financial Reporting Standards – IFRSs.

- ¹³ The statement of financial position.

- ¹⁴ The statement of financial performance.

- ¹⁵ The cash flow statement.

- ¹⁶ The statement of changes in net assets/ equity.

- ¹⁷ The statement of cash receipts and payments.

- spodbuja management kakovosti,
- zahteva poln zapis sredstev, njihove vrednosti in uporabe,
- nudi možnost spremembe obnašanja organizacije – uporaba spodbud in kazni,
- nudi boljšo oceno »finančnega zdravja« organizacije in povezanost z gospodarskimi podatki.

Slabosti računovodstva po načelu poslovnega dogodka so (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006 in Zafred, 2005):

- v kolikor je sistem kontrole osredotočen na denar, bodo tudi vodilni osredotočeni nanj in bodo informacije računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka zanemarejene,
- IPSAS standardi niso izčrpni in niso mišljeni, da bi se sistematično nadgrajevali,
- za sprejetje standardov je potrebno razviti računovodsko politiko,
- tako standardi kot politika so lahko predmet manipulacije,
- ni povezave s proračunom, razen kadar računovodstva ne spremljamo tudi po načelu denarnega toka,
- ni povezave s parlamentarnimi denarnimi rezervami.

Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka nam nudi (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006):

- boljše vodenje računovodstva: boljše gospodarjenje s sredstvi, obveznostmi in stroški,
- boljše poročanje: boljša informacijska vrednost poročil, lažja primerljivost med organizacijami in
- boljše predračunavanje: predračunavanje lahko vsebuje izkaz denarnih tokov, izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

IPSAS standardi zapolnjujejo vrzel, spodbujajo boljše poročanje, rešujejo dolgoročne probleme in vplivajo na način razmišljanja. Imajo pa IPSAS standardi tudi nekatere slabosti, saj temeljijo na standardih zasebnega sektorja, imajo nelogični redosled standardov, imajo počasen proces sprejemanja – že neveljavni, so težavni za uporabo – obračunavanje, nekatera področja še niso urejena.

IPSASB poskuša z uporabo prehodnih pogojev olajšati prehod organizacijam javnega prava s sistema vodenja računovodstva po načelu denarnega toka na sistem načela nastanka poslovnega dogodka. Oseba javnega prava se lahko v vsakem trenutku odloči za sistem vodenja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v skladu z IPSAS standardi.

Vsaka oblast lahko za osebe javnega prava predpiše pravno podlago za potrebe računovodskega poročanja. Odbor IPSASB se zaveda pravice posameznih vlad in strokovnih institucij, pooblaščenih za izdajo računovodskih standardov in smernic za računovodsko poročanje, ki izhajajo iz njihovega pravnega reda. Nekaj suverenih vlad in nacionalnih institucij, ki so pooblaščen za izdajo standardov, je že razvilo računovodske standarde, ki jih uporabljajo vladne in druge osebe javnega prava v skladu z njihovo nacionalno zakonodajo.

IPSAS standardi lahko pomagajo tem institucijam v razvoju novih standardov ali reviziji že obstoječih standardov v smislu doprinosa k večji primerljivosti. IPSAS standardi bodo verjetno doprinesli k njihovi večji uporabi v pravnih okoljih, ki še niso razvila računovodskih standardov za vladne in druge osebe javnega prava. Odbor za IPSAS standarde močno vzpodbuja prevzem IPSAS standardov in usklajitev nacionalnih zahtev z njimi. Pri tem pa seveda nima niti IPSASB niti računovodska stroka moči, da bi usklajenost z IPSAS standardi lahko zahtevala. Uspeh bo odvisen od spoznanj in podpore njihovem delu s strani mnogo zainteresiranih skupin, ki so sicer omejene s svojo lastno zakonodajo (povzeto po Zafred, 2005).

4. 1. 7 Ureditev javnih zavodov na Hrvaškem

Ureditev javnih zavodov na Hrvaškem predstavljam zato, ker le-ti pri računovodenju že uporabljajo modificirane IPSAS standarde – modificirano računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka

Na Hrvaškem se javni zavodi imenujejo javne ustanove. Javne ustanove so proračunski uporabniki, ustanovljene na podlagi zakona ali predpisa na osnovi zakona, financirajo pa se iz proračuna (Zakon o proračunu, Nar. nov., br. 96/03).

Proračunski uporabniki so opredeljeni kot državno telo ali telo lokalne in področne (regionalne) samouprave, ustanove, odbor manjšinske samouprave, proračunski fondi in mestna samouprava, katere stroški za zaposlene in/ali materialni stroški so zagotovljeni v proračunu (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 221).

Javna ustanova je pravna oseba, katere ustanovitev in delovanje ureja Zakon o ustanovama (Zakon o ustanovama, Nar. nov., br. 76/93). Ustanovi se za trajno opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, telesne kulture, tehnične kulture, varstva otrok, zdravstva, socialnega varstva, invalidskega varstva in drugih dejavnosti, če se le-te ne opravljajo z namenom doseganja dobička. Delovanje pravne osebe, ki te dejavnosti opravlja z namenom pridobivanja dobička, urejajo predpisi o gospodarskih subjektih. Javna ustanova se ustanovi za opravljanje dejavnosti ali dela dejavnosti po Zakonu o ustanovama, če je z zakonom določeno, da se le-ta opravlja kot javna služba. Javna ustanova se lahko ustanovi tudi za opravljanje dejavnosti ali dela dejavnosti, ki ni opredeljena kot javna služba, če se le-te opravljajo na način in pod pogoji, ki so predpisani za javno službo (povzeto po Sarvan, 2007, str. 145).

Računovodstvo in finančno poročanje oseb v sestavi proračuna je na Hrvaškem vodeno po modificiranem računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka. Proračun pa deluje po načelu denarnega toka. Hrvaška je začela leta 2002 začela slediti trendom opustitve načela

denarnega toka. Sledil je prehod na še danes aktualni računovodski informacijski sistem splošne države, ki temelji na modificiranem računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka in sprejetju načela nastanka stroška pri obračunavanju bilančnih kategorij. Aktualni računovodski informacijski sistem naj bi bil prehodni model k polnemu sprejetju načela nastanka poslovnega dogodka in kot osnova za nadgradnjo računovodskega informacijskega sistema v smeri celovitega sprejema IPSAS standardov (Roje, 2007, str. 210–211).

Osnovne značilnosti modificiranega računovodskega načela nastanka poslovnega dogodka so (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 228):

- prihodki se priznavajo po načelu priliva denarnih sredstev v obdobju poročanja,
- stroški se priznavajo po načelu nastanka poslovnega dogodka (prejetih obveznosti) v obdobju poročanja, ne glede na plačilo,
- stroški amortizacije dolgoročnega nefinančnega premoženja se ne prikazujejo,
- ne prikazujejo se prihodki in stroški sprememb vrednosti nefinančnega premoženja,
- kratkoročno nefinančno premoženje se prizna v trenutku nakupa in v višini njegove nabavne vrednosti (izjemoma se v dejavnosti zdravstva in pri opravljanju lastne trgovske in proizvodne dejavnosti stroški kratkoročnega nefinančnega premoženja prikazujejo v trenutku nastanka dejanskega stroška oziroma prodaje),
- za donacijo nefinančnega premoženja se prihodki in stroški prikazujejo po ocenjeni vrednosti.

Ne glede na to, da se pri modificiranem načelu nastanka poslovnega dogodka stroški amortizacije ne prikazujejo, se amortizacija evidentira bilančno kot popravek vrednosti in je podatek o amortizaciji mogoče prikazati za potrebe statističnega poročanja (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 228).

V tranzicijskih državah se postopno uvajajo ekonomske zakonitosti dobrega gospodarjenja ter načela in mehanizmi dobrega upravljanja, ki jih srečujemo v zasebnem sektorju. Izbira računovodskega koncepta, ki bo omogočil popolno priznavanje nastanka poslovnega dogodka, je neobhodni del reforme državnega računovodstva, v smeri izgradnje celovitega informacijskega sistema. S tem bo omogočena zagotovitev dolgoročne doslednosti in izpolnitev načrtovanih ciljev gospodarskega razvoja. Proces opustitve računovodskega načela denarnega toka in postopna prilagoditev sistema državnega računovodstva na sprejem polnega načela nastanka poslovnega dogodka predstavlja velik izziv v izvajanju reforme javnega menedžmenta (Roje, 2007, str. 201 in 208).

4. 2 Analiza nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enotno: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov, priprave zaključnih poročil, nadzora in revizije ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se ne pričakuje samo pozitivnega poslovnega rezultata, pač pa tudi splošni blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

SRS 36 obdeluje naslednje posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

- a. posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- b. posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- c. posebnosti amortiziranja,
- d. posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- e. posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- f. posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,
- g. posebnosti prevrednotovanja,
- h. obliko bilance stanja,
- i. obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter
- j. vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

V magistrskem delu sem se lotila naslednjih posebnosti računovodstva javnih zavodov:

- dvojno vodenje računovodstva s prikazom izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka,
- sredstva v upravljanju,
- obračunavanje amortizacije in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih s prikazom izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti.

4. 2. 1 Dvojno vodenje računovodstva

4. 2. 1. 1 Predstavitev problematike

V Sloveniji sta dve računovodski ureditvi:

- Javni sektor, katerega temelj sta Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) in Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 23/99) ter v manjši meri Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), deluje po načelu denarnega toka in načelu nastanka poslovnega dogodka (fakturirana oziroma zaračunana realizacija).
- Gospodarski sektor, temelja sta Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) in Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), ki deluje po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se prihodki priznajo, ko poslovni dogodek, ki ima za posledico spremembo ekonomske kategorije prihodkov oziroma odhodkov, nastane.

Prihodki in odhodki po načelu denarnega toka so priznani, ko sta kumulativno izpolnjena naslednja pogoja (povzeto po Zupančič, Štrekelj, Čižman, 2006, str. 39):

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

Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pri izkazovanju prihodkov in odhodkov upoštevajo uporabniki enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke tudi s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih neproračunskih virov.

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov ter nekaterih prejemkov in izdatkov, ki se nanašajo na finančne naložbe in zadolževanje, ugotavljajo in razčlenjujejo določeni uporabniki svoje prihodke in odhodke oziroma nekatere prejeme in izdatke tudi na način, ki je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta – po načelu denarnega toka (Zupančič, Čižman, 2007, str. 30). Podatke o tako ugotovljenih prihodkih in odhodkih ter prejemkih in izdatkih izkazujejo v svojih poslovnih knjigah v skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02). Na podlagi teh evidenc sestavijo računovodske izkaze oziroma poročila v skladu s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02).

Računovodski izkazi javnih zavodov izkazujejo prihodke, odhodke in presežek prihodkov (presežek odhodkov) po dveh načelih. Prihodki in odhodki so pri obeh načelih vrednostno zelo različni. Rezultat poslovanja je lahko po enem načelu pozitiven, po drugem negativen. Strošek osnovnih sredstev je po načelu denarnega toka takojšen, po načelu fakturirane realizacije pa se skozi strošek amortizacije razdeli na več let. Prihodki in odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ter v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, niso neposredno primerljivi, saj veljajo pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov različna pravila (načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka), pa tudi pravila o vrstah in členitvi prihodkov in odhodkov so različna (Čižman, 2007a, str. 65).

Javni zavodi so kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni sestaviti naslednje računovodske izkaze (Čižman, 2005a, str. 25 in Čižman, 2007, str. 8–9):

- bilanca stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
- izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb in
- izkaz računa financiranja.

4. 2. 1. 2 Predlogi za izboljšave

Vodenje računovodstva po obeh načelih (načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka) javnim zavodom nemalokrat povzroča težave, saj javni zavodi vodijo računovodstvo po načelu denarnega toka predvsem zaradi zahtev zakonodajalca.

Informacijska vrednost obeh poslovnih izidov je različna in prikazuje poslovanje javnega zavoda z različnih zornih kotov. Izkaz poslovnega izida po načelu nastanka poslovnega dogodka kaže gospodarske dejavnike in njihovo spremembo v času poslovanja, izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka pa usklajenost prejemkov in izdatkov (Kavčič, 2007, str. 89). Uporabniki računovodskih izkazov javnega zavoda so praviloma strokovnjaki iz stroke, v kateri javni zavod deluje (knjižničarji, zdravniki, šolniki, raziskovalci, kulturniki, ...). Praviloma nimajo poglobljenih znanj iz računovodstva. Prav zato jim je potrebno informacijsko vrednost računovodskih izkazov dodatno pojasniti.

Premchand meni, da je računovodstvo na osnovi plačil sicer enostavnejše, vendar pa ne omogoča sprejemanja dobrih odločitev. Zaradi tega ga je potrebno dopolniti z računovodstvom na osnovi fakturirane realizacije, ki daje boljšo sliko o obveznostih posamezne organizacije (Premchand, 1995, str. 55–56).

Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Tudi IPSAS standardi predvidevajo, da naj bi osebe javnega prava vodile računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka. IPSASB poskuša z uporabo prehodnih pogojev olajšati prehod organizacijam javnega prava s sistema vodenja računovodstva po načelu denarnega toka na sistem načela nastanka poslovnega dogodka. Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka nam namreč nudi boljše vodenje, boljše poročanje in boljše predračunavanje (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006).

Vendar pa nam vodenje računovodstva po načelu denarnega toka in s tem izkaz denarnih tokov daje informacije, kako organizacija denarna sredstva in njihove ustrezniške pridobiva in kako jih porablja ter kakšno je stanje teh sredstev na začetku in na koncu obračunskega obdobja. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obračunskem obdobju (Lipnik, 2002, str. 134).

Izkaz denarnih tokov nam tako pokaže (Kavčič, 2007, str. 89):

- kakšna je možnost organizacije pridobiti denar (od kje denar pride?),
- kakšne so potrebe organizacije po denarju (kam denar gre?) ter
- kakšna je časovna usklajenost prejemkov in izdatkov denarja (tveganost, da denar bo).

Neposredna primerjava poslovnega izida pri izkazu prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka in pri izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka ni mogoča, saj oba izkaza med seboj ne moremo neposredno primerjati. Razlika v izidu, če tega ugotavljamo po načelu nastanka poslovnega dogodka, in izidu, ki ga ugotavljamo po načelu denarnega toka, je v neplačanih prihodkih in odhodkih tekočega leta ter plačanih prihodkih in odhodkih iz prejšnjih let. V evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka je treba vpisovati posebej podatke o prihodkih in odhodkih za izvajanje javne službe ter posebej podatke o prihodkih in odhodkih od tržne dejavnosti. Primerjava izkaza prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka ter po načelu denarnega toka pokaže, da podatki o prihodkih in odhodkih med seboj niso v celoti primerljivi, saj so v vsakem izkazu uskupinjeni po drugačnem kriteriju. Tako imamo v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka prikazane posebej prihodke in odhodke od poslovanja, finančne prihodke in odhodke, izredne prihodke in odhodke, prevrednotovalne poslovne prihodke in odhodke ter poslovni izid kot presežek prihodkov nad odhodki oziroma odhodki nad prihodki. V izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka so prejemki in izdatki prikazani glede na vir sredstev, in sicer imamo posebej prikazano javno službo, ki se financira iz javnih sredstev, ter posebej prodajo blaga in storitev na trgu. Finančni izid pa je razlika med plačanimi prihodki in plačanimi odhodki. Primerjava obeh izkazov v javnih zavodih s podobnimi izkazi v komercialnih podjetjih pokaže, da je v bistvu izkaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka izkaz poslovnega izida podjetij, izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka pa izkaz denarnih tokov. Zato ga lahko, kljub temu da izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka ni namenjen notranji

uporabi v javnem zavodu, tako kot v podjetjih, koristno uporabijo za odločanje znotraj zavoda (Kavčič, 2007, str. 88–89).

4. 2. 1. 3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po načelu denarnega toka

Informacije za zagotavljanje kratkoročne oziroma sprotne plačilne sposobnosti oblikujemo v izkazu denarnih tokov (Turk et al., 1999, str. 514). Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka je priloga k izkazu prihodkov in odhodkov javnih zavodov.

Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Med denarne ustreznike štejemo tista sredstva, ki so visoko likvidna, preprosto in hitro oziroma v bližnji prihodnosti zamenljiva v vnaprej znan znesek denarnih sredstev z zanemarljivim tveganjem v spremembi vrednosti zaradi spremembe obrestne mere (Schroeder, Clark, Cathey, 2001, str. 158).

Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in naložbenju. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju. Denarna sredstva se lahko povečajo na podlagi poslovanja, novega financiranja (v ožjem pomenu) ali raznaložbenja (v ožjem pomenu), zmanjšajo pa zaradi poslovanja, naložbenja (v ožjem pomenu) ali definciranja (v ožjem pomenu) (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

V različnih strokovnih člankih najdemo pojasnilo, da je izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka evidenčni izkaz, ki je potreben zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Evidenčno izkazovanje denarnega toka zagotavlja primerljive podatke za spremljanje gibanja sredstev javnih financ na ravneh države in občin (Kavčič, 2007, str. 88).

Evidenčno knjiženje prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah je podlaga za sestavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Pri evidenčnem izkazovanju podatkov se upoštevajo pravila, ki veljajo za druge uporabnike proračuna, torej načelo denarnega toka, ne pa pravila iz slovenskih računovodskih standardov (načelo nastanka poslovnega dogodka). Poleg tega je v pravilih merjenja in razčlenjevanja prihodkov in odhodkov, ki veljajo za določene oziroma druge uporabnike, še nekaj razlik (Zupančič, Čížman, 2007, str. 40–42).

Po svoji zasnovi je izkaz denarnih tokov podoben izkazu poslovnega izida, saj oba izkaza izkazujeta tokove skozi proučevano obdobje, vendar s pomembno razliko, da so prihodki v izkazu poslovnega izida pripoznani, ko jih podjetje zaračuna in odhodki, ko podjetje dobi

račun, medtem ko izkaz finančnega izida spremlja prejemke, kar pomeni denarna sredstva (gotovinska ali brezgotovinska), ki se v obračunskem obdobju prejemajo, in izdatke, ki so denarna sredstva (gotovinska ali brezgotovinska), ki se v obračunskem obdobju porabljajo v zvezi s posameznimi zadevami (Porter, Norton, 1999, str. 19).

Plačilna sposobnost je sposobnost podjetja, da v trenutku zapadlosti z denarnimi sredstvi poravna svoje obveznosti. Le-ta je pogoj, da podjetje dosega poslovni izid, je trajna naloga in hkrati naloga največjega gospodarskega pomena. Pri plačilni sposobnosti uporabljamo dva izraza likvidnost in solventnost. Likvidnost se uporablja kot pojem za ocenitev kratkoročne plačilne sposobnosti, solventnost pa kot pojem za ocenitev dolgoročne plačilne sposobnosti. Organizacija mora poslovati tako, da je v vsakem trenutku sposobna pravočasno poravnati v plačilo zapadle dolgove (kratkoročna plačilna sposobnost) in da je trajno sposobna poravnati vse svoje dolgove (dolgoročna plačilna sposobnost).

Na kratek rok sta plačilna sposobnost in dobičkonosnost podjetja relativno neodvisna eden od drugega. Podjetje lahko posluje dobičkonosno, a kljub temu ostane brez denarnih sredstev oz. plačilno nesposobno. Po drugi strani lahko podjetje posluje brez dobička na kratek rok in obenem ohrani svojo plačilno sposobnost. Na dolgi rok pa si mora podjetje zagotoviti plačilno sposobnost in dobičkonosno poslovanje, če želi preživeti (Meigs, 1999, str. 28). Prihodki tako niso zadosten pogoj za uspešno poslovanje organizacije. Prihodku mora slediti denar, saj na dolgi rok organizacija ne more vzdrževati razlike med prihodki in prejemki. V nasprotnem primeru bi imelo to za posledico plačilno nesposobnost, kar pomeni nepravočasno plačevanje obveznosti.

Če dolgoročna plačilna sposobnost ni zagotovljena globalno, organizacija ne more dosegati kratkoročne plačilne sposobnosti, oziroma, doseganje kratkoročne plačilne sposobnosti lahko vpliva na doseganje dolgoročne plačilne sposobnosti. Ne glede na to, pa mora organizacija poskrbeti za optimalno plačilno sposobnost, saj prevelika plačilna sposobnost zmanjšuje dobičkovnost.

Za pravilno oceno dolgoročne in kratkoročne plačilne sposobnosti pa je potrebno vedeti, da ni vsak vir denarja enako kakovosten v smislu nemotenega poslovanja in uspešnosti ter da je za bodočo uspešnost in finančno stanje zelo pomembno tudi kam se denar investira. Zaradi ugotavljanja, od kod denar pride in kam gre, je treba tudi v javnih zavodih tako kot v podjetjih ločiti denarne tokove po dejavnostih, in to stopenjsko tako, da je mogoče ugotoviti, v kateri dejavnosti je presežek denarja in v kateri primanjkljaj, ter tako usklajevati prejemke in izdatke s časovnega vidika tudi po posameznih dejavnostih oziroma vrstah dejavnosti (Kavčič, 2007, str. 89).

4. 2. 1. 4 Načrtovanje izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka

Javni zavod izkaz prihodkov in odhodkov ponavadi pripravlja zgolj da bi zadostil zakonodaji. Vendar pa bi priprava lahko, in bi tudi morala imeti, tudi koristne namene. Eden takih razlogov je prav gotovo predvidevanje bodočih prejemkov in izdatkov po dejavnostih. Javni zavod poleg javne službe, opravlja dejavnost tudi na trgu. Financiranje obeh dejavnosti pa poteka na različne načine.

Prikazani podatki so za Kemijski inštitut, ki ga na tem mestu zato tudi predstavljam.

4. 2. 1. 4. 1 Predstavitev Kemijskega inštituta

Kemijski inštitut, ustanovljen 21. 12. 1946, je javna raziskovalna organizacija (v nadaljevanju JRO), ki sodi med posredne uporabnike proračuna. Na dan 31. 10. 2007 je imel Kemijski inštitut 257 zaposlenih.

Kemijski inštitut je multidisciplinarni javni raziskovalni zavod. Povezan je z visokošolskimi organizacijami in v okviru programa dela inštituta izvaja kot javno službo raziskovalne programe, ki predstavljajo zaokroženo področje raziskovalnega dela. Zanj je pričakovati, da bo v svetu aktualen še v naslednjem desetletju in je hkrati za Slovenijo tako pomembno, da obstaja državni interes, da se na tem področju dolgoročno raziskuje. Inštitut opravlja temeljno in aplikativno raziskovanje ter skrbi za razvoj in delovanje infrastrukture v okviru Nacionalnega raziskovalnega programa. Inštitut se vključuje v mednarodno znanstveno raziskovalno dejavnost in se v ta namen povezuje s sorodnimi organizacijami v svetu. V okviru dejavnosti si inštitut prizadeva za razvoj in vsestransko dostopnost in uporabo znanja v družbi in gospodarstvu, za prenos raziskovalnih dosežkov v prakso, pospeševanjem podjetništva, ki potrebuje povezavo z raziskovalnim okoljem, za obveščanje javnosti, popularizacijo znanosti in za širjenje znanstvene in tehnične kulture. Poleg izvajanja nacionalnega raziskovalnega programa izvaja Inštitut naloge s področja dejavnosti tudi za druge naročnike.

Inštitut je za izvajanje nacionalnega raziskovalnega programa ter za izvajanje nalog za druge naročnike organiziran tako, da dosega čim večjo znanstveno in strokovno uspešnost, upoštevajoč zahteve stroke, cilje, velikost in obseg raziskovalne dejavnosti ter človeške in materialne možnosti družbe.

Za izvajanje dejavnosti je inštitut organiziran v dva sektorja:

- raziskovalni sektor, ki obsega 14 laboratorijev in dva infrastrukturna centra
- ter sektor skupnih služb.

Glavni vir financiranja Kemijskega inštituta (okoli 70 do 75 %) so proračunska sredstva. Inštitut pridobiva proračunska sredstva za temeljne in razvojne projekte, aplikativne projekte, raziskovalne programe, za ustanoviteljske obveznosti (pasovno financiranje), za mlade raziskovalce, mednarodne projekte ter druge pogodbe z ministrstvi.

4. 2. 1. 4. 2 Načrt prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka

V nadaljevanju prikazujem načrt prihodkov in odhodkov Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka, ki je pripravljen na podlagi načrta prihodkov in odhodkov Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti. V tabeli 1 prikazujem načrt prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti po načelu nastanka poslovnega dogodka. V stolpcu D pa še njun seštevek, ki predstavlja izkaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. Načrt je zaradi lažjega prikazovanja zbiran.

Tabela 1: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti po načelu nastanka poslovnega dogodka za leto 2007 v EUR

NAZIV PODSKUPINE KONTOV	ZNESEK v EUR		
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu	SKUPAJ
A	B	C	D
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	8.728	2.238	10.966
B) FINANČNI PRIHODKI	0	111	111
C) IZREDNI PRIHODKI	0	0	0
Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0	0	0
D) CELOTNI PRIHODKI (A + B + C + Č)	8.728	2.349	11.077
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	2.156	423	2.579
F) STROŠKI DELA	5.590	1.198	6.788
G) AMORTIZACIJA	896	183	1.079
H) REZERVACIJE	0	0	0
I) DAVEK OD DOBIČKA	0	0	0
J) OSTALI DRUGI STROŠKI	25	5	30
K) FINANČNI ODHODKI	1	0	1
L) IZREDNI ODHODKI	0	0	0
M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	0	0	0
N) CELOTNI ODHODKI (E + F + G + H + I + J + K + L + M)	8.667	1.810	10.477
O) PRESEŽEK PRIHODKOV (D - N)	61	539	600
P) PRESEŽEK ODHODKOV (N - D)	0	0	0
Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0	0

Vir: Finančni načrt Kemijskega inštituta za leto 2007, 2006.

Poleg načrtovanja prihodkov in odhodkov po dejavnostih je izjemnega pomena načrtovanje poslovanja po načelu denarnega toka. V tabeli 2 prikazujem načrt prihodkov in odhodkov Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka. Načrt je pripravljen na letni osnovi. Prikazani načrt je zaradi lažjega prikazovanja zbiran.

Tabela 2: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka za leto 2007 v EUR

NAZIV KONTA	ZNESEK v EUR	
	Leto 2007	Leto 2006
I. SKUPAJ PRIHODKI (1 + 2)	13.570	13.148
1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (A + B)	11.506	11.174
A) Prihodki iz sredstev javnih financ	10.967	10.788
B) Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe	539	387
2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU	2.064	1.974
II. SKUPAJ ODHODKI (i + ii)	13.563	12.745
i. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (a + b + c + d + e + f + g + h + i + j)	11.924	11.134
a. Plače in drugi izdatki zaposlenim	4.533	4.238
b. Prispevki delodajalcev za socialno varnost	726	678
c. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	2.558	2.453
d. Plačila domačih obresti	1	10
e. Plačila tujih obresti	0	0
f. Subvencije	0	0
g. Transferi posameznikom in gospodinjstvom	35	34
h. Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam	0	0
i. Drugi tekoči domači transferji	0	0
j. Investicijski odhodki	4.073	3.722
2. ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (x + y + z)	1.638	1.611
x. Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	975	968
y. Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	156	155
z. Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	508	487
III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (I – II)	7	403
III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (II – I)	0	0

Vir: Finančni načrt Kemijskega inštituta za leto 2007, 2006.

Tako izkaz prihodkov in odhodkov kot izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka dajeta koristne informacije za odločanje v javnem sektorju, zato govorimo o tako imenovanem dvojnem sistemu računovodstva: računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka (rezultat je izkaz prihodkov in odhodkov) je kombinirano z računovodstvom po načelu denarnega toka (rezultat je izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka).

Na ta način je zagotovljena večja transparentnost. Vprašanje, ki se ob tem pojavlja, pa je, po kakšnem načelu naj javni zavod sestavi predračun oziroma plan. Brez zadržkov lahko odgovorimo, da po obeh. Tako kot morajo podjetja načrtovati poslovnoizidne in denarne tokove, jih morajo tudi zavodi, saj sicer nimajo ustreznih informacij za odločanje. Izkaz poslovnoizidnih tokov kaže en vidik poslovanja, izkaz denarnih tokov pa drugega. Uporaba le enega ali drugega izkaza ne bi omogočila celovitega gospodarjenja v javnem zavodu. Ker pa temeljita na različnih vrstah računovodstva, to pomeni, da lahko javni zavod izkoristi vse prednosti enega in drugega računovodstva. Tako lahko zaradi priprave izkaza prihodkov in odhodkov po načelu poslovnega dogodka uvede računovodsko predračunavanje, kjer imajo najpomembnejšo mesto stroški, zaradi načela denarnega toka pa obvladuje plačilno sposobnost (Kavčič, 2007, str. 89–90).

Za zagotovitev gospodarnosti in uspešnosti mora javni zavod pripravljati izkaze tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka. Vendar pa priprava izkaza po denarnem toku na letni osnovi ne daje prave informacijske vrednosti. Večina navedenih izdatkov je mesečne narave, drugače pa je s prilivi. Javna služba je namreč v glavnem financirana po dvanajstinah, kar pomeni, da javni zavod vsak mesec prejme dvanajstino letno namenjenega denarja. Denar tako prihaja na račun enakomerno, javni zavod pa tako lažje usklajuje mesečne izdatke in prejeme. Drugače pa je z denarnimi tokovi na trgu. Javni zavod mora (običajno) najprej opraviti storitev, izdati fakturo za opravljeno delo in šele nato lahko v roku plačila pričakuje prejemek. Javni zavod mora tako založiti finančna sredstva, saj izdatki nastanejo pred prejemki.

V nadaljevanju zato prikazujem simulacijo izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po denarnem toku na kvartalni osnovi. Predvidela sem, da so izdatki za obe dejavnosti med letom razdeljeni enakomerno. Prilive javne službe sem prav tako predvidela kot enakomerne, prilive tržne dejavnosti pa po 5 % v prvih treh kvartalih in 85 % v zadnjem kvartalu leta.

Tabela 3: Načrt izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po načelu denarnega toka po kvartalnih za leto 2007 v EUR

NAZIV KONTA	ZNESEK v EUR			
	I/ 2007	II/ 2007	III/ 2007	IV/ 2007
I. SKUPAJ PRIHODKI (1 + 2)	2.980	2.980	2.980	4.631
1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (A + B)	2.876	2.876	2.876	2.876
A) Prihodki iz sredstev javnih financ	2.742	2.742	2.742	2.742
B) Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe	135	135	135	135
2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU	103	103	103	1.755
II. SKUPAJ ODHODKI (i + ii)	3.391	3.391	3.391	3.391
i. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (a + b + c + d + e + f + g + h + i + j)	2.981	2.981	2.981	2.981
a. Plače in drugi izdatki zaposlenim	1.133	1.133	1.133	1.133
b. Prispevki delodajalcev za socialno varnost	182	182	182	182
c. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	639	639	639	639
d. Plačila domačih obresti	0	0	0	0
e. Plačila tujih obresti	0	0	0	0
f. Subvencije	0	0	0	0
g. Transferi posameznikom in gospodinjstvom	9	9	9	9
h. Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam	0	0	0	0
i. Drugi tekoči domači transferji	0	0	0	0
j. Investicijski odhodki	1.018	1.018	1.018	1.018
2. ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (x + y + z)	410	410	410	410
x. Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	244	244	244	244
y. Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	39	39	39	39
z. Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	127	127	127	127
III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (I – II)	0	0	0	1.241
III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (II – I)	411	411	411	0

Vir: Finančni načrt Kemijskega inštituta za leto 2007, 2006, Lasten izračun.

V tabeli 3 lahko jasno vidimo, da pozitiven denarni tok na letni osnovi ne pomeni pozitivnega denarnega toka skozi vse leto. V našem primeru to pomeni, da bo Kemijski inštitut v prvih treh kvartalnih leta plačilno nesposoben. Za prve tri kvartale leta si bo moral Kemijski inštitut, v kolikor nima sredstev na računu, denar sposoditi, saj sicer ne bo mogel poslovati.

Problem denarnih tokov se pojavi predvsem zaradi tega, ker prejemi in izdatki med letom niso enakomerno porazdeljeni. V kolikor za javni zavod prilivi niso razporejeni med letom na enak način kot izdatki, lahko za javni zavod to pomeni začasno plačilno nesposobnost. Kot sem že povedala, so predvsem tržni prilivi tisti, ki niso razporejeni enakomerno med letom. Vendar pa se težave plačilne nesposobnosti lahko pojavijo tudi zaradi sredstev javne službe, in sicer v prvih dveh oziroma treh mesecih proračunskega leta, ko plačevanje iz proračuna še ni utečeno. Javni zavod mora zato dobro načrtovati tako izkaz prihodkov in odhodkov po dejavnostih, kot tudi izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka – in to po dejavnostih, saj lahko v nasprotnem primeru naleti na težave pri poslovanju. Načrtovanje denarnega toka je smiselno mesečno oziroma podrobneje kot na nivoju celega leta.

V kolikor javni zavod ve, koliko ga katera dejavnost stane in kako so prihodki/odhodki usklajeni s prejemi/izdatki je to lahko varovalo, da ne postane plačilno nesposoben. Dobro načrtovanje tako prihodkov in odhodkov kot prejemkov in izdatkov predstavlja za javni zavod dobro podlago za uspešno poslovanje. Dober načrt daje javnemu zavodu več maneverskega prostora pri zagotavljanju presežka prihodkov nad odhodki (dobiček) in presežka prejemkov nad izdatki (pozitiven denarni tok).

4. 2. 2 Sredstva v upravljanju

4. 2. 2. 1 Predstavitev problematike

Opredelitve pojmov, ki jih podajajo Slovenski računovodski standardi v zvezi s sredstvi v upravljanju, veljajo za vse, ne glede na to, da so navedene v SRS 36, ki velja za osebe zasebnega prava, saj Zakon o računovodstvu dovoljuje uporabo SRS 36. Opredelitev pojmov so naslednje (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002) ¹⁸:

- Osnovna sredstva v upravljanju so osnovna sredstva v lasti države ali občine (praviloma je lastnik tudi ustanovitelj organizacije), ki jih njihov lastnik prenese v uporabo in upravljanje organizacij, vendar nanjo ne prenese lastninske pravice.
- Sredstva v upravljanju so poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju oziroma povečanju osnovnih sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma ustanovitvenim ali drugim aktom

- ¹⁸ Slovenski računovodski standardi 2006 pojmov v zvezi s sredstvi v upravljanju ne opredeljujejo več. Razlog za opustitev je predvsem, da se sredstva v lasti države in občin lahko v skladu z Zakonom o javnih financah dajejo v upravljanje le pravnim osebam javnega prava, katerih ustanoviteljica je država oziroma občina – javnim zavodom, javnim podjetjem, agencijam (Štrekelj, 2006, str. 39). Ker je za namen naloge poznavanje pojmov v zvezi s sredstvi v upravljanju pomembno, smo opredelitve pojmov citirali iz Slovenskih računovodskih standardov 2001.

ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki jih organizacija dobi v uporabo in upravljanje.

Za vrednost sredstev, danih v upravljanje, izkazuje lastnik dolgoročno terjatev do prejemnika teh sredstev v njihovi čisti vrednosti.

Organizacija izkazuje osnovna sredstva in/ali denarna sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, ki jih dobiva od donatorjev, med obveznostmi do virov sredstev kot dolgoročno rezervacijo, v breme katere pokriva stroške amortizacije tako pridobljenih sredstev oziroma stroške, za pokrivanje katerih denarna sredstva dobiva.

Po SRS 36 je ustanovitveni vložek znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Sredstva, ki jih za ustanovitev in začetek dela nepridobitne organizacije mora zagotoviti ustanovitelj, nimajo značaja ustanovitvenega kapitala, kot se zahteva pri ustanovitvi gospodarske družbe, temveč so namenjena pokritju izbranih stroškov, zagotovitvi pogojev za delo (prostori, oprema) ali kot namensko premoženje, lahko pa so sredstva dana tudi v obliki posojila (Štrekelj, 2003, str. 270).

Ekonomska kategorija »kapital« se pri poslovanju nepridobitnih organizacij ne pojavlja; na videz ji je podobna kategorija »ustanovitveni vložek«, pri čemer pa ta ne predstavlja lastniškega razmerja, temveč je to obveznost do virov sredstev, ki se nanaša na namensko premoženje in se zato pojavlja le pri ustanovah (Štrekelj, 2003, str. 270).

Podatki o osnovnih sredstvih (nabavna vrednost in popravek nabavne vrednosti), ki jih je nepridobitna organizacija prejela od države ali občine za opravljanje dejavnosti javne službe, se vodijo med osnovnimi sredstvi, protipostavka pa je obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje (Štrekelj, 2003, str. 271).

Izkazovanje sredstev v upravljanju je predvsem posledica dejstva, da javni zavodi nimajo svojega kapitala. Ustanovitelj, ki je oseba javnega prava (praviloma država ali občina), javnemu zavodu za poslovanje zagotovi sredstva na način, da mu jih da v upravljanje. Ker gre za relativno nov pojem, ki ga je uvedel Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91), je na področju sredstev v upravljanju še veliko dilem.

Ustanovitelji javnih zavodov zelo redko s pogodbo uredijo, katera sredstva in v kakšni vrednosti so dana zavodu in na kakšen način – ali v upravljanje ali v brezplačni najem. Kjer ni

pogodb, ostajajo dileme, kdo vodi sredstva v svojih bilancah (javni zavod ali ustanovitelj), kdo jih zavaruje, kdo jih vzdržuje.

Problemi v izkazovanju sredstev v upravljanju so še večji, če je ustanovitelj javnega zavoda več. Dileme se odpirajo, kdo je lastnik, na primer opreme, ki se kupuje iz sredstev tržne dejavnosti.

Zelo neurejeno je vpisovanje nepremičnin, v katerih poslujejo javni zavodi v zemljiško knjigo – v zemljiški knjigi so pogosto kot lastniki vpisani javni zavodi, čeprav le-ti po Zakonu o zavodih ne morejo biti lastniki premoženja.

4. 2. 2. 2 Predlogi za izboljšave

Glede odgovornosti zavoda za njegove obveznosti je v Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) le določba, da zanje odgovarja s sredstvi, s katerimi lahko razpolaga. Katera so ta sredstva, pa je seveda odvisno od ustanovitelja oziroma določb akta o ustanovitvi, ki mora vsebovati tudi določbe o pravicah, obveznostih in odgovornosti zavoda v pravnem prometu.

V posameznih ustanovitvenih aktih najdemo določbe, ki opredeljujejo, da zavod upravlja s sredstvi, ki mu jih je zagotovil ustanovitelj, pri čemer je praviloma določena omejitev, da zavod ne more odtujiti nepremičnega premoženja ali le-to obremeniti s stvarnimi ali drugimi bremenmi brez soglasja ustanovitelja, medtem ko omejitev glede premičnega premoženja praviloma ni določena (Štrekelj, 1998, str. 342).

Po Kamnarjevi (1999a, str. 173–176) je prvo vprašanje, na katerega je potrebno odgovoriti, vprašanje javne lastnine, in sicer je pomembno, ali se šteje med javna sredstva celotno premoženje zavoda ne glede na njegovo lastniško sestavo ali samo tisti del njegovega premoženja, ki se šteje za državno premoženje. Iz Zakona o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je mogoče razbrati, da ima značaj javne lastnine samo premoženje, ki je namenjeno opravljanju javne službe in je hkrati enako tudi državni lastnini. Če pa upoštevamo, da javni zavod celotno svojo dejavnost opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo, bi bilo smiselno celotno premoženje javnega zavoda razumeti kot javno dobro ne glede na to, ali je ta lastnina državna, zasebna ali korporacijska. Od te opredelitve bo odvisno, ali se bo javno-pravni režim razpolaganja s premoženjem nanašal na celotno premoženje zavoda ali na njegov del. V vsakem primeru pa je nujno jasno določiti pooblastila javnemu zavodu glede razpolaganja in upravljanja s premičnim in nepremičnim premoženjem.

Kamnarjeva (1999a, str. 173–176) odpira v zvezi z javno lastnino še eno vprašanje, in sicer vprašanje državne in zasebne lastnine. Odgovor bo odvisen od tega, kakšne zavode želimo. Če pristanemo na to, da javni zavod opravlja tudi tržno dejavnost, kjer veljajo zakonitosti trga, potem mora v prihodnjih javnih zavodih prevladovati »mešana« oblika lastnine: državna,

zasebna in »zavodska« lastnina. Pri tem je zasebna lastnina lahko vložek kateregakoli zasebnega subjekta, kot že zdaj predvideva Zakon o zavodih. Pod zavodsko lastnino pa razumemo lastnino samega zavoda oziroma zaposlenih v zavodu, ki bo imela lahko značilnost korporativne ali pa kooperativne lastnine. Če bodo zavodi uporabljali državno premoženje za opravljanje tržne dejavnosti, bodo morali plačati državi nadomestilo, saj bo le na tak način mogoče zagotoviti enak položaj pravega zasebnega proizvajalca in javnega zavoda na trgu.

Bohinc pa kot pomembnost sprejema novega zakona o zavodih navaja premoženjsko preoblikovanje javnih zavodov in opredelitev premoženja zasebnih zavodov. Sedanji koncept neposredne državne lastnine, ob samostojni pravni osebnosti javnih zavodov, ne omogoča učinkovitega decentraliziranega upravljanja s premoženjem. Prehod državne lastnine v last javnih zavodov zasleduje ravno ta cilj, to je povečanje racionalnosti in učinkovitosti pri uporabi sredstev, potrebnih za izvajanje javne službe. Pri prehodu tega premoženja ne gre za privatizacijo, saj premoženje zavoda ne postane privatna, temveč ostane javna lastnina, pri čemer je pri tem konceptu bolj opredeljena odgovornost za upravljanje s premoženjem, kot je pri konceptu neposredne državne lastnine. S tem se povečuje tudi poslovodna avtonomija direktorja oziroma uprave javnega zavoda (Bohinc, 2007, str. 18).

Zavodom, ki svoje storitve prodajajo na trgu, je treba prenesti v last premoženje, ki je potrebno za opravljanje dejavnosti (ga v njih vložiti); s tem se na organe teh zavodov prenese tudi odgovornost za gospodarjenje s premoženjem. To vključuje samostojno vodenje postopkov javnega naročanja in tudi siceršnjo odgovornost za vzdrževanje premoženja, investicije in razvoj (Bohinc, 2007, str. 23).

Z ustreznimi dopolnitvami predpisov bi bilo torej potrebno jasneje opredeliti način ureditve medsebojnih pravic in obveznosti med ustanoviteljem in zavodom glede upravljanja s sredstvi, ki jih zavod uporablja za opravljanje svoje dejavnosti. Prenos sredstev v upravljanje javnim zavodom bi moral biti urejen s pogodbo, ki bi opredeljevala bistvene obveznosti in razmerja obeh pogodbenih strank – ustanovitelja in javnega zavoda.

Odnose med ustanoviteljem in javnim zavodom bi morali urediti s pogodbami, ki bi morale določati vsebino in obseg javne službe ali druge dejavnosti v javnem interesu, pogoje financiranja, pričakovane cilje in rezultate ter kriterije in merila za ocenjevanje uspeha oziroma neuspeha.

4. 2. 3 Obračunavanje amortizacije

4. 2. 3. 1 Predstavitev problematike

Amortiziranje je po Slovenskih računovodskih standardih (Slovenski računovodskih standardi 2006, 2006) razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. Amortizacija pa je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek.

Amortizirljiva sredstva so po Slovenskih računovodskih standardih (Slovenski računovodskih standardi 2006, 2006) sredstva, ki:

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- b) imajo omejeno dobo koristnosti ter
- c) so namenjena uporabi pri proizvodjanju ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev urejajo pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta predvsem tile predpisi (Zupančič, 2007, str. 164):

- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99),
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) in
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02).

Podjetja lahko po SRS 13, ob nekaterih predpostavkah, sama določajo stopnje amortizacije. Javni zavodi pa obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). Stopnje so za vse proračunske uporabnike enake. Navedeni pravilnik natančno določa predmet obračunavanja amortizacije, amortizacijsko osnovo in tudi najvišje dovoljene amortizacijske stopnje. Navedeno torej omejuje organizacijo tako, da nima neomejenih možnosti pri oblikovanju stroškov amortizacije.

Pri tem naj navedem, da je po Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) redni odpis oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu. Izredni odpis pa se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev. Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Zavodi obračunavajo amortizacijo za vsa sredstva ne glede na to, ali so

bila kupljena iz lastnega denarja (sredstev lastne dejavnosti), pridobljena brezplačno od ustanovitelja in drugih ali pa so mu bila dana v upravljanje (sredstva v lasti ustanovitelja).

Obračunana amortizacija in njena poraba se izkazuje posebej za:

- osnovna sredstva v upravljanju,
- osnovna sredstva, pridobljena z donacijami,
- druga osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in
- druga osnovna sredstva za opravljanje tržne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije, ki odpade na posamezno dejavnost.

V primeru, da ustanovitelj za tisti del sredstev, ki so v upravljanju, ne zagotovi sredstev za pokrivanje amortizacije in, če zaradi omejitev, stroškov ni mogoče vkalkulirati v ceno storitve, se ta del stroškov nadomesti v breme obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Takšne primere mora organizacija prikazati v pojasnilih k računovodskim izkazom. Za ostali del sredstev v lasti zavoda, ki so namenjena pridobitni dejavnosti, pa mora stroške za pokritje amortizacije pokriti iz doseženih prihodkov dejavnosti (Čižman, 2005, str. 119).

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, kamor spadajo tudi javni zavodi, torej pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Z drugimi besedami: če določeni uporabnik zagotavlja sredstva za pokrivanje stroškov amortizacije iz prihodkov (strošek amortizacije je všteti v ceno storitve ali blaga) se obračunana amortizacija izkazuje na ustreznih kontih. V kolikor pa temu ni tako, se za obračunano amortizacijo zmanjšajo obveznosti do virov sredstev. Če je na primer znesek za pokrivanje stroškov amortizacije 400 EUR in znesek stroškov amortizacije določenega leta 300 EUR, se 100 EUR knjiži v breme ustreznega konta prihodkov in v dobro ustreznega konta v skupini dolgoročno odloženih prihodkov.

Sredstva, prejeta od financerja za pokrivanje stroškov amortizacije, se izkazujejo kot prihodek. Stroški amortizacije se v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Če se stroški amortizacije pokrijejo v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje ali dolgoročnih rezervacij, oblikovanih ob prejemu donacij v obliki osnovnih sredstev ali denarnih sredstev, namenjenih pridobitvi osnovnega sredstva, se v poslovnih knjigah sicer izkažejo, toda ker se pokrijejo v breme ustrezne obveznosti do vira sredstev, se v izkazu prihodkov in odhodkov ne prikažejo (Zupančič, Čižman, 2007, str. 35).

Obračunane stroške amortizacije pokriva določeni uporabnik enotnega kontnega načrta praviloma v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Zneski stroškov amortizacije, ki jih izkazuje v izkazih, so pokriti deloma z namenskimi sredstvi za pokrivanje stroškov amortizacije, ki jih je prejel od financerja, deloma pa s prihodki, doseženimi s prodajo blaga in storitev na trgu – strošek amortizacije je vračunan v prodajno ceno blaga oziroma storitev (Čižman, 2007a, str. 64).

4. 2. 3. 2 Predlogi za izboljšave

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). Pri določanju amortizacijske dobe tako dejansko stanje dostikrat nima nobene realne povezave s stopnjo, določeno po tem pravilniku, saj bi se oprema dejansko večkrat lahko amortizirala mnogo dlje in bi bil tudi poslovni rezultat mnogo bolj realen. Tako pa je v prvih nekaj letih poslovni rezultat preobremenjen s stroški amortizacije.

Poleg tega se stroški amortizacije v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Presežna amortizacija pa zmanjšuje vrednost sredstev v upravljanju, kar pomembno vpliva na rezultat poslovanja.

Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev bi lahko opredeljeval opremo ločeno za dejavnosti javnega sektorja, ki veliko investirajo v opremo in amortizacija zanje predstavlja velik strošek. Na primer ločeno za opremo v zdravstvu, ločeno za raziskovalno dejavnost, ...

Po Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) so uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni podati računovodske informacije, ki razkrivajo podatke v računovodskih izkazih in pojasnilih k izkazom. V računovodskih informacijah naj bi se razkrivali tudi podatki o pomembnejših opredmetenih sredstvih in neopredmetenih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti.

To razkritje se nanaša na vse pravne osebe javnega prava ter zajema podatke o opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstvih, ki so glede na dobo koristnosti že odpisana, pa se še vedno uporabljajo. Vzroki za uporabo so lahko različni; sredstva se še vedno delno ali popolnoma usposobljena za uporabo, saj nova sredstva še niso bila nabavljena (Janc, 2005, str. 12).

Pri tem se pri javnih zavodih dostikrat pojavi, da so amortizacijske stopnje popolnoma nerealno določene glede na dobo koristnosti posameznega osnovnega sredstva. Le-ta je v posameznih primerih prekratka, v drugih pa predolga. V primeru, da je amortizacijska stopnja

določena npr. za laboratorijsko opremo kot 20 % letno, opremo pa lahko uporabljamo 10 let, je obremenitev poslovnega rezultata 10 let nepravilna, saj je prvih 5 let poslovni rezultat preobremenjen z amortizacijo, drugih 5 let pa se za to opremo sploh ne izkazuje amortizacije.

Glede evidentiranja stroška amortizacije pa bi bil rezultat poslovanja pravilno izkazan le v primeru, da so v njem v celoti izkazani vsi stroški poslovanja poslovnega leta – tudi stroški amortizacije.

4. 2. 4 Delitev javna služba – trg

4. 2. 4. 1 Predstavitev problematike

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) zahteva, da pravne osebe javnega prava dosledno ločeno izkazujejo prihodke, odhodke in izid poslovanja v zvezi z opravljanjem dejavnosti javne službe in prihodke, odhodke in izid poslovanja, ki se nanašajo na prodajo blaga in storitev na trgu.

Ena pomembnejših določb Zakona o računovodstvu se nanaša na poslovne knjige in poročila, ki morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida:

- s sredstvi javnih financ,
- z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe,
- s sredstvi pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Javni zavod namreč opravlja tri vrste dejavnosti (Kavčič, 2001, str. 153):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna (obseg, ceno in vsebino določi država),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu (vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg ali pa tudi ne, vendar cene določi zavod sam),
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo (vsebino, obseg in ceno določi zavod sam).

Pri tem ni dileme, da spada dejavnost prve alineje med javno službo, dejavnost tretje alineje pa v tržno dejavnost. Vprašanje pa je, kam sodi dejavnost druge alineje.

Določba Zakona o računovodstvu, da se morajo ločeno spremljati prikazi izida javne službe in tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve posameznih virov sredstev. Glede na zahteve Zakona o računovodstvu in Slovenskih računovodskih standardov mora javni zavod imeti izdelan način in sodila za razporejanje stroškov in ločeno spremljanje odhodkov in prihodkov po dejavnostih.

Pri delitvi prihodkov in odhodkov zavoda med obe dejavnosti je poleg sodila delitve zelo pomembna njegova dosledna uporaba. Slednje je pomembno iz naslednjih vidikov:

- dosledno delitev prihodkov, odhodkov in rezultatov poslovanja zahteva Zakon o računovodstvu,
- delitev je pomembna z vidika davka od dohodka pravnih oseb, ki obdavčuje izid tržne dejavnosti javnih zavodov,
- delitev je pomembna, ker se lahko zaposlenim kot del plače za delovno uspešnost izplača del presežka prihodkov, ustvarjenega na trgu,
- delitev je pomembna tudi zato, ker sta obseg in izid tržne dejavnosti pomembna kriterija za odločanje o delovni uspešnosti direktorja.

Pri opredeljevanju dejavnosti zavoda je potrebno upoštevati (Kavčič, 2005a):

- določenost javne službe v nacionalnih programih za posamezno področje,
- določbe ustanoviteljskega akta in obseg pooblastila pri opravljanju javne službe,
- obseg in vsebino dejavnosti in kadrovske zmogljivosti,
- način in vsebino verifikacije javne službe,
- status plačnika proizvodov in storitev,
- omejenost oziroma dosegljivost proizvodov in storitev.

Glede delitve prihodkov od poslovanja na javno službo in tržno dejavnost naj ne bi bilo večjih težav. Po Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) se kot javne službe opravljajo z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta na podlagi zakona določene dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavljanja v javnem interesu republika, občina ali mesto. Torej je dejavnost javne službe tista, ki je kot taka določena z zakonom ali odlokom na podlagi zakona. Z zakoni in odloki so mišljeni tisti predpisi, ki urejajo posamezne dejavnosti (na primer zakon o zdravstvu, zakon o visokem šolstvu, ...).

Delitev dejavnosti na javno službo in tržno dejavnost je izrednega pomena, saj država za javno službo določa obseg, ceno in kakovost storitev, odloča o presežku prihodkov nad odhodki, poleg tega pa imajo zaposleni pravico do stimulacij le ob poprejšnjem dovoljenju države (Kavčič, 2005a).

Za ločevanje tržne dejavnosti od javne službe, smatramo kot tržno dejavnost le tisto, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič, 2001, str. 154):

1. o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti,
2. sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
3. izvaja jo, če je povpraševanje po tej dejavnosti,
4. odvisno od povpraševanja prilagaja vsebino in obseg dejavnosti,
5. izvaja trženjske aktivnosti, zato, da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določeni ceni,

6. določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in pa prinaša tudi dobiček (njegova velikost je odvisna od politike zavoda do takšne dejavnosti),
7. takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

Opredelitev tržne dejavnosti poraja dileme, namreč kaj umestiti pod tržno dejavnost. Prevladujoče mnenje je, da se v okvir tržne dejavnosti uvršča le nejavne dejavnosti. Sredstva javnih financ so namreč tista, ki jih zavod pridobi na podlagi pogodbe z ustanoviteljem ali sofinancerjem za izvajanje nalog, zaradi katerega je zavod ustanovljen. Za sredstva javnih financ torej ustanovitelj določi ceno, vsebino in obseg storitev.

Ena najpomembnejših določb SRS 36 se nanaša na stroške. Delitev splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov na posamezne dejavnosti se opravi na osnovi primerne sodila, ki ga izbere organizacija sama. Če ni primernejšega sodila, lahko deleže dejavnosti ugotovi na osnovi višine prihodkov posamezne dejavnosti. Vendar pa prihodki niso zanesljiva osnova za razporejanje splošnih stroškov, saj vedno ne odražajo pravega razmerja med njimi. Neka dejavnost je lahko na prihodkovni strani podcenjena in zato na osnovi prihodkovnega kriterija razporejanja stroškov dobi manj stroškov, kot bi jih sicer, glede na kakšno drugo osnovo, morala dobiti. In obratno, neka prihodkovna zelo donosna dejavnost lahko prejme neupravičeno veliko splošnih stroškov (Čižman, 2001, str. 15–16).

Posebnosti računovodstva javnih zavodov izhajajo prav iz potrebe po specifičnem poročanju o njihovem poslovanju. Ločeno izkazovanje poslovnega izida posameznih dejavnosti je tesno povezano z ugotavljanjem stroškov (in odhodkov) po dejavnosti. Na odhodkovni strani pa so predpisi določili nekatera pravila, in sicer (Čižman, 2005a, str. 40–41, Kavčič, 2005a):

- spremljanje stroškov po dejavnostih zavoda tako, da je možno za vsako dejavnost iz evidenc in na podlagi sodil ugotoviti stroške in odhodke,
- spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, po naravnih vrstah stroškov (konti),
- spremljanje neposrednih in posrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov,
- razporejanje posrednih stroškov na dejavnosti javnega zavoda, pri čemer se lahko uporabijo metode razporejanja posrednih stroškov ali pa napotilo SRS 36 – velikost prihodka dejavnosti (če ni drugega primerne merila).

Pri pripravljanju izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je potrebno glede delitve prihodkov in odhodkov oziroma stroškov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost upoštevati naslednja opozorila (Zupančič, Čižman, 2007, str. 39):

- poslovne prihodke je potrebno razdeliti na podlagi sodila pristojnega ministrstva; če ga ni, ga moramo določiti sami,
- finančni prihodki (zamudne in pogodbene obresti, prihodki od prevrednotenja in od prodaje finančnih naložb ter drugi) sodijo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost,

- izredni prihodki, prevrednotovalni poslovni prihodki (razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost) in vse donacije sodijo v dejavnost javne službe,
- odhodke praviloma razdelimo na podlagi dejanskih podatkov, če pa takšna delitev ni možna, uporabimo primerno sodilo; če ni boljšega, je to razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki tržne dejavnosti,
- kljub temu da se v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka investicijski odhodki pojavljajo le med odhodki dejavnosti javne službe, se stroški amortizacije na podlagi sprejetega sodila razdelijo in izkažejo posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost,
- finančne odhodke (zamudne in pogodbene obresti, prevrednotovalne finančne prihodke in druge) je treba deliti na podlagi dejanskih podatkov, dokumentiranih s knjigovodskimi listinami,
- izredni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki se pri tržni dejavnosti pojavijo le izjemoma (na primer izguba pri odtujitvi osnovnih sredstev, ki se uporabljajo za tržno dejavnost, odhodki, ki se nanašajo na odškodnine, povezane z opravljanje tržne dejavnosti, in podobno).

V Zakonu o računovodstvu je opredeljeno, da mora biti spremljanje odhodkov urejeno tako, da je možno ugotoviti odhodke javne službe in odhodke tržne dejavnosti. Kaj uporabiti kot sodilo za razporejanje stroškov, je pomembno tudi zaradi tega, ker je osnova, ki jo uporabimo pri razporejanju lahko ključnega pomena pri stimuliranju zaposlenih v javnih zavodih.

Po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02) je ureditev stimuliranja zaposlenih naslednja:

- a) Vlada z uredbo določi prihodke, ki se štejejo kot sredstva, pridobljena na trgu ali iz nejavnih prihodkov za opravljanje javne službe in predpiše merila za delitev sredstev.
- b) Del plače za delovno uspešnost pripada javnemu uslužbencu, ki je pri delu v tekočem letu dosegel nadpovprečne delovne rezultate. Ta del plače lahko letno znaša največ dve osnovni mesečni plači javnega uslužbenca, pri čemer se upošteva višina osnovne plače javnega uslužbenca v mesecu decembru preteklega leta.
- c) Del plače za delovno uspešnost se javnemu uslužbencu določi na podlagi meril in kriterijev, dogovorjenih s kolektivno pogodbo za javni sektor.

4. 2. 4. 2 Predlogi za izboljšave

Določba Zakona o računovodstvu, da se mora računovodsko ločeno spremljati poslovanje javne službe in poslovanje tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Kam sodi določena dejavnost – na primer sodelovanje na projektih Evropske unije? Je to javna služba? Sodijo ti prihodki,

pridobljeni v konkurenčnem boju s številnimi drugimi evropskimi interesenti, v tržno dejavnost, ki presega javno službo, za katero je javni zavod ustanovljen na nacionalni ravni?

Država se do javnih zavodov dejansko obnaša zelo neodgovorno. Po eni strani jim pušča proste roke, da sami izberejo sodilo za razporejanje stroškov in so tako največkrat izbrana osnova za sodilo prihodki, ki pa kot rečeno, niso dobra osnova. Po drugi strani pa je država zelo toga pri določanju pravil delovanja javnih zavodov. S takšno zakonodajo država od javnih zavodov po eni strani zahteva »kup papirja«, po drugi strani pa ne zahteva potrebne kritičnosti pri računovodenju.

Storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju posameznih dejavnosti, ki sodijo med javne službe, so tako raznovrstne, da jih opredelitve javnih služb, vsebovane v predpisih, nikoli ne morejo zajeti v celoti. Tisti, ki so najbolj pristojni za pojasnjevanje, kaj sodi v javno službo, so gotovo resorna ministrstva. Resorna ministrstva bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključne za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški delijo med dejavnosti javne službe in trga po različnih politikah in ključih.

Ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi na trgu, zahteva predvsem boljše definiranje prejemkov in izdatkov za opravljanje javne službe, s tem pa tudi boljše reguliranje dejavnosti javne službe. Zato morajo država in občine okrepiti svojo regulativno funkcijo nad izvajanjem javne službe. Kot regulator javne službe morata država oziroma občina v področni zakonodaji (zakoni, podzakonski predpisi, nacionalni programi) določiti standarde in normative za (Zemljič, 2000, str. 115–116):

- izvajanje javne službe (obseg in kvaliteta, cene javnih dobrin in storitev, enak in neomejen dostop uporabnikov storitev javnih zavodov),
- pogoje financiranja (zlasti za investicije in investicijsko vzdrževanje) in
- kakovost izvajanja javne službe.

Opredeliti bi bilo potrebno tudi pravila glede razpolaganja s prihodki zavodov doseženimi na trgu. S tem bo zagotovljena tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev javnih financ na eni strani, na drugi strani pa ugotavljanje gospodarjenja s sredstvi, ki jih zavodi pridobivajo iz neproračunskih virov. Ker so javni zavodi na svojih področjih bolj ali manj »monopolisti«, cen svojih storitev ne morejo preverjati na trgu.

Potrebno je tudi povedati, da na področju javne službe in tržne dejavnosti ni jasno določene strategije in ločevanja med delovanjem javnih zavodov na trgu in delovanjem tipičnih

gospodarskih subjektov, ki so vsebinsko v posameznih sestavinah javne službe. Javni zavod je pogosto dvoživka, ki nastopa, v pravnem pomenu in pri izvajanju svoje dejavnosti, kot podaljšanja roka države z ene strani in z druge strani kot tipični tržni subjekt (Ivanjko, 2001, str. 128).

Potrebno je izpeljati statusno (pravno-organizacijsko) razmejitev med zavodi, ki prodajajo svoje storitve na konkurenčnem trgu in zavodi, ki so financirani iz proračunov. To pomeni preoblikovanje sedanjih javnih zavodov, ki opravljajo tako imenovane javne službe v samostojne zavode, ki pridobijo pravico izvajati javne službe. Ostali zavodi pa se preoblikujejo v državne zavode. Preoblikovanje v samostojne zavode ne pomeni privatizacije, temveč le spremembo pravno-organizacijske oblike, oziroma spremembo načina izvajanja javnih služb (Bohinc, 2007, str. 23). Državni zavodi se ravna po pravilih, ki veljajo za državno upravo; za njih velja javnopravni režim, saj so osebe javnega prava. Povsem drugače pa naj samostojni zavodi ne bi imeli statusa oseb javnega prava, čeprav so lahko v povsem javni lasti (države ali lokalnih skupnosti ali drugih oseb javnega prava); če izvajajo javno službo, jim mora ustanovitelj podeliti koncesijo (Bohinc, 2007, str. 25).

4. 2. 4. 3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po vrstah dejavnosti

Izkaz poslovnega izida povzema prihodke in odhodke organizacije za eno časovno obdobje; ponavadi gre za eno leto. Izkaz poslovnega izida je »tekoče« poročilo, saj zajema tok prihodkov in tok odhodkov za celo leto (Porter, Norton, 1999, str. 12).

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti je priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (izkazu poslovnega izida). V izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti se ločeno prikažejo prihodki in odhodki za izvajanje javne službe ter prihodki in odhodki od prodaje blaga na trgu, razčlenjeni po vrstah prihodkov in odhodkov. Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je po vsebini enak izkazu prihodkov in odhodkov. Razlikuje se le v tem, da so v njem podatki po vrstah prihodkov, odhodkov oziroma stroškov, razdeljeni na podatke za dejavnost javne službe in podatke za tržno dejavnost.

Računovodstvo javnega zavoda mora biti organizirano tako, da poslovne knjige in računovodska poročila jasno izkazujejo poslovanje s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter poslovanje s sredstvi, dobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu. To je osnova za ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev (Čadež, 2003, str. 20). Javni zavodi morajo torej za zadostitev zakonodaji voditi poslovanje ločeno za javno službo in ločeno za tržno dejavnost. Prevečkrat pa je ločeno vodenje poslovanja namenjeno dejansko zgolj zadostitvi zakonodaje.

Problem umestitve javne službe in tržne dejavnosti ter uporabo sodil za delitev splošnih stroškov smo že obravnavali. Vendar pa se pri razporejanju splošnih stroškov na dejavnosti postavlja še eno vprašanje: pravilnost razporejanja stroškov zaradi namena zagotavljanja čim večjega dobička na tržni dejavnosti.

Dejavniki, ki jih pri politiki razporejanja stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe upošteva javni zavod, so (Zver, 2003, str. 24–25):

- *Možnost pokrivanja stroškov*; javni zavodi velikokrat prevalijo del stroškov, ki bi jih morala pokriti tržna dejavnost, na dejavnost javne službe, za katero dobijo denar iz proračuna. Del stroškov za izvajanje tržne dejavnosti torej pokrijejo tudi iz javnih virov, kar povzroča neučinkovitost in neracionalnost izvajanja javne službe ter boljši položaj javnega zavoda na trgu, ker le ta tako lahko ponudi storitve po nižji ceni.
- *Umestitev tržne dejavnosti kot dopolnilno dejavnost zavoda*; dopolnilna dejavnost zavoda je uvedena z namenom, da se izkoristijo še dodatne proste zmogljivosti, ki jih ima javni zavod, zato da bi s tem pokrili fiksne stroške, ki naj bi jih sicer pokrila redna dejavnost.
- *Interes zaposlenih, da povečujejo plače z izpolnjevanjem pogojev za povečano delovno uspešnost*. Presežki prihodkov ustvarjenih s tržno dejavnostjo se razdelijo zaposlenim kot dodatek k plači za delovno uspešnost. Problem je v tem, da javni zavodi zaradi tega vedno bolj težijo k presežku iz naslova izvajanja tržne dejavnosti in to tudi na račun dejavnosti javne službe. Uporaba presežka prihodkov iz tržne dejavnosti za izplačilo dodatne delovne uspešnosti spodbuja javne zavode, da se uveljavijo pri izvajanju tržne dejavnosti namesto v dejavnosti javne službe, za katero so ustanovljeni.

Prevalitev stroškov tržne dejavnosti na dejavnost javne službe je lahko eden od razlogov, da je neka dejavnost lahko bolj dobičkovna kot druga. V komercialnih podjetjih zaposleni zaradi tega nimajo ne več ne manj pravic, saj z boljšim izidom pri nekaterih dejavnostih kompenzirajo slabšega pri drugih. V javnih zavodih pa naj bi tržna dejavnost prinašala večje ugodnosti, če je le-ta uspešna. Iz tega izhaja, da arbitrarna presoja o tem, katere dejavnosti so tržne in katere javne, sili zavode, da jih opredeljujejo tako, kot jim najbolj ustreza (Kavčič, 2007, str. 86).

Vendar pa je prevalitev stroškov tržne dejavnosti na dejavnost javne službe dostikrat posledica slabega načrtovanja tržne dejavnosti. Pri načrtovanju tržne dejavnosti se poraja problem postavljanja cen storitev. Le-te namreč dostikrat niso določene na podlagi kalkulacije, ampak na podlagi »cene, ki jo trg prenese«. Zato prihaja pri delitvi stroškov do prevalitve stroškov na dejavnost javne službe.

4. 2. 4. 4 Priprava izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti

V tabeli 4 prikazujem izkaz prihodkov in odhodkov Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005¹⁹.

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT

NAZIV PODSKUPINE KONTOV	ZNESEK v TSIT	
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	1.974.758	544.793
B) FINANČNI PRIHODKI	11.556	17.171
C) IZREDNI PRIHODKI	29.080	10.011
Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	889	415
D) CELOTNI PRIHODKI (A + B + C + Č)	2.016.283	572.390
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	496.823	137.656
F) STROŠKI DELA	1.246.560	266.181
G) AMORTIZACIJA	208.529	41.445
H) REZERVACIJE	0	82.987
I) DAVEK OD DOBIČKA	0	354
J) OSTALI DRUGI STROŠKI	9.690	7.242
K) FINANČNI ODHODKI	737	2.348
L) IZREDNI ODHODKI	135	31
M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.674	381
N) CELOTNI ODHODKI (E + F + G + H + I + J + K + L + M)	1.964.148	463.936
O) PRESEŽEK PRIHODKOV (D - N)	52.135	108.454
P) PRESEŽEK ODHODKOV (N - D)	0	0
Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

Na Kemijskem inštitut se po ključu deli strošek amortizacije. Zato sem se tudi odločila, da bom simulacije prikazala na primeru stroška amortizacije. Dejanska delitev amortizacije je

- ¹⁹ Izkaz prihodkov in odhodkov Kemijskega inštituta po dejavnostih je za leto 2005, saj za leto 2006 Upravni odbor še ni sprejel Zaključnega računa.

bila narejena na podlagi ocen vodij posameznih organizacijskih enot. Predstavljeni izkaz je torej zbir 17 organizacijskih enot Kemijskega inštituta.

V nadaljevanju bom prikazala še nekaj simulacij delitve stroškov amortizacije. Podlage za delitev stroškov amortizacije sem izbrali na podlagi tistih rešitev o katerih smo pri sami delitvi stroškov amortizacije največkrat razmišljali. V tabeli 5 tako prikazujem delitev stroškov amortizacije na podlagi prihodkov (razmerje med prihodki javne službe in tržne dejavnosti), v tabeli 6 delitev amortizacije na podlagi števila zaposlenih (število zaposlenih, ki je opravljalo javno službo in število zaposlenih, ki je opravljalo tržno dejavnost), v tabeli 7 pa delitev amortizacije na podlagi odhodkov (iz celotnih odhodkov smo odšteli stroške amortizacije in izračunali razmerje odhodkov javne dejavnosti naproti tržni dejavnosti).

Tabela 5: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi prihodkov)

NAZIV PODSKUPINE KONTOV	ZNESEK v TSIT	
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	1.974.758	544.793
B) FINANČNI PRIHODKI	11.556	17.171
C) IZREDNI PRIHODKI	29.080	10.011
Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	889	415
D) CELOTNI PRIHODKI (A + B + C + Č)	2.016.283	572.390
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	496.823	137.656
F) STROŠKI DELA	1.246.560	266.181
G) AMORTIZACIJA	195.923	54.051
H) REZERVACIJE	0	8.298
I) DAVEK OD DOBIČKA	0	354
J) OSTALI DRUGI STROŠKI	9.690	7.242
K) FINANČNI ODHODKI	737	2.348
L) IZREDNI ODHODKI	135	31
M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.674	381
N) CELOTNI ODHODKI (E + F + G + H + I + J + K + L + M)	1.951.542	476.542
O) PRESEŽEK PRIHODKOV (D - N)	64.741	95.848
P) PRESEŽEK ODHODKOV (N - D)	0	0
Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006, Lasten izračun.

Razmerje med prihodki poslovanja za izvajanje javne službe in za izvajanje tržne dejavnosti je 78 : 22.

V kolikor primerjamo tabeli 4 in 5, vidimo, da je presežek prihodkov nad odhodki pri simulirani delitvi amortizacije na podlagi prihodkov, zmanjšal na trgu in povečal na javni službi, iz česar bi lahko sklepali, da smo pri dejanski delitvi amortizacije javno službo preveč obremenili s stroški amortizacije.

Tabela 6: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi števila zaposlenih)

NAZIV PODSKUPINE KONTOV	ZNESEK v TSIT	
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	1.974.758	544.793
B) FINANČNI PRIHODKI	11.556	17.171
C) IZREDNI PRIHODKI	29.080	10.011
Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	889	415
D) CELOTNI PRIHODKI (A + B + C + Č)	2.016.283	572.390
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	496.823	137.656
F) STROŠKI DELA	1.246.560	266.181
G) AMORTIZACIJA	212.478	37.496
H) REZERVACIJE	0	8.298
I) DAVEK OD DOBIČKA	0	354
J) OSTALI DRUGI STROŠKI	9.690	7.242
K) FINANČNI ODHODKI	737	2.348
L) IZREDNI ODHODKI	135	31
M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.674	381
N) CELOTNI ODHODKI (E + F + G + H + I + J + K + L + M)	1.968.097	459.987
O) PRESEŽEK PRIHODKOV (D - N)	48.186	112.403
P) PRESEŽEK ODHODKOV (N - D)	0	0
Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006, Lasten izračun.

Pri simulaciji sem upoštevala, da zaposleni opravljajo samo eno dejavnost. Predvidela sem, da 85 % zaposlenih (to je 193 zaposlenih) opravlja dejavnost javne službe, 15 % zaposlenih (to je 34 zaposlenih) pa tržno dejavnost.

V kolikor primerjamo tabeli 4 in 6, vidimo, da je presežek prihodkov nad odhodki pri simulirani delitvi amortizacije na podlagi števila zaposlenih, ki opravlja posamezno dejavnost, povečal na trgu in zmanjšal na javni službi, iz česar bi lahko sklepali, da smo pri dejanski delitvi amortizacije javno službo premalo obremenili s stroški amortizacije.

Tabela 7: Simulacija izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta po vrstah dejavnosti za leto 2005 v tisoč SIT (delitev amortizacije na podlagi odhodkov)

NAZIV PODSKUPINE KONTOV	ZNESEK v TSIT	
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	1.974.758	544.793
B) FINANČNI PRIHODKI	11.556	17.171
C) IZREDNI PRIHODKI	29.080	10.011
Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	889	415
D) CELOTNI PRIHODKI (A + B + C + Č)	2.016.283	572.390
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	496.823	137.656
F) STROŠKI DELA	1.246.560	266.181
G) AMORTIZACIJA	201.486	48.488
H) REZERVACIJE	0	8.298
I) DAVEK OD DOBIČKA	0	354
J) OSTALI DRUGI STROŠKI	9.690	7.242
K) FINANČNI ODHODKI	737	2.348
L) IZREDNI ODHODKI	135	31
M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.674	381
N) CELOTNI ODHODKI (E + F + G + H + I + J + K + L + M)	1.957.105	470.979
O) PRESEŽEK PRIHODKOV (D - N)	59.178	101.411
P) PRESEŽEK ODHODKOV (N - D)	0	0
Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006, Lasten izračun.

Pri simulaciji delitve amortizacije na podlagi odhodkov sem iz celotnih odhodkov odštela strošek amortizacije. Celotni odhodki za javno službo tako znašajo 1.755.619 TSIT, za tržno

dejavnost pa 422.491 TSIT. Razmerje celotnih odhodkov med javno službo in tržno dejavnostjo je tako 81 % : 19 %.

V kolikor primerjamo tabeli 4 in 7, vidimo, da je presežek prihodkov nad odhodki pri simulirani delitvi amortizacije na podlagi odhodkov, povečal na trgu in zmanjšal na javni službi, iz česar bi lahko sklepali, da smo pri dejanski delitvi amortizacije javno službo premalo obremenili s stroški amortizacije.

Iz povedanega sledi, da morajo organizacije za koristno uporabo izkaza poslovnega izkaza po dejavnostih (Kavčič, 2007, str. 87–88):

- Izoblikovati kriterije, po katerih bodo celotno dejavnost razdelili na posamezne vrste dejavnosti. To bi morali opraviti, ne glede na to, ali zakonodaja zahteva ali ne. Nobena organizacija, ki ne ve, kje je in kam gre, ne more biti uspešna in ne more sprejemati najučinkovitejših odločitev. Med pogoji za ustrezno odločanje je zagotovo tudi poznavanje uspešnosti posameznih dejavnosti. Zato bi morale organizacije pripraviti izkaz poslovnega izida ne le za javno in tržno dejavnost, temveč za vse dejavnosti, ki jih opravljajo. Kot poslovni izid pa bi moral biti opredeljen razširjen poslovni izid, to je prispevek za kritje.
- Ločiti stroške na stalni in spremenljivi del. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode: povezovanje stroškov s sestavinami dejavnosti (aktivnosti), metoda najvišje in najnižje vrednosti, razpon poslovanja, različne matematične metode itn. Le na ta način je namreč mogoče ugotoviti, koliko jih neka dejavnost resnično stane in koliko morajo v ta namen dobiti sredstev iz proračuna oziroma kakšna mora biti prodajna cena, če uporabo storitev posameznih dejavnosti financirajo neposredni uporabniki.
- Izvesti delitev spremenljivih stroškov po dejavnostih. Stroške po dejavnostih ugotavljamo iz dveh razlogov:
 - o Da vemo, koliko nas neka dejavnost stane. V tem primeru ugotavljamo za posamezen poslovni učinek samo tiste stroške, ki so neposredno ali posredno povezani z njim. Nanj razporejamo le odločujoče stroške. Ponavadi so to spremenljivi stroški, stalni pa le, če so s proizvodnjo teh proizvodov ali storitev povezani tudi stroški zmogljivosti. To velja takrat, kadar ima organizacija nekaj temeljnih in nekaj dodatnih dejavnosti. Če je tržna dejavnost temeljna dejavnost, ki se ne pokriva iz proračuna, sta tržna dejavnost in javna služba enakovredni dejavnosti ter ju je treba tako upoštevati tudi pri pokrivanju splošnih stalnih stroškov zavoda. Če pa je tržna dejavnost mogoča zaradi prostih kapacitet, je to dodatna dejavnost in mora pokrivati najmanj dodatne stroške.
 - o Da ugotovimo, kakšni morajo biti prihodki posameznih dejavnosti, da z njimi lahko pokrijemo vse stroške, to je tiste, ki nastajajo zaradi dejavnosti, ki jih imamo na vseh ravneh delovanja zavoda. Pri tem pa ni pomembno, ali dobimo v ta namen sredstva iz proračuna ali s prodajo proizvodov ali storitev na trgu.

Poslovodstvo zavoda, ki želi sprejemati ustrezne poslovne odločitve, mora torej razpolagati z informacijami, koliko ga neka dejavnost stane ter kakšna je razlika med prihodki in odhodki. To je pomembno tudi zato, ker je izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti podlaga za pripravo davčnega izkaza v smislu, da zavezanec plača davek od dohodka iz opravljanja pridobitne (tržne) dejavnosti (Kavčič, 2007, str. 88).

Dejansko se pri ugotavljanju poslovnega izida po dejavnosti srečujemo z dvema nasprotnima si stranema, državo in javnim zavodom.

Država si želi, da bi javni zavod posloval na način, ki bi izkazoval prihodke in stroške po dejavnostih čim bolj realno. Pri tem pa zopet obstaja dilema. V kolikor namreč organizacija pripiše več stroškov tržni dejavnosti in s tem razbremeni javno službo, se s tem zmanjša dobiček tržne dejavnosti, s tem pa posledično javni zavod plača manj davka od dohodka pravnih oseb.

Javni zavod pa ima na drugi strani podobne dileme. V kolikor deli stroške na podlagi dejanskih stroškov posamezne dejavnosti, potem je lahko tržna služba s stroški bolj obremenjena, manj je tudi dobička, ki se lahko potem delno razdeli za stimulacijo zaposlenih. Vendar pa v tem primeru javni zavod plača manj davka od dohodka.

Dileme torej obstajajo na obeh straneh in v vsakem primeru. Prav zato bi moral javni zavod delovati v smeri realnega razporejanja stroškov, predvsem z namenom, da bo dejansko lahko ocenil koliko ga neka dejavnost stane. S tem bo namreč javni zavod moral začeti dobro kalkulirati ceno storitev, ki jih prodaja na trgu. V prihodnosti je namreč pričakovati nadaljnje zmanjševanje javnih sredstev, zato bo javni zavod vedno bolj odvisen od tržne dejavnosti. Prav zato pa si ne sme dovoliti, da bi tržno dejavnost izvajal negospodarno. Hkrati pa bo morda tudi lažje določiti ceno javne službe, ki je dostikrat zamegljena.

5 Gospodarnost in uspešnost javnih zavodov

5. 1 Letno poročilo javnega zavoda s poročilom o doseženih ciljih in rezultatih

5. 1. 1 Letno poročilo javnega zavoda

Letno poročilo je dokument, ki se sestoji iz skupka poročil, pojasnil in razlag obračunskih podatkov. Pripravi se ga enkrat letno, in sicer v dveh mesecih po preteku poslovnega leta.

Vsebina letnega poročila za pravne osebe javnega prava, med katere spadajo tudi javni zavodi, je opredeljena v več zakonskih in podzakonskih predpisih (Čižman, 2003, str. 21):

- Zakonu o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99),
- Zakonu o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99),
- Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02),
- 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. 12/01)

Letno poročilo javnega zavoda, kot ga predpisuje pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, je sestavljeno iz:

- računovodskega poročila, ki obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pripadajoče preglede in pojasnila k izkazom;
- poslovnega poročila, ki vsebuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, s katerim posredni uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in rezultatih svojega poslovanja ter pri tem ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. V poslovnem poročilu javni zavod poda informacije o svojem poslovanju.

5. 1. 2 Računovodsko poročilo javnega zavoda

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k izkazom. Za njegovo pripravo je odgovoren pooblaščen računovodja oziroma oseba, ki je odgovorna za področje računovodstva (Janc, 2003, str. 10).

Računovodski izkazi so javnosti dostopni izdelki računovodstva, ki v določeni obliki načrtno in urejeno predstavljajo računovodske podatke. Računovodski izkazi morajo prikazovati resnično ter pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj.

Računovodska izkaza sta:

- bilanca stanja in
- izkaz prihodkov in odhodkov.

Pojasnila k izkazom so dopolnila, ki razlagajo, pojasnjujejo oziroma logično utemeljujejo postavke v računovodskih izkazih, pojasnjujejo podlago za pripravo računovodskih izkazov, razkrivajo informacije, ki iz računovodskih izkazov niso razvidne, in dajejo dodatne

informacije, potrebne za pošteno predstavitev poslovanja (Janc, 2003, str. 10). Med pojasnila izkazom je treba uvrstiti naslednje priloge oziroma pojasnila (Štrekelj, 2004, str. 8–9):

- prilogi k bilanci stanja:
 - o pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev,
 - o pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb.
- priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov:
 - o izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, v katerem se ločeno prikažejo prihodki in odhodki za izvajanje javne službe ter prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjeni po vrstah prihodkov in odhodkov.
- evidenčni izkazi:
 - o izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
 - o izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
 - o izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.
- pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter prilogah k njim; mednje spadajo:
 - o sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu,
 - o nameni, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in poraba dolgoročnih rezervacij po namenih,
 - o vzroki za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov; metode vrednotenja zalog gotovih proizvodov in zalog nedokončane proizvodnje,
 - o podatki o stanju neporavnanih terjatev in ukrepi za njihovo poravnavo oziroma razlogi neplačil; podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, in o vzrokih neplačila,
 - o viri sredstev, uporabljeni za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila),
 - o naložbe prostih denarnih sredstev,
 - o razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
 - o vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih zunajbilančne evidence,
 - o podatki o pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti,
 - o drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta.

5. 1. 3 Poslovno poročilo javnega zavoda

V poslovnem poročilu javni zavod, tako kot vsaka druga pravna oseba javnega prava oziroma uporabnik enotnega kontnega načrta, poda informacije o svojem poslovanju. Poslovno poročilo pripravi poslovodni organ, ki mora pridobiti informacije iz vseh služb, saj je le tako poročilo lahko vsebinsko popolno (Možic, 2002, str. 50–52).

V predpisih o letnem poročilu uporabnikov enotnega kontnega načrta ni celovitih določb glede tega, kaj vse mora poročilo vsebovati. Tudi vsi napotki, ki temeljijo na slovenskih računovodskih standardih, ki se uporabljajo za podjetja, skoraj niso uporabni, saj se poslovanje in poslovni cilji, s tem pa tudi ekonomske kategorije v gospodarstvu bistveno razlikujejo od tistih v negospodarstvu. Je pa v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna ter v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava določeno, kaj mora vsebovati del poslovnega poročila (Štrekelj, 2004, str. 9).

V pravilniku o sestavljanju letnih poročil je določeno, da vsebino poslovnega poročila, ki kaže na probleme in dosežke pri poslovanju proračunskega uporabnika, določi uporabnik sam, vsebina poslovnega poročila pa mora biti prilagojena področju, na katerem deluje uporabnik enotnega kontnega načrta. Navodilo o pripravi zaključnega računa in metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih določa, da poslovno poročilo vsebuje tudi poročilo o doseženih rezultatih posrednega uporabnika proračuna. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja je torej pomembna in obsežna sestavina poslovnega poročila (Štrekelj, 2004, str. 9).

Poslovno poročilo obsega (Čižman, 2005, str. 44–47):

1. Splošni del, ki vsebuje:

- *Predstavitev določenega uporabnika:* v predstavitvi določenega uporabnika je smiselno podati osnovne podatke iz registracije in drugih listin, ki ga opredeljujejo kot pravno osebo: njegov naziv, morebitni skrajšani naziv, naslov, matično številko, številko proračunskega uporabnika, lahko tudi davčno številko in številko podračuna pri Upravi za javna plačila, telefonsko številko, elektronski naslov in podobno.
- *Kratek opis njegovega razvoja:* v kratkem opisu razvoja omenimo, kdo ga je ustanovil, kako se je razvijal v teh letih, kakšen je njegov položaj v okolju. Poudarimo nekatere prednosti, ki jih ima glede na pridobljen položaj, morebitna priznanja in posebne uspehe in podobno.
- *Predstavitev njegovega vodstva:* v predstavitvi vodstva določenega uporabnika moramo navesti funkcije, ki jih opravljajo njegovi člani, in morebitne druge nazive, ki izhajajo iz izobrazbe.

- *Predstavitev njegovih pomembnejših organov:* pri predstavitvi pomembnejših organov določenega uporabnika, ki bodisi poslovno bodisi strokovno sodelujejo v delovanju tega uporabnika kot celote, je posebno pomembno navesti tiste organe, ki so imeli največji vpliv na izide poslovanja, predstavljene v poročilu. Tako npr. navedemo svet določenega uporabnika, upravni odbor, nadzorni svet, poslovodni odbor, senat in podobno. Drugih morebitnih organov ne omenjamo, razen če je njihova vloga bistveno vplivala na delovanje določenega uporabnika.
- *Kratek pregled njegove dejavnosti:* v kratkem pregledu dejavnosti določenega uporabnika se lahko dejavnosti naštevajo po pomembnosti, glede na medsebojno prepletanje, glede na lokacije in podobno. Pomembno je, da zajamemo v predstavitev vse tiste dejavnosti, zaradi katerih je bil določen uporabnik ustanovljen, ne glede na to, ali gre za glavne ali za pomožne dejavnosti. Pri vsaki dejavnosti na kratko opišemo, kaj so njene glavne naloge.
- *Kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na njegovo delovanje:* Kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na delovanje določenega uporabnika je potreben, ker se okolje prav v zadnjih letih hitro spreminja, uvaja se nova zakonodaja, ki zahteva prilagajanje vseh delov družbe, zaradi gospodarskih gibanj se spreminja gospodarsko okolje, to pa povzroča spremembe v fiskalnem okolju.

2. Posebni del, ki vsebuje:

- opisna poročila o izvedbi njegovih programov, dejavnosti in projektov ter
- poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

V krajših opisnih poročilih o izvedbi programov, dejavnosti in projektov določenega uporabnika se za njegove posamezne dejavnosti navede:

- kakšni cilji so bili zastavljeni pri izvajanju nalog,
- kako so bili doseženi,
- kako se doseženi cilji povezujejo v uresničitev cilja določenega uporabnika kot celote,
- kakšne nove zamisli izvirajo iz izkušenj v dosedanjem delovanju ter v povezavi s spremembami v okolju in novimi izzivi in podobno.

3. Zaključni del, ki vsebuje:

- datum sprejetja letnega poročila v ustreznem organu določenega uporabnika,
- datum in kraj nastanka letnega poročila ter
- podpis oseb, ki so odgovorne za pripravo letnega poročila.

Določeni uporabnik, ki je posredni uporabnik državnega proračuna, predloži letno poročilo Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve ter pristojnemu ministrstvu in na njegovo zahtevo ministrstvu, pristojnemu za finance.

5. 1. 4 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih je del poslovnega poročila posrednega uporabnika, v katerem ta poroča o uresničitvi ciljev, določenih v obrazložitvi svojega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in izidih svojega poslovanja ter pri tem oceni svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora v skladu z Navodilom 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. 12/01) vsebovati:

1. Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika.

Vsebina te točke je prilagojena vsakemu posameznemu uporabniku enotnega kontnega načrta glede na dejavnost, na ustanovitveni akt in na druge, tudi interne predpise, ki določajo delovno področje uporabnika (Milanovič, 2003, str. 10). Določba je smiselna, ker področje delovanja posameznih zavodov urejajo različni zakoni, zavodi pa morajo delovati skladno z veljavno zakonodajo. Navajanje podlage pa bo postalo rutina, saj bo drugače le, če se bo spremenila zakonodaja (Kavčič, 2005, str. 7).

2. Dolgoročne cilje posrednega uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja posrednega uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov.

Nacionalni programi oziroma področne strategije so navadno določeni v dokumentih, ki jih sprejme državni zbor ali občinski svet. Njihova vsebina predstavlja tudi osnovo za oblikovanje večletnega programa dela in razvoja ter oblikovanja oziroma določitev ciljev posrednega uporabnika proračuna (Milanovič, 2003, str. 11). Te obrazložitve bodo v poročilu verjetno vsako leto enake. Spremenile se bodo le, če se bo spremenil dolgoročni program dela (Kavčič, 2005, str. 7).

3. Letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela.

Letni cilji posameznega posrednega uporabnika imajo svojo osnovo v dolgoročnih ciljih oziroma dolgoročnih programih dela. Prve tri točke poročila o ciljih in rezultatih morajo biti povezane in morajo druga drugo dopolnjevati. Vse tri skupaj pa predstavljajo uvod v nadaljevanje poročila (Milanovič, 2003, str. 11).

4. Oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti.

Določba od posrednega uporabnika zahteva, da pripravi kazalce in kazalnike, primerne za merjenje uspeha pri doseganju ciljev. Znani so tudi primeri, ko kazalnike pripravijo ustrezna ministrstva in z njimi nadzirajo doseganje ciljev svojega posrednega uporabnika proračuna.

Sicer so ti opredeljeni v pravilniku o računovodstvu ali morda v pravilniku o finančnem poslovanju posrednega uporabnika (Kavčič, 2005, str. 8).

5. Nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela. Izvajanje dejavnosti po zastavljenem programu dela ima lahko negativne ali pozitivne učinke na rezultate poslovanja. Pozitivni učinki se prikažejo kot ocena uspeha poslovanja. Negativni učinki lahko nastanejo zaradi notranjih ali zunanjih vplivov na dejavnost proračunskega uporabnika. Prav je, da se v poročilu navedejo takšni vplivi, ter tudi njihove posledice in ukrepi, ki so bili izvedeni, da so se negativni učinki omilili ali v kasnejšem poslovanju tudi odpravili (Milanovič, 2003, str. 11).

6. Oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let.

To oceno je najbolje združiti v točki s prikazano oceno uspeha obravnavanega obdobja, saj le skupni podatki dajo realno sliko o oceni poslovanja (Milanovič, 2003, str. 12). S spremljanjem podatkov iz leta v leto se pokaže, ali so dolgoročni cilji stvarni in ali jih bo mogoče v času, za katerega so postavljeni, tudi doseči (Kavčič, 2005, str. 8).

7. Oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja posrednega uporabnika.

Kazalniki, ki jih predvidevajo Slovenski računovodski standardi, in sicer SRS 29, niso popolnoma uporabni za merjenje gospodarnosti in učinkovitosti posameznega proračunskega uporabnika. Vendar je z njihovo prilagoditvijo in upoštevanjem normativov, ki jih predvidi pristojno ministrstvo oziroma župan, ter z oblikovanjem lastnih kazalnikov možno podati oceno gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (Milanovič, 2003, str. 12). Po mnenju Kavčičeve (2005, str. 8–9) je določba nekoliko nelogična, saj naj bi silila posredne uporabnike proračunov, da uporabljajo prihodke natanko za tiste namene in v tolikšnih zneskih, kot so bili določeni v proračunu. To pomeni, da posredni uporabnik pri porabi prihodka, dobljenega za neko nalogo (program), ni samostojen, temveč mu je hkrati z velikostjo prihodka določena tudi njegova poraba. Določeno mu je, koliko lahko porabi za plače, koliko za material in tako naprej. Hkrati s ceno storitve (programa) mu je torej določena tudi sestava zanjo, to pa ne omogoča zamenjave prvin poslovnega procesa med seboj, četudi bi bilo zaradi tega opravljanje dejavnosti racionalnejše. Določba pa je logična, če je njen namen preprečiti nenamensko uporabo sredstev (npr. prenos iz enega programa v drugega). Tako za tiste programe, ki imajo večjo stopnjo soglasja, ni mogoče dobiti več sredstev, za tiste, ki pri stvarni oceni stroškov morda ne bi dobili soglasja, pa ne prikazati manjših stroškov in jih pokriti iz precenjenega programa.

Ker je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih pripravljeno na osnovi obrazložitve finančnega načrta se lahko (Janc, 2003a, str. 149):

- oceno gospodarnosti meri tudi s primerjanjem posameznih vrst načrtovanih in dejanskih odhodkov,

- oceno učinkovitosti meri tudi s primerjanjem posameznih vrst načrtovanih in dejanskih prihodkov glede na načrtovane in dejanske odhodke. To merilo je pravi pokazatelj predvsem pri tistih dejavnostih, kjer uporabniki storitve javne službe ne prejmejo brez plačila, pač pa je storitev treba plačati. Delni vpliv pri tem ima ne samo količina opravljene storitve, pač pa tudi cena te storitve, ki jo povečini določi ali o njej odloči ustanovitelj,
- oceno uspešnosti pa se lahko prikaže na osnovi pregleda doseženih ciljev in rezultatov v primerjavi z načrtovanim in z upoštevanjem ocene gospodarnosti in učinkovitosti.

Nekatere kazalnike gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti proračunski uporabnik lahko določi sam in pri tem upošteva tudi posebnost svojega poslovanja, poseljenost območja, na katerem deluje, gospodarske, socialne in druge razmere okolja, v katerem uporabnik izvaja svojo dejavnost (Janc, 2003a, str. 149).

8. Oceno delovanja notranjega finančnega nadzora posrednega uporabnika.

Po Zakonu o javnih financah je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika proračuna odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrole ter notranjega rediviranja. Zakon tudi odgovarja na vprašanje, kako organizirati notranje revizijske službe. Predlagatelji finančnih načrtov morajo za pripravo predloga državnega proračuna organizirati skupne notranje revizijske službe za svoje potrebe in potrebe organov v sestavi. Občine ter drugi posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, ki zaradi gospodarnosti poslovanja ne organizirajo lastne notranje revizijske službe, lahko to nalogo zaupajo zunanjim izvajalcem, ki so pooblaščen za notranje revidiranje, ali pa ministrstvu za finance (Milanovič, 2003, str. 13). Po mnenju Kavčičeve (2005, str. 9) mora oziroma bi morala določba zagotoviti, da so pripravljene podatki in informacije kakovostni, da odsevajo dejansko stanje premoženja in obveznosti do virov sredstev ter da je poslovanje posamezne organizacije skladno s cilji, smotrno in zakonito. To je zagotovljeno le, če služba ni podrejena tistemu, ki jo nadzira. Tej zahtevi pa v praksi velikokrat ni zadoščeno. V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih se tako opiše odločitev proračunskega uporabnika o načinu organiziranja in zagotavljanja notranjega finančnega nadzora ter poda tudi ocena njegovega delovanja (Milanovič, 2003, str. 13).

9. Pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi. Pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminskih načrtov za doseganje zastavljenih ciljev ter predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi.

Prav je, da proračunski uporabnik v svojem poročilu navede tista področja svojega delovanja, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi. Vzroki, da določeni cilji niso bili doseženi, so lahko subjektivne ali objektivne narave. V poročilu naj bi se prikazali tudi posledice, nastale zaradi nedoseganja ciljev, in predlogi ukrepov, ki jih proračunski uporabnik namerava izvesti, da bi cilje dosegel. Če proračunski uporabnik ugotovi, da s predvidenim programom ne dosega želenih ciljev in rezultatov, je treba program dela dopolniti oziroma ustrezno prilagoditi (Milanovič, 2003, str. 13). Smiselnost določbe se kaže predvsem pri medletnem poročanju. Pri letnem poročanju je smiselno le, če je nedoseganje ciljev razlog, da mora posredni

uporabnik proračuna ponovno preveriti svoje dolgoročne cilje in ugotoviti, ali bodo doseženi ali ne. Sicer pa je zastavljanje novih ciljev včasih tudi sprememba dolgoročnih ciljev, kar pa lahko v celoti spremeni dotedanje usmeritve javnega zavoda (Kavčič, 2005, str. 9).

10. Oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

Tovrstni učinki poslovanja se razlikujejo glede na dejavnosti, ki jih izvajajo posamezni proračunski uporabniki. Tako ima npr. izvajanje dejavnosti v zdravstvenih zavodih pozitivni učinek tudi na gospodarstvo, saj je manj bolniških izostankov, zagotovljena je preventiva in ne samo kurativna med zaposlenci v gospodarstvu, vse to pa daje pozitivne učinke tudi k regionalnemu razvoju (Milanovič, 2003, str. 13). Določba zagotavlja pregled, ali so učinki takšni, kot so bili predvideni s finančnim načrtom, saj se pri negativnih vplivih na omenjene subjekte takšna dejavnost ne bi smela opravljati (Kavčič, 2005, str. 9).

11. Druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike, ter poročilo o investicijskih vlaganjih.

Te podatke oziroma pojasnila v svojem poročilu navedejo le posredni proračunski uporabniki. Najpomembnejše informacije o zaposlencih ter analizo kadrovanja in kadrovske politike lahko ponazorimo v naslednjih točkah:

- gibanje celotnega števila zaposlencev,
- število zaposlencev po organizacijskih enotah, lokacijah ...,
- odsotnost in vzroki zanjo,
- izobrazbena struktura,
- starostna struktura,
- fluktuacija,
- dodatno izobraževanje zaposlencev in stroški izobraževanja,
- povprečna plača in primerjava z dejavnostjo,
- delež stroškov dela glede na celotne odhodke poslovanja.

Osnovo za pripravo poročila o investicijskih vlaganjih nam lahko predstavlja obvezna priloga k bilanci stanja ter gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Milanovič, 2003, str. 14).

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora posredni uporabnik pripraviti, izhajajoč iz obrazložitve svojega finančnega načrta oziroma programa dela za preteklo leto. To pomeni, da mora biti vse, kar je navedeno v poročilu, navedeno tudi v načrtu, saj drugače ni podlage za primerjavo (Kavčič, 2005, str. 9). Pristojno ministrstvo oziroma župan lahko od posrednega uporabnika zahtevata tudi druge vsebine, ki jih mora posredni uporabnik pojasniti v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih (Štrekelj, 2004, str. 10).

5. 2 Gospodarnost in uspešnost javnih zavodov

S problematiko merjenja dosežkov različnih organizacij se ukvarjajo povsod po svetu. Razlog je, da moremo organizacije obravnavati z več zornih kotov, in sicer kot družbeno enoto, kot gospodarsko enoto, kot finančno enoto, ...

Gospodarnost je mera za višino stroškov izvajanja storitev. Z analizo uspešnosti poslovanja ugotavljamo, kako organizacija zasleduje temeljno (»minimax«) načelo gospodarjenja, ki določa bodisi doseganje danega rezultata s čim manjšimi žrtvami bodisi doseganje maksimalnega rezultata z danimi žrtvami (Tekavčič, 1995, str. 67). V kolikor želimo upoštevati za javni sektor najpomembnejši del, to je kakovost opravljene storitve, so to najnižji mogoči stroški za doseg želenega izhoda.

Uspešnost je izražena kot razmerje med ciljem gospodarjenja in sredstvi za doseganje tega cilja in je zunanja značilnost podjetja (Turk, 1993, str. 273). Avtorji, ki se ukvarjajo s problemom uspešnosti organizacije, večinoma razlikujejo med učinkovitostjo in uspešnostjo. Učinkovitost pomeni delati stvari prav, merilo uspešnosti pa je neke vrste jamstvo, da opravljamo pravo stvar. Uspešnost organizacije je stopnja, do katere je ta uresničila postavljene cilje. Učinkovitost pa se nanaša na obseg resursov, porabljenih za doseg postavljenega cilja. Temeljni cilj managementa je doseganje visokih rezultatov, ki se odražajo v uresničevanju ciljev organizacije, z izrabo resursov na učinkovit in uspešen način (Dimovski, Penger, Žnidaršič, 2003, str. 6).

Za merjenje uspešnosti javnih zavodov, ki opravljajo javno službo, obstaja dvoje meril, denarno izražena merila in nedenarno izražena merila. Merjenje uspešnosti z vnaprej izraženimi denarno in nedenarno izraženimi merili pomeni za javni zavod polaganje računov, odgovornost do davkoplačevalcev – uporabnikov storitev in stalno izboljševanje storitev. Pozitivne učinke dosežemo, ko ugotavljamo razlike med tem, kaj bi se moralo delati in kaj se dela.

Razlog za pojav družbene odgovornosti je spoznanje, da je organizacija gospodarski (dobiček), finančni (plačilna sposobnost) in družbeni subjekt (odgovornost do družbe v najširšem smislu besede). Takšno računovodstvo upošteva vse interesne skupine saj vse prispevajo k uspešnosti organizacije. Družbeno odgovorna organizacija odgovarja za svoje aktivnosti, ki vplivajo na skupnost ljudi in njihovo okolje. Pri družbeni odgovornosti ne gre za zmanjšanje odgovornosti organizacije za dobiček, temveč le za enako obravnavanje vseh interesnih skupin (Kavčič, 2007a). Ker javni zavod opravlja javno službo, je zanj družbena odgovornost še večjega pomena kot za gospodarski sektor.

Za uspešno poslovanje in presojanje uspešnosti ne zadošča upoštevanje enega samega cilja. Organizacija si mora postaviti več ciljev, jih razvrstiti po pomembnosti in oblikovati sodila za ocenjevanje, kako uspešna je bila pri njihovem doseganju. Da je organizacija uspešna, ne

moremo sklepati, če je to pokazalo sodilo, s katerim smo presodili enega ali dva cilja organizacije; lahko pa to sklepamo, če so bili doseženi zadovoljivi izidi po več sodilih, ki si med seboj nasprotujejo in se izključujejo. Osredotočenje na en sam cilj ponavadi pomeni zapostavljanje drugega pomembnega cilja. Za pridobitev ocene, ali je bila organizacija uspešna ali ne, pa ni zadosti opredeliti ustrezno sodilo, ampak je treba določiti tudi njegovo ciljno velikost. V ta namen sestavijo v organizaciji računovodski predračun, ki postane, potem, ko ga sprejmejo ustrezni organi, tudi načrt, torej cilj, ki ga poskušajo doseči. Glavno sodilo uspešnosti so torej odmiki od izhodiščno postavljenih ciljev, ki so oštevilčeni (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 2003, str. 728 in 733).

Večina avtorjev ugotavlja, da je merjenje dosežkov v javnih zavodih izjemno zahtevno, saj je veliko izlozkov, ki jih ni mogoče niti vrednostno niti kako drugače količinsko izraziti. Kljub temu pa se je razvilo precej mer, na podlagi katerih je mogoče oceniti delovanje javnih zavodov. Te naj bi pokazale ali so bila sredstva, ki jih pridobi javni zavod, izrabljena racionalno in ali so storitve, ki jih javni zavod izvaja, na ustrezni kakovostni ravni. Za merjenje dosežkov javnega zavoda je v literaturi predlagana kombinacija odmkov in kazalnikov. Ker ima javni zavod predvsem vpliv na stroške, so priporočeni odmiki predvsem pri stroških. Odmik je lahko razlika med uresničenimi stroški in stroški iz preteklega obračunskega obdobja ali pa razlika med predračunskimi in obračunskimi stroški. Ker temelji celotno pridobivanje prihodkov v javnih zavodih na predračunavanju, se kot sodilo praviloma upoštevajo predračunski stroški in ne stroški preteklega obdobja. Seveda pa se pri tem postavlja vprašanje realnega predračunavanja oziroma sploh globine in širine načrtovanja v javnih zavodih, kar je predpogoj za računanje odmkov (Kavčič, 2001, str. 162).

Druga smer merjenja dosežkov javnega zavoda je izračunavanje različnih kazalnikov. V Sloveniji je znanih več poskusov, da bi za merjenje dosežkov uporabili le eno sintetično mero, to je le en kazalnik. Tako je bil predlagan dohodek na zaposlenega kot zmnožek dohodkovne stopnje in tehnične opremljenosti dela. Kar pomeni, da je ena mera v bistvu zmnožek dveh mer, ki kažeta vzroke za spremembo osnovnega kazalnika (Kavčič, 2001, str. 164).

Enak pristop pri merjenju dosežkov javnega sektorja, kamor spada tudi javni zavod, ima tudi Berman, ki imenuje skupek mer, ki kažejo dosežke javnega sektorja, kazalnik produktivnosti. V ta namen je treba 1. specificirati vse aktivnosti procesa ter jih oceniti in 2. identificirati in ovrednotiti vse vloške v in izloške iz procesa. Ker tega ni mogoče storiti z enim samim kazalnikom, v ta namen razvija naslednje kazalnike (Berman, 1998, str. 53–61, Kavčič, 2001, str. 164–165):

- kazalnik uspešnosti, ki je po njegovem vitalnega pomena za produktivnost javnega sektorja. Opredeljuje ga kot stopnjo uresničenja splošno blaginjskih učinkov. Pri tem podaja tudi primere kako je mogoče meriti uspešnost posameznih splošno blaginjskih učinkov (denimo v zdravstvu, šolstvu itd).
- kazalnik učinkovitosti je označen kot razmerje med vložkom in izložkom. Za merjenje učinkovitosti je treba poznati podatke o vložkih in izloških, pri tem pa se posebej

poudarja, da je mera usmerjena na izloške in ne aktivnosti. Pri učinkovitosti loči celotno učinkovitost in delne učinkovitosti. Posebej izpostavlja delovno, mejno in družbeno učinkovitost.

- druge kazalnike, med katerimi navaja: kazalnike enakosti, kazalnike dela, kazalnike stroškov in koristi, kazalnike primerjalne presoje.

Na informacijah o stroških morajo temeljiti tudi informacije o doseganju ciljev. Čeprav v javnem sektorju na uspešnost ne gledamo z vidika doseganja poslovnega izida, saj lahko javni sektor obstaja tudi, če ima izgubo, pa je vendar treba upoštevati, da nobena organizacija ne more obstajati brez jasno opredeljenega cilja in z izgubo na dolgi rok. Merjenje uspešnosti izhaja iz definicije strategije, v kateri so opredeljeni posamezni cilji in njihovo merjenje (Kavčič, 2007, str. 92–93).

Primerjava strateškega načrta javnega in zasebnega sektorja pokaže med njima velike razlike ter tudi to, da je mogoče nekatere prvine zasebnega sektorja koristno vključiti v javni sektor. Tako lahko s kombinacijo stroškov in učinkovitosti dobimo dober model ocene delovanja javnega sektorja s katerim lahko ocenimo (Kavčič, 2007, str. 93):

- storitve na način, da ugotovimo, koliko stroškov kot vložkov je bilo potrebnih za opravljanje storitve,
- doseganja ravni storitve po kakovosti in obsegu kot stopnji zadovoljevanja potreb s to storitvijo,
- povezanost med stroški in doseženimi storitvami, v celotnem obsegu ali po enoti storitve.

Vsaka od navedenih ocen pa omogoča na eni strani izboljšanje storitev javnega sektorja in manjšo porabo javnih sredstev za enoto storitve na drugi. Kar z drugimi besedami pomeni več storitev za enak obseg denarja ali manj denarja za enak obseg storitev. Oboje pa pripelje k racionalizaciji poslovanja in k zmanjševanju obveznosti davkoplačevalcev (Kavčič, 2007, str. 93).

Pri poročilu o doseženih ciljih in rezultatih mora javni zavod kot posredni uporabnik oceniti uspeh pri doseganju zastavljenih ciljev. Pri tem fizičnih kazalcev ni moč pripisati, saj jih posamezni posredni uporabnik oblikuje sam po posameznih področjih svoje dejavnosti. Vsem fizičnim kazalcem morajo slediti finančni kazalci, za katere lahko prav tako kot za fizične kazalce prikažemo primerjavo z enim ali več preteklih let. Finančni kazalci naj bi bili oblikovani predvsem iz podatkov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov z vsemi pojasnili k izkazu. Opisni kazalci so lahko dopolnitev fizičnih in finančnih kazalcev z navedbo podrobnih aktivnosti, ki so bile izvedene za posamezni segment dejavnosti, na katerem proračunski uporabnik deluje (Janc, 2003a, str. 148). V splošnem velja, da je kazalec uspešnosti razmerje med uresničenim in načrtovanim.

5. 3 Merjenje gospodarnosti in uspešnosti na Kemijskem inštitutu

5. 3. 1 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta

Kemijski inštitut je kot javni zavod dolžan pripravljati poročilo o doseženih ciljih in rezultatih. V poročilu javni zavod opredeli tudi merjenje uspešnosti in gospodarnosti, zato v nadaljevanju predstavljamo Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta za leto 2005²⁰.

POROČILO O DOSEŽENIH CILJIH IN REZULTATIH

1. Zakonske in druge pravne podlage

Najpomembnejši predpisi, ki opredeljujejo delovanje in financiranje inštituta so:

- Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91),
- Zakon o raziskovalni in razvojni dejavnosti (Uradni list RS, št. 96/02) in podzakonski akti,
- Odlok o ustanovitvi javnega raziskovalnega zavoda Kemijski inštitut (Uradni list RS, št. 20/92),
- Statut Kemijskega inštituta (sprejet 13. 7. 2001).

2. Dolgoročni cilji

Dolgoročni cilji so opredeljeni v petletnem programu dela inštituta, pripravljenim v skladu s pravilnikom o vrednotenju kakovosti in financiranju programa dela JRO ter drugimi predpisi. Vsebinsko cilje inštituta povzema tudi program dela, ki upošteva strateške usmeritve razvoja in dela inštituta, ki zarisujejo prihodnost inštituta v naslednjih smereh:

- Dvig kvalitativne ravni znanstveno raziskovalne dejavnosti in prepoznavnost inštituta.
Dolgoročni cilj inštituta je ostati v Sloveniji vodilna in v svetu prepoznavna raziskovalna organizacija na področju kemije in sorodnih disciplin.
- Modernizacija raziskovalne infrastrukture.
Izvajanje raziskovalne dejavnosti z moderno infrastrukturo in sodobno tehnologijo omogoča vrhunske znanstveno raziskovalne dosežke in usposobitev vrhunskih kadrov.
- Usposabljanje in izobraževanje.
Znanje pridobljeno z znanstvenimi raziskavami želimo prenašati študentom in mlajšim raziskovalcem ter pomagati pri usposabljanju zaposlenih v podjetjih.
- Povezanost z gospodarstvom.

- ²⁰ Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih je za leto 2005, saj za leto 2006 Upravni odbor še ni sprejel Zaključnega računa.

Dolgoročno ohranjanje že dosežene visoke stopnje povezanosti z gospodarstvom ter z delom in prenosom novih znanj v gospodarstvo prispevati h gospodarskemu napredku in izboljševanju kakovosti življenja v Sloveniji.

- Integriranost v mednarodno in še posebno evropsko znanstveno skupnost.
Dolgoročni cilj Kemijskega inštituta je spodbujati vključevanje v mednarodno znanstveno sodelovanje, zlasti v okviru Evropske unije.

3. Realizacija ciljev leta 2005

Cilji inštituta za leto 2005 so opredeljeni v programu dela Kemijskega inštituta za leto 2005, pripravljenim v skladu z uredbo o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna in navodili Ministrstva za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo.

Doseganje ciljev, zastavljenih v programu dela za leto 2005 je pojasnjeno v nadaljevanju.

Raziskave

- Cilj realizacije plana raziskovalnih programov in projektov v skladu z obsegom financiranja je bil realiziran. V letu 2005 je inštitut pridobil osem novih projektov, ki jih financira resorno ministrstvo, začel sodelovati v treh slovenskih platformah in v novem projektu ESRR, začel z izvajanjem štirih novih projektov 6. okvirnega programa in pridobil in uspešno izvedel številne storitve za naročnike s področja tržne dejavnosti.
- Kemijski inštitut si postavlja visoke cilje objavljanja raziskovalnega dela in je med vodilnimi raziskovalnimi institucijami v Sloveniji. Ambiciozno postavljeni cilji v letu 2005 niso bili v celoti doseženi. Glede na leto 2004 je bilo v letu 2005 objavljenih več znanstvenih člankov (172), povprečni faktor vpliva in mesto na področju pa sta bila nekoliko nižja (povprečni IF²¹ je 2,3; povprečno mesto na področju je 29 %).
- Inštitut se je prilagodil drugačnim pogojem v 6. okvirnem programu Evropske skupnosti in v letu 2005 za šestkrat povečal prihodke iz naslova projektov 6. okvirnega programa. Pomemben vrednostni padec prihodkov 5. okvirnega programa je inštitut uspel uspešno nadomestiti z novimi projekti 6. okvirnega programa in tako skupni finančni obseg evropskih projektov ostaja na isti ravni. Prihodki okvirnih programov v letu 2005 znašajo 81 mio SIT.

Izobraževanje

- Osnutek programa podiplomske šole je bil pripravljen.
- Cilj ohranitve števila mladih raziskovalcev in drugih študentov je bil presežen. V letu 2005 se je na inštitutu izobraževalo skupno 54 mladih raziskovalcev.
- Cilj povečanja mednarodne izmenjave raziskovalcev / študentov je dosežen (65 izmenjav).

- ²¹ IF je kratica za impakt faktor. IF je merilo za dejavnik vpliva oziroma kvaliteto posamezne revije. IF se meri po citiranosti vseh člankov objavljenih v tej reviji.

- V letu 2005 je inštitut uspel zagotoviti nove habilitacije raziskovalcev, vendar zaradi odhodov habilitiranih raziskovalcev ciljna vrednost habilitiranih raziskovalcev ni dosežena. Na dan 31. 12. 2005 je delovalo na inštitutu 34 habilitiranih raziskovalcev.

Investicije

- Ambiciozno zastavljen plan nabave opreme je bil dosežen. V letu 2005 je inštitut investiral v raziskovalno opremo sredstva v višini 795 mio SIT, kar je omogočilo predvsem zelo uspešno pridobivanje zunanjih virov financiranja. Pomemben del te vrednosti predstavljajo investicije v novi NMR, ki predstavlja vrednostno največjo posamično investicijo v raziskovalni instrument v Sloveniji v zadnjih letih.
- Cilj izgradnje infrastrukturnega objekta, inštalacije NMR, nabave rentgenskega difraktometra in LA-ICP-MS je realiziran.
- Cilj začetka adaptacije podstrešja je bil dosežen. Pripravljena je vsa dokumentacija in pridobljena vsa potrebna dovoljenja. Investicija bo končana v letu 2006.
- Zaradi napovedane selitve celotnega inštituta na novo lokacijo so bile aktivnosti v zvezi z definiranjem vsebin stavbe na mestu polindustrijske hale prekinjene.

Sodelovanje z gospodarstvom in drugimi uporabniki

- Cilj ohranitve obsega prihodkov je presežen. Rast prihodkov od poslovanja na področju tržne dejavnosti je 9 %.
- Cilj soustanovitve družbe VICIM BV (Nizozemska) je realiziran.
- Cilj lansiranja enega novega izdelka ali tehnologije Kemijskega inštituta je bil presežen. V letu 2005 sta bila na trg lansirana dva izdelka, »TLC sušilnik« in »vodotopni koencim Q10« ter tehnologija za njegovo izdelavo.

Drugi cilji

- Cilj pozitivnega finančnega poslovanja je bil realiziran. Inštitut je leto 2005 zaključil z 161 mio SIT presežka prihodkov nad odhodki.
- Cilj posodobitve poslovno informacijskega sistema je realiziran, hkrati pa ostaja cilj prihodnjih let. Usmeritev inštituta na tem področju je, da mora biti to proces, ki se stalno nadaljuje v smeri boljše podpore uporabnikom in kvalitetnejših informacij za upravljanje in odločanje.
- Cilj vzdrževanja in dopolnjevanja sistema kakovosti po standardu ISO 9001 in drugih standardih kakovosti je presežen. Sistem kakovosti po standardu ISO 9001 in drugih standardih kakovosti je inštitut tudi po mnenju presojevalcev uspešno vzdrževal in dopolnjeval. Akreditacijo po standardu ISO 170025 je dodatno pridobil še en laboratorij.
- Pravilnik o imenovanju zaslužnih raziskovalcev je bil obravnavan in umaknjen zaradi nezadostne podpore.

4. Primerjava rezultatov poslovanja leta 2005 s finančnim načrtom za leto 2005

Tabela 8: Primerjava dejanskega izkaza poslovnega izida Kemijskega inštituta z načrtovanim za leto 2005 v tisoč SIT

	Realizacija 2005	Plan 2005	Indeks realizacija / plan
CELOTNI PRIHODKI	2.588.673	2.523.405	103
Prihodki od poslovanja	2.519.551	2.492.876	101
Finančni prihodki	28.727	30.529	94
Izredni prihodki	39.091	0	-
Prevrednotovalni poslovni prihodki	1.304	0	-
CELOTNI ODHODKI	2.428.084	2.418.280	100
Stroški blaga, materiala in storitev	634.479	618.678	103
Stroški dela	1.512.741	1.522.740	99
Amortizacija	249.974	248.724	101
Rezervacije	8.298	0	-
Davek od dobička	354	0	-
Ostali drugi stroški	16.932	27.955	61
Finančni odhodki	3.085	184	1.677
Izredni odhodki	166	0	-
Prevrednotovalni poslovni odhodki	2.055	0	-
PRESEŽEK PRIHODKOV	160.589	105.125	153

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

5. Nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela

V letu 2005 se inštitut ni srečeval z nepredvidljivimi težavami pri izvajanju programa dela.

6. Primerjava rezultatov poslovanja leta 2005 s preteklim letom

Poslovni rezultat inštituta v letu 2005 ocenjujemo kot uspešen. Inštitut že nekaj let dosega načrtovano zmerno realno rast prihodkov. Prav tako so uspešno obvladani stroški poslovanja, katerih rast zaostaja za stopnjo rasti prihodkov.

Poslovno leto je inštitut zaključil s presežkom prihodkov v višini 160.589 tisoč SIT, kar predstavlja nominalno 83 % rast presežka prihodkov glede na presežek prihodkov realiziran v letu 2004.

Dosežena 8 % nominalna rast prihodkov je rezultat aktivnega sodelovanja raziskovalnih skupin:

- v pridobivanju novih programov in projektov, financiranih iz proračunskih sredstev,
- v ohranjanju dosežene relativno visoke vpetosti v gospodarstvo.

Na pozitiven poslovni izid vpliva tudi obvladovanje stroškov. Rast stroškov v letu 2005 je pogojena z rastjo dejavnosti oziroma prihodkov in ne presega stopnje rasti prihodkov (oziroma za odstotno točko zaostaja za njo). Inštitut je na področju obvladovanja stroškov vpeljal uspešen sistem notranjega finančnega nadzora z:

- aktivnim medletnim spremljanjem finančnega poslovanja inštituta in posameznih organizacijskih enot,
- sprotnim ukrepanjem ter usmerjanjem finančnih virov na osnovi tekočega spremljanja poslovanja,
- ukrepi za obvladovanje in optimizacijo stroškov materiala in storitev,
- striktnim izpolnjevanjem zakonsko opredeljenih možnosti delitve sredstev na področju stroškov dela.

Prihodki

Inštitut je v letu 2005 realiziral celotne prihodke v višini 2.588.673 tisoč SIT, kar predstavlja nominalno 8 % rast glede na leto 2004. Na povečanje celotnih prihodkov vplivajo prihodki iz poslovanja in izredni prihodki. Izredni prihodki predstavljajo predvsem prihodke iz naslova odpravljenih rezervacij stroškov zaradi ugodno razrešene potencialne obveznosti, ki je izhajala iz prvotnega zapisnika davčne inšpekcije. Prihodki iz financiranja so nominalno in realno padli tako zaradi večjih investicij v letu 2005 kot zaradi trenda padanja obrestnih mer.

Delež prihodkov za izvajanje javne službe v celotnih prihodkih je v letu 2005 78 % (79 % v letu 2004). Delež tržnih prihodkov v celotnih prihodkih je 22 % (21 % v letu 2004).

Prihodke od poslovanja iz naslova javne službe izkazuje inštitut v višini 1.974.758 tisoč SIT, kar predstavlja glede na predhodno leto 6 % povečanje. K povečanju prihodkov javne službe so največ prispevali prihodki za mlade raziskovalce, ki so se v primerjavi s preteklim letom povečali za 22 % oziroma za 42.991 tisoč SIT. Prihodki na programih so zrasli za 2 %, prihodki na projektih, ki jih financira resorno ministrstvo za 6 %. Posledično so se povečala tudi prejeta proračunska sredstva, ki se navezujejo na programsko in projektno financiranje (ustanoviteljske obveznosti in obveznosti po kolektivni pogodbi).

Inštitut je v letu 2005 na področju javne službe, ki jo financira resorno ministrstvo, sodeloval s svojimi raziskovalnimi skupinami v 15 raziskovalnih programih v skupnem številu 62

FTE²² in 49 raziskovalnih projektih (temeljnih, aplikativnih in podoktorskih) v skupnem številu 23 FTE. Vsi programi in velika večina projektov je opredeljena z najvišjimi cenovnimi kategorijami za raziskovalno uro (»D«). Izvajajo se na področju štirih znanstvenih ved – naravoslovno matematičnih, tehničnih, biotehniških in medicinskih ved.

Na trgu pridobljene prihodke od poslovanja izkazuje inštitut v višini 544.793 tisoč SIT, kar predstavlja 9 % rast glede na leto 2004. Delež tržnih prihodkov v celotnih prihodkih od poslovanja še vedno dosega zastavljen cilj najmanj 20 % tržnih prihodkov v skupnih prihodkih inštituta.

Kot prihodke za izvajanje javne službe izkazuje inštitut prihodke po kriteriju obdavčljivosti – prihodki iz naslova javne službe so vsi prihodki, od katerih se ne obračunava DDV.

Odhodki

Inštitut je realiziral celotne odhodke v letu 2005 v višini 2.428.084 tisoč SIT, kar predstavlja nominalno 5 % rast glede na leto 2004. Rast stroškov je pogojena z rastjo prihodkov in dejavnosti v letu 2005.

Tabela 9: Odhodki leta 2005 po vsebini (v tisoč SIT)

	2005	2004	2005 v %	Indeks 2005/2004
Stroški materiala	278.473	247.922	11 %	112
Stroški storitev	356.006	317.147	15 %	112
Stroški dela	1.512.741	1.459.715	62 %	104
Stroški amortizacije	249.974	230.182	10 %	109
Stroški rezervacij	8.298	40.543	1 %	20
Ostali stroški	22.592	21.410	1 %	106
Skupaj	2.428.084	2.316.919	100 %	105

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

Največja postavka odhodkov so stroški dela, ki predstavljajo 62 % delež v strukturi stroškov (v letu 2004 63 %). Stroški materiala, storitev in amortizacije predstavljajo v strukturi stroškov 36 % vseh stroškov poslovanja.

Stroški dela močno zaostajajo za rastjo prihodkov in rastjo ostalih stroškov poslovanja. Dejansko so se stroški dela ob upoštevanju novih zaposlitev in napredovanj realno povečali za manj kot inflacijo. V letu 2005 se je izhodiščna vrednost prvega tarifnega razreda v mesecu juliju dvignila za 2 %.

- ²² FTE je kratica, ki v angleščini pomeni Full time equivalent. FTE je termin za 1700 raziskovalnih ur kategorij A-D. 1700 raziskovalnih ur je letni fond raziskovalnih ur za posameznega raziskovalca – zato 1 FTE pomeni, da je raziskovalec v celoti pokrit (plačan) iz proračuna.

Stroški materiala, storitev in amortizacije so rasli hitreje kot prihodki. K hitrejši rasti stroškov materiala je največ prispevala rast stroškov laboratorijskega materiala in tehnoloških plinov. K rasti stroškov storitev so največ prispevali stroški analiz. Stroški amortizacije nadaljujejo trend rasti zaradi večjih vlaganj v osnovna sredstva.

Neposredni stroški se delijo med dejavnost javne službe in tržno dejavnost neposredno glede na to v kateri dejavnosti so nastali. Posredni stroški pa na osnovi razmerja med neposrednimi stroški obeh dejavnosti.

7. Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja

Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja – finančni vidik:

- Nadaljuje se večletni trend realne rasti prihodkov in presežka prihodkov.
- Večji del presežka prihodkov je realiziran s poslovno dejavnostjo inštituta.
- Več kot 20 % vseh prihodkov inštitut pridobiva s tržno dejavnostjo doma in v tujini, kar kaže visoko povezanost poslovanja z industrijo in tujino.
- Stroški poslovanja ne presegajo stopnje rasti prihodkov, obvladovani so preko doslednega izvajanja zakona o javnih naročilih in spremljanja njihove strukture in višine med letom.
- Kazalnik odpisanosti opreme znaša 80 %, kar pomeni visoko odpisanost oz. zastarelost opreme in posledično naraščajoče stroške njenega vzdrževanja. V tej smeri je inštitut tudi v letu 2005 reagiral s povečanjem investicij predvsem v sodobno raziskovalno opremo.

Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja – strokovni vidik:

- Rezultat politike spodbujanja izobraževanja in strokovnega napredovanja je, da kar 161 (od 227) zaposlenih oziroma 71 % zaposlenih izpolnjuje kvantitativne kriterije za razvrščanje v nazive.
- Usposobljenost in odprtost inštituta za mlade raziskovalce rezultira v relativno visokem in stalno naraščajočem številu (v letu 2005 skupno 54) mladih raziskovalcev, ki se na inštitutu usposablja v okviru podiplomskega študija.
- Na tesno povezanost in učinkovitost sodelovanja stroke z gospodarstvom kaže tudi pretok raziskovalcev v uporabniške organizacije. V letu 2005 je v uporabniške organizacije odšlo 6 raziskovalcev.

8. Ocena delovanja sistema notranjega finančnega nadzora

Notranji finančni nadzor je organiziran v sklopu služb in odgovornih oseb v okviru inštituta. Ocenjujemo, da je uveljavljeni sistem zadovoljiv.

V skladu z zakonom o javnih financah je bila v letu 2005 izvedena notranja revizija za leto 2005 s strani zunanjega izvajalca notranjerevizijskih storitev – revizijske družbe KPMG

Slovenija, d.o.o. Predmet notranje revizije za leto 2005 je bila revizija računovodskih izkazov inštituta za leto 2005. Za revizijo računovodskih izkazov se je vodstvo inštituta odločilo zaradi novih članov upravnega odbora in večje verodostojnosti računovodskih izkazov kot računovodske informacije.

9. Ocena učinkov poslovanja inštituta na druga področja

Z znanstveno raziskovalnim delom, izobraževanjem mladih raziskovalcev, s predavanji na fakultetah in poslovnim povezovanjem z industrijo se inštitut vse aktivneje vključuje tudi na področju gospodarstva, šolstva, sociale in varstva okolja.

10. Investicije

V letu 2005 je inštitut investiral v osnovna sredstva 1.101.062 tisoč SIT. Struktura investicij in nabav osnovnih sredstev v letu 2005 je bila naslednja.

Tabela 10: Investicije in nabava osnovnih sredstev v letu 2005 (v tisoč SIT)

Vrsta osnovnih sredstev	Vrednost
1. Dolgoročne premoženjske pravice	6.955
2. Nepremičnine	240.385
3. Oprema	807.377
4. Drobni inventar	25.952
5. Literatura (knjige, revije)	20.393
Skupaj	1.101.062

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

Največji delež (63 %) novih investicij predstavljajo investicije v infrastrukturni center odličnosti – Nacionalni center za NMR spektroskopijo visoke ločljivosti. V NMR center odličnosti je bilo v letu 2005 investirano skupno 700.312 tisoč SIT, od tega v stavbo 195.073 tisoč SIT in raziskovalno opremo 505.239 tisoč SIT. Investicija je financirana iz javnih virov (dotacij proračuna in iz strukturnih skladov) in s strani industrijskih partnerjev 91 %, 9 % pa s strani Kemijskega inštituta. Z investicijo je Kemijski inštitut pridobil vrhunsko opremo na področju spektroskopije visoke ločljivosti in okrepil svoje mesto pomembnega evropskega raziskovalnega centra.

Med večjimi investicijami v raziskovalno opremo v letu 2005 sta še investiciji v praškovni difraktometer v višini 71.132 tisoč SIT in masni spektrometer v višini 61.466 tisoč SIT:

- Visoko ločljivi rentgenski praškovni difraktometer predstavlja vrhunsko pridobitev na področju rentgenske praškovne analize. Naložbo v opremo je inštitut izvedel skupaj s

Fakulteto za kemijo in kemijsko tehnologijo. Oprema je sofinancirana tudi s proračunsko dotacijo. Delež inštituta pri sofinanciranju opreme je 22 %.

- Masni spektrometer z induktivno sklopljeno plazmo in enoto za lasersko ablacijo omogoča vrhunske rezultate na področju elementne masne spektrometrije. Inštitut je za sofinanciranje opreme pridobil javne vire in sofinanciranje s strani zainteresiranih pravnih oseb. Delež investicije v višini 20 % je pokrili inštitut.

Nabava osnovnih sredstev je potekala v skladu s predpisi o javnih naročilih ter planom nabave osnovnih sredstev. Finančni viri novih nabav so naslednji:

Tabela 11: Finančni viri nabav osnovnih sredstev v letu 2005 (v tisoč SIT)

Vir financiranja	Znesek
MŠZŠ	231.470
Strukturni skladi	389.381
Drugi sofinancerji	74.302
Kemijski inštitut	405.909
Skupaj	1.101.062

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

11. Kadri

Na dan 31. 12. 2005 je bilo zaposlenih 227 delavcev. Število zaposlenih se je povečalo glede na predhodno leto za 8 %. Število zaposlenih se je v letu 2005 povečalo predvsem na račun uspešnih prijav na razpisu za mlade raziskovalce.

V letu 2005 je z delom na inštitutu pričelo 14 novih mladih raziskovalcev, z usposabljanjem pa zaključilo 6 mladih raziskovalcev. V letu 2005 je na inštitutu magistriral 1 mladi raziskovalec in doktoriral 10 mladih raziskovalcev.

Projektnemu načinu dela in financiranja je inštitut prilagodil tudi politiko zaposlovanja. Od 227 zaposlenih na dan 31. 12. 2005 je 112 (49 %) zaposlenih zaposleno za nedoločen čas, 115 (51 %) vseh zaposlenih pa za določen čas.

Tabela 12: Kvalifikacijska struktura zaposlenih Kemijskega inštituta v letu 2005

	Število zaposlenih na dan 31. 12. 2005	Odstotek zaposlenih
Doktorat	97	43 %
Magisterij	10	5 %
Visoka izobrazba	69	30 %
Višja izobrazba	12	5 %
Srednja izobrazba	29	13 %
Nižja izobrazba	10	4 %
Skupaj	227	100 %

Vir: Letno poročilo Kemijskega inštituta za leto 2005, 2006.

5. 3. 2 Kritični pogled na poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta

V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta za četo 2005 so zajete vse predpisane točke razen točke 9 – Pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi. Vendar pa so vzroki za nedoseganje zastavljenih ciljev navedeni že v točki 3, ki obravnava realizacijo letnih ciljev.

Ne glede na to, da so zajete vse točke, pa menim, da le-te niso najboljše razdelane.

Točka 3 obravnava realizacijo ciljev leta 2005. Bolje bi bilo, da bi v tej točki navedli letne cilje Kemijskega inštituta za leto 2005, v točki 4 pa bi ocenili uspešnost doseganja zastavljenih ciljev.

Točka 4 je zelo skopa, saj nam prikazuje le primerjavo rezultatov poslovanja z načrtovanim poslovanjem. V poročilu so navedeni nekateri fizični kazalci specifični za raziskovalno dejavnost, za katere bi bilo bolje, da bi jih navedli pri točki 4. Posamezen javni zavod bi moral v pravilniku o računovodstvu opredeliti fizične, finančne in opisne kazalce za oceno doseganja ciljev. Izbor kazalcev je odvisen od področja, na katerem javni zavod deluje. Izbrati je potrebno kazalce, ki kar najbolj odsevajo dejavnost družbe. V pravilniku o računovodstvu opredeljeni kazalci (fizični, finančni, opisni) so podlaga za oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev.

Pri obravnavanju točke 7 – ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja – pa pogrešam kazalnike poslovanja. Edini kazalnik, ki je v Poročilu naveden, je kazalnik odpisanosti opreme. Za možnost primerjave med leti in med posameznimi raziskovalnimi organizacijami oziroma med posameznimi javnimi zavodi, menim, da bi moral javni zavod v Poročilu

predstaviti še nekatere druge kazalnike poslovanja. Njihov izbor bi moralo določiti resorno ministrstvo, ki bi si z izračunanimi kazalniki lahko precej pomagalo pri ocenjevanju uspešnosti posameznega javnega zavoda in primerjavi med posameznimi javnimi zavodi.

Menim, da bi javni zavod moral v Poročilu predstaviti naslednje kazalnike:

- Kazalniki gospodarnosti:
 - o koeficient celotne gospodarnosti = prihodki / odhodki
 - o gospodarnost poslovanja = poslovni prihodki / poslovni odhodki
- Kazalniki investiranja:
 - o odpisanost osnovnih sredstev = popravek vrednosti OS / nabavna vrednost OS
 - o odpisanost opreme = popravek vrednosti opreme / nabavna vrednost opreme
- Kazalniki dobičkovnosti:
 - o dobičkovnost prihodkov = (prihodki – odhodki) / prihodki
- Kazalniki stanja financiranja:
 - o delež kratkoročnega financiranja = kratkoročni dolgovi in pasivne časovne razmejitve / obveznosti do virov sredstev
 - o delež dolgoročnega financiranja = kapital, dolgoročni dolgovi in pasivne časovne razmejitve / obveznosti do virov sredstev
- Kazalniki plačilne nesposobnosti:
 - o pokritost kratkoročnih obveznosti = likvidna sredstva / kratkoročni dolgovi
 - o pokritost dolgoročnih obveznosti = kapital, dolgoročni dolgovi in pasivne časovne razmejitve / dolgoročna sredstva

6 Zaključek

Javni zavodi v Sloveniji so temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih statusno ureja vprašanja zavodov. Cilj delovanja javnega zavoda je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Cilj javnih zavodov je tako z danimi sredstvi doseči maksimalno realizacijo ciljev. Potrebno je minimizirati stroške oziroma zagotoviti čim bolj kakovostne javne dobrine in storitve s čim manj stroški. Cilj opravljanja javnih zavodov tako ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb.

Računovodstvo javnih zavodov urejajo Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah in Slovenski računovodski standardi. Za javne zavode velja poseben standard – SRS 36, ki opredeljuje računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava. Uporabo SRS 36 za osebe javnega prava dovoljuje Zakon o računovodstvu, ki se v nekaterih členih sklicuje na njegovo uporabo.

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Javni zavodi so dolžni voditi računovodstvo tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka, kar nemalokrat povzroča težave. Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Vendar pa nam računovodska politika po načelu denarnega toka pove od kje denar pride, kam denar gre in kakšna je tveganost, da denar bo. Zato je za celovito gospodarjenje v javnem zavodu nujno izdelati tako izkaz prihodkov in odhodkov kot izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Oba nam namreč dajeta koristne informacije za odločanje v javnem sektorju. Smotrnost načrtovanja izkaza po načelu denarnega toka smo prikazali na primeru Kemijskega inštituta.

Izkazovanje sredstev v upravljanju je predvsem posledica dejstva, da javni zavodi nimajo svojega kapitala. Ustanovitelj javnemu zavodu za poslovanje zagotovi sredstva na način, da mu jih da v upravljanje. Pri tem ustanovitelji javnih zavodov zelo redko s pogodbo uredijo, katera sredstva in v kakšni vrednosti so dana zavodu in na kakšen način – ali v upravljanje ali v brezplačni najem. Zelo neurejeno je vpisovanje nepremičnin, v katerih poslujejo javni zavodi, v zemljiško knjigo – v zemljiški knjigi so pogosto kot lastniki vpisani javni zavodi, čeprav le-ti po Zakonu o zavodih ne morejo biti lastniki premoženja. Prenos sredstev v upravljanje javnim zavodom bi zato moral biti urejen s pogodbo, ki bi opredeljevala bistvene obveznosti in razmerja obeh pogodbenih strank – ustanovitelja in javnega zavoda. Bi bil pa za rešitev vprašanj povezanih s tovrstno problematiko nov zakon o javnih zavodih nadvse dobrodošel.

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Pri določanju amortizacijske dobe dejansko stanje tako dostikrat nima nobene realne povezave s stopnjo, določeno po tem pravilniku, saj bi se oprema dejansko večkrat lahko amortizirala mnogo dlje in bi bil tudi poslovni rezultat mnogo bolj realen. Tako pa je v prvih nekaj letih poslovni rezultat preobremenjen s stroški amortizacije. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev bi lahko opredeljeval opremo ločeno za dejavnosti javnega sektorja, ki veliko investirajo v opremo in

amortizacija zanje predstavlja velik strošek. Na primer ločeno za opremo v zdravstvu, ločeno za raziskovalno dejavnost...

Poleg tega se stroški amortizacije v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Presežna amortizacija pa zmanjšuje vrednost sredstev v upravljanju, kar pomembno vpliva na rezultat poslovanja. Rezultat poslovanja bi bil pravilno izkazan le v primeru, da so v njem v celoti izkazani vsi stroški poslovanja poslovnega leta – tudi stroški amortizacije.

Določba Zakona o računovodstvu o računovodsko ločenem spremljanju poslovanja javne službe in tržne dejavnosti je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Država se do javnih zavodov dejansko obnaša zelo neodgovorno. Po eni strani jim pušča proste roke, po drugi strani pa je zelo toga. Resorna ministrstva bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključe za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški delijo med dejavnosti javne službe in trga po različnih politikah in ključih. Dileme delitve stroškov med dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti smo prikazali na primeru Kemijskega inštituta.

S problematiko merjenja dosežkov različnih organizacij se ukvarjajo povsod po svetu. Razlog je, da moremo organizacije obravnavati z več zornih kotov, in sicer kot družbeno enoto, kot gospodarsko enoto, kot finančno enoto, ... Gospodarnost je mera za višino stroškov izvajanja storitev. Uspešnost je izražena kot razmerje med uresničevanim in doseženim. Razlog za pojav družbene odgovornosti je spoznanje, da je organizacija gospodarski (dobiček), finančni (plačilna sposobnost) in družbeni subjekt (odgovornost do družbe v najširšem smislu besede). Za uspešno poslovanje in presojanje uspešnosti tako ne zadošča upoštevanje enega samega cilja.

Javni zavod mora po zakonodaji pripravljati Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, v katerem opredeli tudi merjenje uspešnosti in gospodarnosti. V delu smo predstavili Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih Kemijskega inštituta.

Pri svojem delovanju je javni zavod obenem podaljšana roka države in hkrati tipičen gospodarski subjekt. Dejansko je veliko dilem še odprtih in mnogo stvari še nedorečenih. Mnogokrat se odpira tudi vprašanje politične volje urejanja odprtih vprašanj javnih zavodov, in to kljub temu, da gre za ogromno proračunskega denarja, ki davkoplačevalce nadvse zanima, ali je bil uporabljen v »dobre namene«. Pri tem pa politiko večkrat zanese v vode, ko se ne zaveda, da si z neurejenostjo področja javnih zavodov sama koplje (morda) prevelike

proračunske luknje, saj zaradi slabega nadzora javni zavodi dostikrat delajo z denarjem preveč mačehovsko.

7 Literatura in viri

Literatura

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. 3rd edition. London: Prentice Hall, 1996. 481. str.
2. Bailey J. Stephen: Public Sector Economics. London: Macmillan, 1995. 406. str.
3. Berman Evan M.: Productivity in public and nonprofit organizations: strategies and techniques. London, New Delhi: Sage, cop., 1998, 297. str.
4. Bohinc Rado: Nekaj predlogov za reformo javnih zavodov v RS. Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2007, str. 15–31.
5. Budimir Verica: Mjerenje uspešnosti u javnom sektoru. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 314–326.
6. Coombs H. M., Jenkins D. E.: Public Sector Financial Management. London: Chapman & Hall, 1991. 294. str.
7. Cvikl Milan M., Zemljič Petra: Zakon o javnih financah (ZJF) s komentarjem. Ljubljana: Bonex založba, 2000. 333. str.
8. Čadež Mateja: Računovodstvo javnih zavodov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 39. str.
9. Čizman Milenka: Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 7–9.
10. Čizman Milenka: O spremembah in novostih v predpisih za uporabnike enotnega kontnega načrta v letu 2005, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 32 (2005), 11, str. 113–124.
11. Čizman Milenka: Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 89. str.
12. Čizman Milenka: Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 32 (2005a), 12, str. 24–47.
13. Čizman Milenka: Vsebina letnih poročil javnih zavodov, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 30 (2003), 12, str. 21–28.
14. Čizman Milenka: Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007a), 3, str. 51–86.

15. Čok Mitja, Prevolnik Rupel Valentina, Stanovnik Tine, Cirman Andreja, Mrak Mojmir: Javne finance v Sloveniji. 2. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 90. str.
16. Devjak Srečko, Peček Bojan: Kazalniki uspešnosti javnega sektorja. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 47 (2001), 1–2, str. 104–115.
17. Dimitrić Mira: Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 269–285.
18. Dimovski Vlado, Penger Sandra, Žnidaršič Jana: Sodobni management. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 328. str.
19. Freeman Robert J., Shoulders Craig D.: Governmental and nonprofit accounting: theory and practice. 4th edition. Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice Hall, 1993. 823. str.
20. Gradišar Vera: Računovodstvo javnih zavodov. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 123. str.
21. Ivanjko Šime: Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 127–140.
22. Jakir-Bajo Ivana, Maletić Ivana: Financijsko izveščivanje prema zahtjevima Eurostat-a. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 217–230.
23. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 115. str.
24. Janc Marija: Osnovna načela računovodenja v javnem sektorju. Seminarsko gradivo. Ljubljana, 2003. 19. str.
25. Janc Marija: Prve izkušnje z javnim računovodstvom po uveljavitvi zakona o računovodstvu. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 51–61.
26. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. Zbornik referatov V. izobraževalnega seminarja o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003a, str. 141–152.
27. Janc Marija: Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. 8. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. 16. str.
28. Kamnar Helena: Državno upravljanje javnega zavoda. Zbornik referatov I. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 65–81.
29. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče Ljubljana, 1999a. 197. str.
30. Kamnar Helena: Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 137–149.

31. Kamnar Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji. Zbornik referatov I. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999b, str. 7–18.
32. Kavčič Slavja, Vidic Darjana, Klobučar Mirovič Nada: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2007, 601. str.
33. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 121–136.
34. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151–167.
35. Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 99–115.
36. Kavčič Slavka: Preračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. 3. izobraževalni seminar o poglobljenem knjigovodstvu določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Gradivo za računovodske šole Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 20. str.
37. Kavčič Slavka: Računovodski vidik javnih sredstev. Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2007, str. 81–94.
38. Kavčič Slavka: Računovodstvo javnih podjetij. Zbornik referatov – 25. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 1993, str. 107–115.
39. Kolenc Tatjana: Prenova računovodskega sistema v zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 115. str.
40. Lipnik Janez: Oblike izkazov finančnega izida. Zbornik referatov. Otočec: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije 2002, str. 133–155.
41. Meigs F. Robert, Meigs B. Walter: Računovodstvo: Temelj poslovnog odločivanja, Deveto izdanje. Zagreb: Mate, 1999. 1324. str.
42. Merčun Talija: Novosti, ki jih za računovodstvo javnih podjetij prinašajo prenovljeni SRS. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 53. str.
43. Milanovič Vesna: Priprava letnih poročil. Seminarsko gradivo. Ljubljana, 2003. 15. str.
44. Mlinar Marjeta: Posebnosti računovodstva zavodov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 37. str.
45. Možic Cecilija: Poslovno poročilo za leto 2001. Zbornik predavanj Poslovanje javnega zavoda v praksi. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje, 2002, str. 49–63.

46. Musgrave Richard: Javne finance u teoriji i praksi. Zagreb: Institut za javne finance, 1993. 674. str.
47. Podnar Anže: Informacije o uresničevanju ciljev – rezultatov javnega zavoda, primer Loški muzej. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 47. str.
48. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting - the impact on decision makers. Third Edition. New York: Harcourt, 2001. 872. str.
49. Premchand A.: Government Budgeting and Expenditure Controls. Washington: International Monetary Fund, 1995. 530. str.
50. Rogers Michael: Public Sector Accounting. Cheltenham: Stanley Thornes Publishers Ltd, 1995. 304. str.
51. Roje Gorana: Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 198–215.
52. Rosen S. Harvey: Public Finance. 5th edition. Singapore: McGraw-Hill, 1999. 608. str.
53. Rupnik Lado: Javne finance, 1. del: Javne finance v svetu. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 1995. 196. str.
54. Sarvan Desanka: Komunalna društva in ustanove u vlasništvu JLP(R)S – upravljanje nekretninama, udjelima i dokapitalizacija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 139–156.
55. Schroeder Richard G., Clark Myrtle W., Cathey Jack M.: Financial Accounting Theory and Analysis. Seventh Edition. New York: John Wiley & Sons, 2001. 568. str.
56. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319. str.
57. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 273. str.
58. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 196. str.
59. Stefan Andreja: Razkritja v računovodskih izkazih javnih podjetij. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 40. str.
60. Štrekelj Vlado, Čizman Milenka: Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 3, str. 7–9.
61. Štrekelj Vlado: Aktualni problemi izvajanja posebnih SRS za nepridobitne organizacije in njihovo nadaljnje razvijanje. Zbornik referatov – 35. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 267–278.
62. Štrekelj Vlado: Letno poročilo določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 31 (2004), 3, str. 7–10.
63. Štrekelj Vlado: Novi računovodski predpisi za pravne osebe javnega prava, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 29 (2002), 8, str. 23–30.
64. Štrekelj Vlado: Pravni okvir računovodskih rešitev v nepridobitnih organizacijah. Zbornik referatov – 30. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in

- reviziji. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 335–343.
65. Štrekelj Vlado: Prehod na SRS 36 – računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (2006), Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 5, str. 39–46.
66. Tekavčič Metka: Nekateri vidiki analize uspešnosti poslovanja. Zbornik referatov za strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1995, str. 66–75.
67. Trunk-Širca Nada, Tavčar Mitja I.: Management nepridobitnih organizacij. 2. natis. Koper: Visoka šola za management, 2000. 136. str.
68. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Dopolnjena izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856. str.
69. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec – Novak Majda: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841. str.
70. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547. str.
71. Turk Ivan: Uvod v ekonomiko gospodarske družbe. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 314. str.
72. Zemljič Petra: Razmerje med neposrednimi in posrednimi uporabniki državnega in občinskih proračunov po zakonu o javnih financah. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 101–120.
73. Zupančič Vera, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 10–50.
74. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 3, str. 10–49.
75. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 164–168.
76. Zver Eva: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj, 2003. 65. str.
77. Žibert Franc: Teorija javnih financ. Ljubljana: Uradni list RS, 1993. 206. str.
78. Žibert Mateja: Razporejanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa na primeru javnega visokošolskega zavoda. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 89. str.

Viri

1. Finančni načrt Kemijskega inštituta za leto 2007, Ljubljana, 2006.
2. Gradivo s seminarja CIPFE: Cash versus Accrual Accounting, Bled, 2006.
3. Kavčič Slavka: Računovodstvo proračunskih uporabnikov. Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005a.
4. Kavčič Slavka: Računovodstvo za poslovanje. Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2007a.
5. Kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Uradni list RS, št. 9/06).
6. Letno poročilo Kemijskega inštituta s poročilom o doseženih ciljih in rezultatih za leto 2005, Ljubljana, 2006.
7. 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. 12/01, 10/06, 8/07)
8. Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110/99, 26/00, 27/00).
9. Odlok o ustanovitvi javnega raziskovalnega zavoda Kemijski inštitut (Uradni list RS, št. 20/92, 65/99, 33/02, 11/06).
10. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01, 81/02, 46/03).
11. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).
12. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05, 138/06).
13. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05, 138/06).
14. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06).
15. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04).
16. Statut Kemijskega inštituta (sprejet s strani Upravnega odbora Kemijskega inštituta 13. 7. 2001).
17. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98, 13/06).
18. Zafred Jasna Ida: Mednarodni računovodski standardi za javni sektor. Predavanje pri predmetu Računovodstvo proračunskih uporabnikov. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 17. str.
19. Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02, 79/06, 46/07).
20. Zakon o društvih (Uradni list RS, št. 61/06).
21. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06).

22. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
23. Zakon o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06).
24. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02).
25. Zakon o javnih zavodih – ZJZ, delovno besedilo, 18. 10. 2000.
26. Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 96/03).
27. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02).
28. Zakon o raziskovalni in razvojni dejavnosti (Uradni list RS, št. 96/02, 115/05)
29. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02, 72/03, 126/03, 70/04, 53/05, 14/06, 68/06, 110/06, 121/06).
30. Zakon o ustanovama (Nar. nov., br. 76/93, 29/97).
31. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 45/94, 8/96, 31/00, 36/00, 127/06).