

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NADGRADNJA RAČUNOVODSTVA ZA POTREBE
NAČRTOVANJA V JAVNEM ZAVODU**

Ljubljana, november 2015

ZVONKA LISJAK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana ZVONKA LISJAK, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom **NADGRADNJA RAČUNOVODSTVA ZA POTREBE NAČRTOVANJA V JAVNEM ZAVODU**, ki sem ga pripravila s sodelovanjem svetovalca prof. dr. Marka Hočevarja.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur.l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam,

- da je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- da je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur.l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- da se zavedam posledic, ki bi jih na podlagi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z veljavnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 10. 11. 2015

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSEBNOSTI V POSLOVANJU JAVNEGA ZAVODA.....	4
1.1 Opredelitev javne službe	4
1.2 Opredelitev javnega zavoda	8
1.2.1 Posebnosti v poslovanju javnega zavoda.....	9
1.2.2 Cilj delovanja javnega zavoda.....	11
1.2.3 Financiranje javnega zavoda	11
2 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA V JAVNEM SEKTORJU.....	13
2.1 Opredelitev računovodstva v javnem zavodu.....	19
2.1.1 Davek na dodano vrednost v javnem zavodu	22
2.1.2 Odbitni delež v javnem zavodu	25
2.1.3 Vpliv pridobitne in nepridobitne dejavnosti na obračunavanje davka od dohodka pravnih oseb v javnem zavodu.....	26
2.1.4 Ustvarjanje in porabljanje presežka v javnem zavodu.....	30
2.1.5 Premoženjska bilanca v javnem zavodu.....	31
3 POSEBNOSTI FINANČNEGA NAČRTA V JAVNEM ZAVODU.....	31
3.1 Opredelitev procesa načrtovanja finančnega načrta v javnem zavodu.....	32
3.1.1 Določitev posrednih in neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov	34
3.1.2 Enotni kontni načrt	35
3.1.3 Prikaz priprave finančnega načrta zavoda	37
3.2 Informacijska podpora računovodskim informacijam, potrebnim za proces odločanja	43
4 NADGRADNJA RAČUNOVODSTVA ZA POTREBE NAČRTOVANJA V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU.....	45
4.1 Predstavitev izbranega javnega zavoda	45
4.2 Priprava finančnega načrta v izbranem javnem zavodu.....	48
4.3 Problemi in priložnosti podatkovnih povezav med organizacijama.....	49
4.3.1 Povzetek analize problemov	54
4.3.2 Kritična ocena težav v procesih.....	57
4.4 Predlogi za spremembo	59
SKLEP.....	61

LITERATURA IN VIRI..... 64

KAZALO SLIK

Slika 1: Analiza problemov v proučevani organizaciji s stališča naročnika 50
Slika 2: Analiza problemov v proučevani organizacija s stališča tehnologa 52
Slika 3: Analiza problemov v partnerski organizaciji s stališča naročnika 53
Slika 4: Analiza problemov v partnerski organizaciji s stališča tehnologa 55
Slika 5: Sedanji proces in podprocesi v proučevani organizaciji 56
Slika 6: Sedanji proces in podprocesi v partnerski organizaciji 58

UVOD

Danes, v času globalizacije, negotovosti in tveganj je čedalje bolj pomembno, da nosilci odločitev v podjetju dobijo prave informacije ob pravem času. Poslovanje javnega sektorja nadzorujejo pristojni organi, pozorno pa ga spremlja tudi javnost. Pristojni preverjajo namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe javnih sredstev, nadzorujejo njeno pravilnost in smotrnost v skladu z veljavno zakonodajo. Zmanjševanje sredstev, namenjenih javni porabi, in čedalje pogostejše in ostrejšše zahteve po večji odgovornosti narekujejo gospodarnejšo rabo sredstev, izboljšanje sodil za izvajanje nalog in odgovornejše poslovanje.

Država oziroma občina v skladu z zakonodajo ustanovi javne zavode, javna podjetja, javne sklade ali agencije za opravljanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu, pri čemer ustanoviteljev temeljni interes ni pridobivanje dobička oziroma presežka, temveč zagotavljanje izvajanja javne službe v dobro vseh državljanov.

Računovodstvo v javnih zavodih se po nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij. Te posebnosti so sam poslovni proces, način pridobivanja prihodkov, lastništvo sredstev, velikost, organizacijska oblika in drugo.

Vsaka združba ima svojo organizacijo, svoje poslovne procese in projekte. Šele poznavanje namena in ciljev organizacije, procesov in projektov nam omogoči priti do tistih informacij, ki jih odločujoči potrebujejo pri svojem delovanju. Če namen ni opredeljen ali jasno določen, ne moremo smiselno postaviti cilje analize, določiti, katere podatke zbirati, s čim jih primerjati itd. Pogosto jih primerjamo s podatki, ki jih imamo, pa če nam to ustreza ali ne. Pri odločanju moramo najprej vedeti, kakšne informacije potrebujemo, da se bomo lahko lotili njihovega oblikovanja. Informacije, ki bodo v poročilu, izbere pripravljavec, ki poročilo sestavi. Tisti, ki odločajo, ponavadi nimajo računovodskih znanj, zato mora biti poročilo po vsebini in obliki prilagojeno njim. Pripravljavec lahko preusmeri pozornost tistega, ki odloča, tako, da ene informacije poudari, druge pa izpusti. S tem določi, katere podatke bo uporabil za preoblikovanje v informacije, in tako vpliva na odločitve (Kavčič, Klobučar, Mirovič & Vidic, 2007, str. 19). Če računovodska poročila ali računovodske informacije niso pravilno in pošteno pripravljene, lahko njihovi uporabniki sprejemajo napačne odločitve.

Poročati moramo odgovorno in transparentno, zanesljivo in pošteno. Cilj računovodstva je, da nosilci odločitev v organizaciji dobe prave informacije ob pravem času.

Temeljni cilj poslovnoinformacijskega sistema je omogočiti preprost in neposreden dostop do podatkov, njihovo premeščanje, uvrščanje in razvrščanje, s pravočasnimi in pomembnimi informacijami pa ravnateljem in analitikom zagotoviti možnost brezhibne

izdelave ustreznih analiz. Računovodske informacije imajo za odločanje ravnalcev in ravnateljev zelo velik pomen, predvsem pri oblikovanju predračunov oziroma finančnih načrtov. Ti olajšajo poslovodsko načrtovanje, na podlagi katerega je Univerza financirana iz državnega proračuna, in oblikovanje poročil (realizacijo finančnega načrta, rebalansa, ki ga delamo, kadar se financiranje spremeni), ki omogočajo poslovodsko nadziranje poslovanja (Igličar & Hočevar, 1997, str. 416).

V magistrskem delu sem se posvetila obravnavi javnih zavodov, tistih, ki so posredni uporabniki državnega proračuna, in v okviru tega določenim uporabnikom proračuna. Za razumevanje obveznosti javnih zavodov pri oblikovanju predračunov oziroma finančnih načrtov je treba vedeti, da javni zavodi sodijo med posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov.

Šestindvajseti člen Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 97/1999) določa, da morajo posredni uporabniki proračuna pripraviti finančne načrte na podlagi izhodišč, ki jih predpiše minister za finance. Posredni uporabniki posredujejo pristojnim ministrstvu sprejete finančne načrte, na podlagi katerih ministrstva pripravijo finančne načrte, potrebne za pripravo predloga državnega proračuna.

Finančni načrt je del letnega poročila, na podlagi katerega se odloča. Prikazuje realizacijo prejemkov in izdatkov in finančno načrtovanje. Vodstvo sprejema edino načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto.

Magistrsko delo je namenjeno ravnateljem javnih zavodov, računovodskim službam v javnih zavodih, tistim, ki sprejemajo odločitve in potrjujejo pripravljene predračune oziroma finančne načrte, vsem zaposlenim, ki vplivajo na odločanje, kot tudi zunanjim uporabnikom in vsem, ki jih zanima delovanje javnega sektorja. Del, v katerem obravnavam pripravo finančnega načrta, je namenjen vodstvu članice in rektorata, računovodsko-finančni službi na univerzi in članicam ter zaposlenim.

Cilj magistrskega dela je predstaviti poslovanje javnega zavoda, njegove temeljne značilnosti in opozoriti na posebnosti, ki jih je treba poznati, da se poslovni dogodki pravilno knjižijo, da nastanejo najboljše vhodni podatki in iz njih uporabne informacije, ki olajšajo odločanje ravnalcev in ravnateljev. Zato sem proučila javne zavode, predstavila zakonodajo in opozorila na posebnosti in pomanjkljivosti na tem področju, kakor tudi na pomembnost pravilne umestitve oziroma opis dogodkov, da vneseni podatki res izražajo dejansko stanje, na podlagi česar se bo lahko pripravljalo različna poročila in izkaze, finančni načrt javnega zavoda z vsemi njegovimi sestavinami. Opozorila sem na posebnosti v računovodstvu, na koncu pa s konkretnim primerom opisala problem prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta Univerze.

Namen magistrskega dela je bil združiti domnevne podlage s praktično pripravo finančnega načrta, opisati postopek pristopa k analizi stanja in opozoriti na problem pri pripravi finančnega načrta, na podlagi analize problemskega stanja v proučevanih dveh organizacijah na rektoratu UL in UL TEOF prikazati sedanji proces in podprocese in izdelati kritično oceno težav v njih, pa tudi ponuditi rešitev za odpravo problema prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta Univerze. Magistrsko delo sestavljajo štiri poglavja, tematika pa je razdeljena na podpoglavja. V uvodnem delu sem opisala obravnavano tematiko. Prvo poglavje vsebuje opis javne službe in javnega zavoda. Opozorila sem na posebnosti v poslovanju javnega zavoda, opisala cilje javnih zavodov in njihovo financiranje. V drugem poglavju sem opozorila na posebnosti računovodstva v javnem sektorju in opisala vlogo računovodstva v javnem zavodu pri pravilnem razvrščanju vhodnih podatkov na področju davka na dodano vrednost, uporabo odbitnega deleža, pomen in vpliv razdelitve na pridobitno in nepridobitno dejavnost, na obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ustvarjanje in porabo presežka ter vlogo premoženjske bilance. V tretjem poglavju sem naštel značilnosti finančnega načrta in posebnosti finančnega načrta v javnem zavodu, opisala proces načrtovanja finančnega načrta v javnem zavodu, določila posredne in neposredne uporabnika državnega in občinskih proračunov, pojasnila pomen in vpliv enotnega kontnega načrta za sestavo finančnega načrta ter prikazala pripravo finančnega načrta javnega zavoda, kako sta pri tem pomembna dobra povezava na področjih organiziranja poslovanja in organizacije in uporaba informacijskih orodij. Tako sem tudi s teoretičnega gledišča prikazala posebnosti finančnega načrta in pomen informacij na odločanje in pomen informatike. V četrtem poglavju sem predstavila nadgradnjo računovodstva za potrebe načrtovanja v javnem zavodu, visokošolski javni zavod UL TEOF in rektorat UL, s konkretnim primerom pa nakazala težavo ali priložnost: podatkovne povezave med organizacijama. Z analizo problemov v proučevanih organizacijah sem prikazala sedanji proces in podprocese, izdelala kritično oceno težav v procesih in ponudila rešitev za odpravo prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta Univerze.

Pri pripravi in izdelavi magistrskega dela sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod. Nekatere med njimi sem med seboj povezovala. Večinoma sem uporabljala metodo deskripcije. Na podlagi primerjanja domače in tuje literature in virov sem opisala javni sektor, javne zavode, načine financiranja in posebnosti javnih zavodov s področja računovodstva, opozorila na pravilno opredelitev poslovnega dogodka in pripravo finančnega načrta. Povzela sem spoznanja in stališča različnih avtorjev in določila veljavnih zakonov in predpisov, predvsem s področja priprave finančnega načrta, knjiženja in vpliva informacij na odločanje. Dodala sem nekatera lastna mnenja. Pri analizi problemskega stanja v proučevanih organizacijah sem prikazala sedanji proces in podprocese s konkretnim primerom javnega visokošolskega zavoda, izdelala kritično oceno težav v procesih in ponudila možnost za njihovo odpravo. V sklepu so podane najpomembnejše ugotovitve magistrskega dela.

1 POSEBNOSTI V POSLOVANJU JAVNEGA ZAVODA

1.1 Opredelitev javne službe

Z razvojem procesov spreminjanja družbenih dejavnosti v začetku devetdesetih let je naša država stopila v obdobje tranzicije oziroma preoblikovanja prejšnjega družbeno-gospodarskega in političnega sistema. »Z ustavno spremembo ob koncu leta 1989 sta bila odpravljena svobodna menjava dela in samoupravno sporazumevanje kot oblika urejanja odnosov med izvajalci in uporabniki družbenih dejavnosti. Prav omenjena sprememba je že pred zakonom o zavodih spremenila položaj izvajalskih organizacij na področju družbenih dejavnosti. Mehanizem samoupravnega sporazumevanja, s katerim se je določala vrsta in obseg storitev, cene storitev in višine prispevkov uporabnikov, je bil zamenjan s klasičnim fiskalnim instrumentom – proračunom. Naloge samoupravnih interesnih skupnosti so bile prenesene na pristojne državne in občinske organe oziroma službe.« (Kamnar, 1999, str. 60)

Država naj bi določila vrsto javne službe in obseg njenega izvajanja z zakonom, njeno financiranje pa zagotovila iz proračuna. Leta 1990 zamenja samoupravne sporazume z državnim proračunom ter zakonom o financiranju družbenih potreb (Kamnar, 1999, str. 61). S sprejetjem Zakona o zavodih leta 1991 se je spremenila pravno-organizacijska oblika izvajalcev, tedanjih organizacij združenega dela v javni zavod. Ustanovitelji javnih zavodov so postale država in občine. Družbeno premoženje je postalo državno ali občinsko. Tako je družbena lastnina postala javna. Na prvi stopnji razvoja je bila vsa dejavnost javnih zavodov, to je dejavnost posebnega družbenega pomena, označena kot javna služba (Kamnar, 1999, str. 68). V 22. členu Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa, da se določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, opravljajo kot javne službe. Njihovo nemoteno in trajno opravljanje pa z zakonom oziroma odlokom zagotavlja država ali občine. Za opravljanje javnih služb Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) v 3. členu določa, da se ustanovijo javni zavodi, v 23. členu pa Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa, da javne službe opravljajo javni zavodi. Med javne službe sodijo dejavnosti posebnega družbenega pomena, vse dokler ne bodo s posebnimi zakoni ali področnimi zakoni ali občinskimi odloki opredeljene javne službe. To določa Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) v 64. členu. Na podlagi te določbe je delovna organizacija, ki je opravljala dejavnost oziroma zadeve posebnega družbenega pomena, primer vzgoje in izobraževanja – visokošolski zavod nadaljevala delo kot javni zavod, če je bil ustanovitelj družbenopolitična skupnost.

Zakon o negospodarskih javnih službah navaja, da naj bi zakon o zavodih veljal, dokler posameznih vprašanj dejavnosti posebnega družbenega pomena ne bi uredili drugače področni zakoni in akti o ustanovitvi. Ker zakonodajalec na tem področju vse do leta 2002 ni naredil sprememb, zakon o zavodih ostaja kot temeljni zakon. Posebni zakoni niso uredili vprašanja v zvezi s preoblikovanjem javnih zavodov v drugo pravno obliko, na

posameznih področjih pa niso bili sprejeti nacionalni programi. Do preoblikovanja javnih zavodov ni prišlo. S sprejetjem Zakona o javno-zasebnem partnerstvu leta 2006 je bilo ponovno mogoče, da se javni zavodi preoblikujejo, ne glede na to, kako je to vprašanje urejeno v področni zakonodaji. Ureditev je bila vezana na prehodno obdobje treh let. Ureditev je zahtevala temeljit razmislek ter sprejetje odločitve glede sprejetja področnih zakonov po posameznih področjih, kar pa v razpoložljivem času ni bilo izvedljivo, zato do preoblikovanja javnih zavodov ni prišlo.

V nadaljevanju bom obravnavala le delovanje javnih služb in drugih dejavnosti s področja vzgoje in izobraževanja, torej negospodarskih dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi.

Zaradi lažjega razumevanja pojma javni zavod bom opisala razliko med javnimi službami in drugimi dejavnostmi. Kot javne službe se opravljajo negospodarske in gospodarske dejavnosti (Korpič Horvat, 2008, str. 5). Trajno in nemoteno delovanje javne službe v javnem interesu zagotavlja država oziroma občina zaradi zadovoljevanja javnih potreb, če jih drugače ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri tem njen prednostni cilj ni pridobivanje dobička, ampak uresničevanje javnega interesa. Praviloma javne službe delujejo za vse uporabnike enako in z enotno ceno, ki je dosegljiva vsem. Zakon o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS, št. 32/1993) določa dejavnosti, na primer komunalne dejavnosti, dobavo električne energije in druge dejavnosti, ki jih opravljajo gospodarske javne službe zaradi zagotavljanja javnih dobrin v javnem interesu. Opravljanje negospodarskih dejavnosti javnih služb na področjih vzgoje in izobraževanja, zdravstva, socialnega varstva, kulture in znanosti ter druge dejavnosti opravljajo negospodarske javne službe zaradi uresničevanja javnega interesa.

Javna služba je v zakonih in nacionalnih programih različno določena. Po sprejetju zakona o zavodih leta 1991 se z novo opredelitvijo javne službe v posebnih zakonih in nacionalnih programih celotna dejavnost javnega zavoda loči na (Kamnar, 1999, str. 69):

- javno službo in
- drugo dejavnost.

Različna mnenja so predvsem o tem, kdaj gre za javne službe in kdaj za druge dejavnosti in katere sploh so te druge dejavnosti, ki jih lahko opravljajo osebe javnega prava, ki uresničuje javni interes. Namreč, dejavnosti javne službe predpisi ne opredeljujejo. Končno besedo o vrsti dejavnosti, ki jo bo zavod opravljal, ima po zakonu vedno ustanovitelj in jo izraža z ustanovitvenim aktom.

Splošno opredelitev javne službe najdemo le v 1. členu Zakona o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS, št. 32/1993), po katerem so to za družbo nujno potrebne dejavnosti, s katerimi se zadovoljujejo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve. Javna služba je dejavnost, ki se izvaja po posebnem javnopravnem režimu države ali občin. Te

zagotavljajo njeno izvajanje, ki ga narekuje javni interes. Javni interes je torej temeljno vodilo, zaradi katerega se javna služba sploh začne izvajati (Tičar, 2005, str. 521). Javna služba mora biti dostopna vsem uporabnikom pod enakimi pogoji. Javna služba je monopol. Izvajati jo morajo primerno, kakovostno in učinkovito.

Javnih dobrin ni mogoče ustvarjati v zasebnem sektorju, temveč v javnem. Učinkovito jih izvajajo vojska in policija, gasilci in zdravstvo, delavci javne razsvetljave, izobraževalne ustanove.

Novi Zakon o negospodarskih javnih službah (ZNJS, 2015) določa, da se dejavnost javne negospodarske službe izvaja kot nepridobitna dejavnost. Opravljanje dejavnosti ne sme stremeti k doseganju presežka. S poslovanjem je treba izboljševati dejavnosti javne službe in omogočati čim bolj kakovostno ponudbo storitev in blaga na trgu, spodbujati večjo racionalizacija poslovanja in optimalizirati izkoristek zagotavljanja blaga in storitev v okviru javne službe. Zakon o negospodarskih javnih službah razlikuje dejavnosti javne službe od drugih, dopolnilnih dejavnosti, ki jih opravlja javni zavod. Kot javna služba so opredeljena področja vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih podobnih dejavnosti, ki so naštet, da bo lahko področni zakon dodal tudi druge dejavnosti, ki bodo sodile pod negospodarske javne službe. Posamezna področja javne službe je treba še urediti in določiti posamezne dejavnosti kot tržne in netržne. To je naloga področne zakonodaje. Opredelitve temeljne in druge oziroma dopolnilne dejavnosti na svojem področju lahko rešuje s svojimi merili, za svoje potrebe, v zvezi s temeljno javno službo in drugo dejavnostjo. Glede tega vprašanja je Zakon o negospodarskih javnih službah povsem neizdelan in omogoča, da nekatera področja urejajo področni zakoni.

Javno službo so začeli izvajati zaradi javnega interesa. Izvajajo jo osebe javnega prava, ustanovljene z javnopravnim aktom, da bi zadovoljile potrebe celotnega prebivalstva neke države. Praviloma se financirajo iz javnih sredstev, lahko pa tudi iz sredstev, prejetih za opravljanje javne službe.

Druge dejavnosti, ki jih lahko opravljajo pravne osebe javnega prava, ki uresničujejo javni interes, so (Korpič Horvat, 2008, str. 6–10):

- Tržna dejavnost: opredelitev tržne dejavnosti najdemo le v posebnih zakonih o gospodarskih javnih službah. V predpisih, ki določajo negospodarske javne službe, ne najdemo opredelitve za tržno dejavnost. Določajo jo posebni zakoni s področja gospodarskih javnih služb. Oseminštirideseti člen Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa, da zavod pridobiva sredstva za delo tudi s prodajo blaga in storitev na trgu. Deveti člen Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) zavezuje organizacije, da morajo zagotoviti vodenje prihodkov in odhodkov temeljne dejavnosti ločeno od tržne dejavnosti. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 95/14) v 21.

členu določa ustvarjanje sredstev s prodajo blaga in storitev v zvezi z delovno uspešnostjo. Korpič Horvat (2008, str. 7) pa meni, da je uporaba izraza tržna dejavnost posledica prodaje blaga in storitev na trgu in da jo lahko opredelimo kot dejavnost, ki jo opravljajo zavodi, kadar opravljajo svojo temeljno, negospodarsko dejavnost v okviru javne službe.

- Lastna dejavnost: je v SRS 36 (Ur. l. RS, št. 118/2005) opredeljena kot dejavnost, ki ni opravljanje javne službe. Pri posrednih proračunskih uporabnikih je opravljanje lastne dejavnosti povezano z njihovim izvajanjem nalog, kot velja za opravljanje gospodarskih dejavnosti zavodov. Dovoljene so le tiste, zaradi katerih je bil zavod ustanovljen in so natančno določene v aktih o ustanovitvi ali področni zakonodaji.
- Gospodarska dejavnost: je pridobitna dejavnost, ki jo praviloma opravlja gospodarska družba. Njen namen je pridobiti čim večji dobiček oziroma dohodek, javni zavod pa jo opravlja z izvajanjem tržne dejavnosti, če je namenjena opravljanju temeljne, negospodarske dejavnosti.
- Pridobitna dejavnost: je dejavnost, ki jo na trgu opravlja gospodarska družba in katere namen je pridobivanje dobička. Nepridobitna dejavnost pa je dejavnost, s katero organizacija, ki jo opravlja, nima namena pridobivati dobiček. Gre za opravljanje temeljne, negospodarske dejavnosti, ki jo praviloma opravljajo javni zavodi. Javni zavod ne opravlja svojih dejavnosti zaradi pridobivanja dobička oziroma presežka.

Pomanjkljivost Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) je, da iz njega ni mogoče razbrati, katera dejavnost je osnovna dejavnost javne službe. Odgovor lahko najdemo v področni zakonodaji ali v aktih o ustanovitvi. Drugi odstavek 18. člena Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa: če ima zavod namen opravljati gospodarsko dejavnost, jo lahko opravlja le z namenom, zaradi katerega je bil ustanovljen. Drugi odstavek 3. člena Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa: če zavod prodaja na trgu proizvode in storitve, gospodarsko dejavnost lahko opravlja le z namenom, zaradi katerega je bil ustanovljen.

Nacionalni program je strateškega pomena. Vpliva na srednjeročno proračunsko načrtovanje. Z nacionalnimi programi so opredeljeni programi dejavnosti na posameznih področjih, v katerih so natančno določene vrste storitev, ki naj jih zavod opravlja. Posamezne vrste dejavnosti se financirajo iz proračuna ali drugih javnih sredstev.

V praksi se vsebini zakonov in nacionalnih programov dopolnjujeta in prepletata. Na primer zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja že sam vsebuje elemente nacionalnega programa. V vseh primerih pa je tako v zakonih kot v nacionalnih programih javna služba določena nenatančno tako glede vsebine kakor njenega obsega. To se da največkrat ugotoviti šele iz pogodb med financerjem in izvajalcem, včasih pa celo to ne. Dejanski obseg in vsebino javne službe lahko tako določimo šele z analizo njene uresničitve. Kamnarjeva (1999, str. 98) glede na navedeno deli družbene dejavnosti na:

- javne službe, ki opravljajo dejavnosti storitev in programov. V to skupino uvršča zdravstvo, socialno varstvo, vzgojo in izobraževanje;
- in javne službe, ki izvajajo dejavnost znanosti in kulture, z izraženim javnim interesom na posameznih področjih.

1.2 Opredelitev javnega zavoda

Temeljni okvir zavoda določata Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991), po katerem je zavod pravna oseba, namenjena opravljanju nedobičkonosnih družbenih dejavnosti, in Zakon o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS, št. 32/1993). Če zavod opravlja tudi druge dejavnosti, govorimo o gospodarskem zavodu. Zavod je lahko zasebni, javni ali zavod s pravico javnosti (Kamnar, 1999, str. 47). Ustanovitelj večinoma za opravljanje javne službe ustanovi javni zavod, zavod pa za opravljanje storitev, ki niso storitve javne službe (Korpič Horvat, 2008, str. 6).

Obravnavala bom javni zavod, ustanovljen za opravljanje dejavnosti javne službe in drugih dejavnosti s področja vzgoje in izobraževanja, v okviru tega pa visokošolski zavod, torej negospodarske dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi.

Zakon o zavodih ureja statusna vprašanja različnih zavodov. Javni zavodi se od ostalih ločijo po tem, da opravljajo javne službe in so posebna organizacijska oblika pravnih oseb (Ivanjko, 2001, str. 127). Status javnih zavodov na različnih področjih urejajo področni zakoni. Ti zakoni določajo posebnosti, na Zakon o zavodih pa se sklicujejo le, če v posebnem zakonu status javnega zavoda ni določen drugače ali pa če v področnih zakonih ne najdemo zakonske podlage. Zakon o zavodih je pri nas splošni, krovni zakon. Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) v 1. členu določa, da so zavodi organizacije, ki jih ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička oziroma ustvarjanja presežkov prihodkov nad odhodki. Po tej značilnosti se zavodi bistveno razlikujejo od gospodarskih družb. Namen ustanovitve javnega zavoda je opravljanje javnih služb. Javni interes se izvaja pod enakimi pogoji za vse državljane. Samostojnost javnih zavodov je močno omejena, saj morajo izpolnjevati formalno določene naloge in nimajo izbire ter ne morejo sami odločati o vrsti dejavnosti, ki jo bodo opravljali (Čadež, 2003, str. 3). Izvajanje javne službe so dolžni zagotoviti ustanovitelji, to so država oziroma občine, ne glede na to, ali je to v njihovem interesu. Ni nujno, da se interes države in občin ujema z javnim interesom, čeprav praviloma se (Korpič Horvat, 2008, str. 7).

Javni zavod lahko ustanovi država, občine in druge z zakonom pooblaščen javne pravne osebe na podlagi zakonskega pooblastila (Kamnar, 1999, str. 47). Javni zavod je praviloma ustanovljen za opravljanje javne službe oziroma negospodarskih dejavnosti. V 18. členu Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) navaja, da zavod lahko opravlja eno ali več

dejavnosti, v 20. členu pa, da zavod lahko spremeni ali razširi dejavnost le s soglasjem ustanovitelja, kar javne zavode postavlja v privilegiran položaj glede na ostale pravne osebe, ki opravljajo socialne storitve (Kamnar, 1999, str. 12). Torej lahko javni zavodi poleg svoje osnovne dejavnosti, to je dejavnosti javne službe, opravljajo tudi tržno dejavnost, ki ima pridobitni značaj, kar je v nasprotju z osnovno opredelitvijo javnega zavoda kot nepridobitne organizacije (Žibert, 2004, str. 1). Enaindvajseti člen Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa, da za dejavnost, ki je vpisna v sodni register, zavod lahko sklepa pogodbe.

1.2.1 Posebnosti v poslovanju javnega zavoda

Pri zavodih se srečujemo s številnimi posebnostmi in vprašanji. Pomembno vprašanje pri zavodu je vprašanje lastnine, ki je prepuščeno ustanoviteljskim aktom in soustanoviteljskim pogodbam. Praviloma so pomanjkljivo urejeni (Kamnar, 1999, str. 47). Zaradi tega prihaja do nejasnosti, povezanih z upravljanjem in razpolaganjem s premoženjem. Ker se je večina zavodov preoblikovala iz delovnih organizacij, je zaradi podržavljanja premoženja, s katerim so organizacije razpolagale na določen dan, prišlo tudi do delitve v lastništvo premoženja, pridobljenega pred tem dnem in po njem. Tako imamo v zavodu lastnino ustanovitelja, drugih oseb in lastnino zavoda kot pravne osebe. Iz določila zakona je mogoče sklepati, da zavod jamči z vsemi sredstvi, s katerimi razpolaga. Razpolaganje s sredstvi pa je običajno lastninska pravica, iz katere izhajajo lastninska upravičenja.

Zavod razpolaga s premoženjem in ga uporablja za opravljanje dejavnosti. Iz sedanje zakonodaje še vedno ni mogoče razbrati jasne opredelitve glede javne službe in razpolaganja s premoženjem zavoda. Smiselno bi bilo, da to vprašanje opredelijo s posebnimi zakoni v področni zakonodaji za posamezno dejavnost ali v ustanovitvenih aktih. Gledano s stališča poslovne ekonomije s premoženjem razumemo vsa sredstva, ki jih ima v trenutku opazovanja organizacija v obliki stvari, pravic in denarja kot ekonomska kategorija aktive v bilanci stanja. Aktiva bilance oziroma bilanca sredstev prikazuje vrsto sredstev, ki sestavljajo premoženje javnega zavoda. Iz bilančne pasive pa se da razbrati, od kod javnemu zavodu ta sredstva. Pasiva bilance prikazuje lastništvo oziroma obveznosti do virov sredstev. Iz pasive bi morala biti razvidna obveznost javnega zavoda do države v višini ugotovljenega vsega premoženja na določen datum. Tako je premoženje javnih zavodov last ali države ali lokalnih skupnosti. To predstavlja pravno nesprejemljiv položaj, ker so javni zavodi samostojne pravne osebe, ki nimajo nikakršnega premoženja. Večina javnih zavodov nima lastnega premoženja, zato v bilanci stanja izkazujejo sredstva v upravljanju. Izjema so le državne univerze (Bohinc, 2005, str. 214).

Na podlagi spremembe uredbe iz leta 1994 se premoženje javnih zavodov, ki je v lasti države oziroma občine, kot finančna naložba izkaže v premoženjski bilanci. Če ima država ustanovitveni vložek kot svojo trajno finančno naložbo v javni zavod, ki naj bi opravljal

dejavnost, zaradi katere je ustanovljen, se v tem primeru premoženje izkazuje v aktivni zavoda, v pasivi pa se kaže obveznost do države v obsegu ustanovitvene vloge.

Naslednja nejasnost, vezana na lastnino, je opredelitev javne lastnine, saj režim razpolaganja in upravljanja javne lastnine ni predpisan (Kamnar, 1999, str. 47). Nastaja vprašanje, ali ima drugo premoženje javnega zavoda tudi značaj javne lastnine, saj je javni zavod po vseh merilih subjekt javnega prava, poleg tega pa je opravljanje celotne dejavnosti zavoda pod režimom javne službe. Odgovor dajejo nekatere določbe Zakona o zavodih in ustanovitvenih aktov, ki govorijo o odgovornosti.

Če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi določeno drugače, 49. člen Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991) določa, da je za obveznosti zavoda odgovoren ustanovitelj. Zakonsko še vedno ni določeno lastništvo in premoženje javnega zavoda. V praksi se zato lastništvo pojmuje na več načinov. Premoženje, s katerim so zavodi upravljali na določen dan, je postalo državno ali občinsko po zakonu. Nedorečeno pa ostaja lastništvo premoženja, ki ga je zavod pridobil po dnevu, ko se je opravilo poddržavljenje. Obveznost zavoda do države so tudi naložbe države, to je premoženje v denarni ali opredmeteni obliki, ki ga je javni zavod pridobil tudi po določenem datumu, ko se je opravilo poddržavljenje, in se izkazuje v bilanci zavoda. Kadar pa zavod poveča premoženje iz tržne dejavnosti, donacij ali daril, pa ni jasno, za katero premoženje gre. O tem premoženju in njegovem lastništvu ne govori noben predpis. Kamnarjeva domneva (1999, str. 67), da je to vprašanje prepuščeno zakonom, ki naj bi uredili vprašanja upravljanja in razpolaganja z državnim premoženjem. V področni zakonodaji vprašanja niso pojasnjena.

Torej premoženjsko lastninska vprašanja javnih zavodov v Zakonu o zavodih niso urejena. Zakon o zavodih predvideva, da bodo urejena s posebnimi zakoni. Tako je razpolaganje s premoženjem v celoti prepuščeno posebnim zakonom. Zdaj je urejeno neenotno in pomanjkljivo ali sploh ni. Posredno Zakon o zavodih določa le osebe, ki so lahko ustanovitelji javnega zavoda.

V zakonu tudi ni jasno opredeljen pojem upravljanja zavoda, saj zakon določa, da zavod upravlja s sredstvi, čeprav o pomembnih vprašanjih v zvezi z upravljanjem odloča ustanovitelj. Tako se pojem upravljanja v praksi pogosto razume v smislu pravice gospodarjenja s sredstvi, kot funkcija poslovanja in ne kot del lastninske pravice, kar upravljanje dejansko pomeni. To ohlapno opredelitev lahko v ustanovitvenih aktih reši ustanovitelj, ki določi večje ali manjše pristojnosti oziroma vpliv ustanovitelja. Večji vpliv ustanovitelja je opaziti pri državi, manjši pri občini. Zaradi številnih odprtih vprašanj so zahteve po državni regulaciji lastninskih razmerij čedalje večje.

1.2.2 Cilj delovanja javnega zavoda

Vlada določi cilj delovanja javnega zavoda z nacionalnim programom. Določi sredstva, potrebna za izpeljavo programa, in politiko izvajanja za posamezno dejavnost, zagotovi zakonsko podlago. Cilj delovanja javnega zavoda je opravljanje javne službe ali zagotavljanje javnih dobrin. Če jih zagotavlja s pogoji in na način, ki velja za javno službo, lahko opravlja tudi dejavnosti, ki niso javna služba in so namenjene tistemu, zaradi česar je bil ustanovljen. Oziroma opravlja tiste gospodarske dejavnosti, ki so namenjene opravljanju temeljne, nepridobitne dejavnosti. To pomeni, da ureditev javne službe, ki je določena s posebnimi zakoni oziroma nacionalnimi programi, ne določa le dela dejavnosti javne službe, ampak zavoda v celoti. Prav to dejstvo je za poslovno funkcijo zelo pomembno, saj poslovodstvo skrbi za uresničevanje ciljev in programov, vlada pa z določitvijo, kako zastaviti program in politiko izvajanja (Dorić, 2007, str. 14). Pravica izvajati javno službo je dana samo javnim zavodom, neposredno z zakonom. Prav izvajanje določene javne službe je temeljni namen njihove ustanovitve (Zver, 2003, str. 9). Država sama le redko izvaja dejavnosti javne službe. Zagotavlja pa dejavnosti javne službe tako, da usmerja in organizira njihovo izvedbo. Država ima pri odločanju oziroma upravljanju organizacij, ki izvajajo te dejavnosti, prevladujoč vpliv (Trpin, 2004, str. 1377).

Z ustanovitvenim vložkom ustanovitelj ustanovi zavod, da bi zagotavljal določene storitve v javnem interesu za vse z enakimi pogoji. Zavod ni pridobitna organizacija. Resorno ministrstvo sklene pogodbo z javnim zavodom o financiranju ali sofinanciranju, s katero zagotavlja storitev nacionalnega programa. V njej so opredeljene naloge zavoda in določeni sta dinamika in višina sredstev, potrebnih za nemoteno izvajanje javne službe (Dorić, 2007, str. 15).

Morebitnega presežka zavod ne sme razdeliti, temveč ga sme uporabiti za opravljanje in razvoj javne službe. Kadar zavod ustvari presežek odhodkov nad prihodki oziroma primanjkljaj, ga pokriva iz razpoložljivega presežka iz minulih let. Če to ni mogoče, o tem odloča ustanovitelj. Na vprašanje, ali je upravičen nadzor nad porabo javnih sredstev javnih zavodov v celoti, je v odločbi U-I-272/97 z dne 23. 11. 2000 ustavno sodišče podalo mnenje, da glede na vir financiranja ni dvoma, da so sredstva javnih financ pri javnih zavodih vsa sredstva, ki jih ti zavodi pridobivajo na katerikoli način, usklajen in naveden v 1. odstavku 48. člena Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991). Tudi to je posebnost zavoda, o kateri bom pisala v drugem poglavju.

1.2.3 Financiranje javnega zavoda

V obdobju preoblikovanja družbenih dejavnosti se je razvijal tudi državni proračun, opravljena je bila davčna reforma. Država je v želji po obvladovanju javnofinančnih prihodkov, vodenju uravnoteženih javnih financ na eni strani in v želji po njihovem povečanju na drugi uvajala vedno več regulativnih instrumentov. Za zavode so bili

najpomembnejši Zakon o izvrševanju proračuna, Zakon o javnih naročilih in Zakon o plačah ter njihovi izvedbeni predpisi, ki so samostojnost zavoda omejili. Zavod je prva leta dobival denarna sredstva odvisno od proračuna. Problema sta bila predvsem pridobitev mase denarja in njegovo redno, pravočasno zagotavljanje. Pozneje se problemi pojavijo že v pogodbi, v zvezi z opredelitvijo vrste in obsega izvajanja storitev javnega zavoda, določitvijo medsebojnih obveznosti in pravic ter določanjem meril za financiranje (Kamnar, 1999, str. 96).

Sredstva se zbirajo v državnem in občinskih proračunih in se razdeljujejo le v obsegu planiranih sredstev za posamezne namene. Zakon o financiranju javne porabe je leta 1991 dosledno vpeljal načelo integralnega proračuna, ki pomeni, da se v proračunu zbirajo vsi prihodki, katerih razdelitev ni vezana na konkretne izdatke, in z njim odpravil dotedanjo prakso tekočega prilagajanja prihodkov zavodov njihovim tekočim potrebam po sredstvih (Kamnar, 1999, str. 89). S proračunom so odhodki za posamezne namene natančno določeni in se lahko ustvarjajo le do dovoljene višine, ki se odraža v sprejetem finančnem načrtu. Skrb za likvidnost in zagotavljanje potreb je zahtevala, da je sistem financiranja z razvojem proračuna in njegove zakonodaje postajal podrobnejši.

Upoštevajoč področno zakonodajo in ustanovitvene akte bi lahko sklepali, da mora ustanovitelj zagotoviti sredstva za začetek poslovanja zavoda, ne pa, da ga financira tudi po ustanovitvi. Zakon teh sredstev ne opredeljuje. Zavod se financira iz javnih in zasebnih sredstev. Kaj so javna in kaj zasebna sredstva, ni opredeljeno (Korpič Horvat, 2008, str. 18). Sredstva za delo, ki jih pridobiva zavod, določa 48. člen. Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991):

- Sredstva ustanovitelja: plačila za pridobivanje sredstev za opravljeno delo od financerja, to je neposrednega proračunskega uporabnika oziroma iz javnih sredstev. Javni zavod oziroma Univerza in visokošolski zavod, ki se na primer financirata iz državnega proračuna, praviloma v dvanajstih, zaradi opravljanja javne službe oziroma za izvajanje izobraževanja, sklenejo pogodbo.
- Plačila za storitve: plačila ali doplačila za storitve uporabnikov javnih storitev. V praksi se pojavlja tudi sofinanciranje istega programa od financerja, na primer plačilo podiplomskega študija.
- Prodaja blaga in storitev na trgu: prodaja na prostem trgu, torej zunaj okvira javne službe.
- Drugi viri: kar je določeno v aktu o ustanovitvi ali s področnimi zakoni. Natančnejših določil zakon ne vsebuje.

Financiranje dejavnosti javne službe je najpogosteje kombinacija financiranja iz javnih sredstev in plačil uporabnikov javnih storitev za storitve. Ustanovitelj ponavadi javnemu zavodu ne zagotovi dovolj denarja za pokritje nastalih stroškov pri izvajanju redne

dejavnosti. Primanjkljaj naj bi pokrili s plačili in z doplačili za storitve uporabnikov javnih storitev, lahko pa tudi z doplačili k ceni ceni javnih storitev (Snedec, 2008, str. 9).

Vprašanja financiranja javnega zavoda so podrobneje določena v področni in proračunski zakonodaji ter v ustanovitvenih aktih. Ne gre za financiranje zavodov, temveč za financiranje storitev in programov, ki jih zavod opravlja in izvaja. Ločimo med tekočim financiranjem tržne dejavnosti in javne službe in med lastnim financiranjem iz sredstev zavoda in investicijskim iz sredstev ustanovitelja, to je kapitalskim financiranjem. Financiranje je še vedno pomanjkljivo urejeno.

Viri financiranja posameznih dejavnosti so natančneje določeni v zakonih o posameznih dejavnostih. Predvsem za javne zavode, ki lahko na trgu pridobivajo sredstva iz tržne dejavnosti, je pomembno, da bo v prihodnosti opredeljeno, katera sredstva oziroma prihodki imajo naravo javnih sredstev. Ta določitev je pomembna zaradi pravilne porabe in priznanja pravic javnim uslužbencem v javnih zavodih. V primeru povečane delovne uspešnosti ali povečanega obsega dela lahko vlada določi obseg sredstev za plačilo iz naslova prihodkov od prodaje storitev in blaga na trgu, na podlagi 22. člena Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 95/14). Avtonomija poslovnih organov javnih zavodov je pri priznavanju pravic javnim uslužbencem omejena. Določba 16. člena Zakona o javnih uslužbencih (Ur. l. RS, št. 63/2003) ne dovoli delodajalcu, da obremeni javna sredstva za to, da javnim uslužbencem zagotovi več pravic, kot jih določa ta zakon, podzakonski predpisi ali kolektivna pogodba panoge. Javna sredstva oziroma sredstva javnih financ je treba razumeti ne le kot sredstva proračuna, temveč tudi kot pridobivanje sredstev zavoda na katerega od uzakonjenih načinov (Korpič Horvat, 2008, str. 12).

Naj povzamem: s temeljnimi določitvami financiranja javne službe oziroma javnih zavodov in kombinacijo proračunskih pravil financiranja je država močno posegla v samostojnost javnega zavoda pri izvajanju njegove finančne funkcije.

2 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA V JAVNEM SEKTORJU

Računovodstvo oziroma računovodski sistem je ureditev računovodskega spremljanja in presojanja sredstev. Računovodje izvajajo številne pomembne finančne in podjetniške storitve, katerih cilj je zagotavljanje učinkovitega in uspešnega poslovanja podjetja. Vloga računovodje v podjetju se spreminja z razvojem gospodarskega sistema in presega temeljne, ozko usmerjene naloge knjigovodstva. Kakovostni računovodje postajajo svetovalci v podjetju. Dober računovodja ima obširna znanja. Pozna poslovodne vsebine, kar pomeni, da pozna podjetje in njegovo poslovanje, razume proces oblikovanja odločitev, področje poslovnih financ in obvlada računovodstvo, analizo poslovanja in načrtovanje.

Značilno za javne zavode z računovodskega vidika je, da določeni uporabniki, torej tudi javni zavodi (Kristančič, 2006, str. 12):

- pri ugotavljanju odhodkov in prihodkov upoštevajo načelo nastanka poslovnega dogodka, v skladu s Slovenskim računovodskim standardom 36 - 2006 (Ur. l. RS, št. 118/2005);
- s statusom posrednega uporabnika proračuna tudi evidenčno izkazujejo odhodke in prihodke po načelu denarnega toka. Evidenčno spremljajo poslovanje po načelu denarnega toka na istih kontih, kot jih uporabljajo drugi uporabniki enotnega kontnega načrta. S tem zagotavljajo evidenco o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih ter spremljajo denarne tokove, hkrati pa imajo podlago za pripravo finančnega načrta oziroma rebalans finančnega načrta ali realizacijo finančnega načrta, ki vpliva na proračun.

Za upravljanje javne službe zavod uporablja prejeta sredstva iz javnofinančnih in drugih virov. S sredstvi, pridobljenimi na trgu, opravlja zavod tržno dejavnost. Pomembno za javne zavode je, da ločeno spremljajo odhodke in prihodke, pridobljene s poslovanjem oziroma opravljanjem dejavnosti iz različnih virov financiranja:

- ustanovitelja; to so javnofinančni viri,
- s plačili za storitve; javnofinančni viri kot subvencije in plačila uporabnikov,
- s prodajo storitev in blaga na trgu; tržna dejavnost,
- drugih virov; določenih z zakonom.

Zavod je posredni proračunski uporabnik. Država izvaja nadzor nad izvajanjem javne službe glede:

- namembnosti,
- gospodarnosti,
- učinkovitosti,
- uspešnosti.

Čeprav naj bi bila pravila o vodenju računovodstva enotna, se računovodstvo javnega zavoda razlikuje od računovodstev drugih organizacij po samem poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, velikosti, organizacijski obliki in drugem. Različne računovodske prijeme za posamezne vrste organizacij določajo slovenski računovodski standardi. Posebnost v računovodstvu javnega zavoda je neposredna uporaba Zakona o računovodstvu, ki velja za negospodarski oziroma nepridobitni sektor. Zakon o računovodstvu 1. januarja 2000 je uveljavil ločeno izkazovanje odhodkov in prihodkov iz prodaje storitev in blaga na trgu in iz opravljanja javne službe. Omogočil je spremljanje odhodkov in prihodkov, izdatkov in prejemkov po načelu plačane realizacije, ugotavljanje

in izkazovanje sredstev ustanovitelja, prejetih v upravljanje, in sredstev ustanovitelja, danih v last javnim pravnim osebam. Ta opredelitev je pomembna za premoženjsko bilanco neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Iz podatkov premoženjskih bilanc države in občin nastane zbirna oziroma skupinska oziroma konsolidirana premoženjska bilanca države in občin (Janc, 2008, str. 17).

Proračun, proračunski uporabniki oziroma neposredni in posredni uporabniki proračuna ter osebe javnega prava, ki so zavezane voditi poslovne knjige v skladu z določbami zakona o računovodstvu, evidentirajo in izkazujejo javnofinančne prihodke in druge prejeme, odhodke in druge izdatke, sredstva in obveznosti do virov sredstev v skladu z določbami:

- Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999),
- Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/2003),
- Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002).

Kot poslovne knjige so mišljene tiste, ki jih vodijo pravne osebe javnega prava v skladu z določbami Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) in Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002). Prvi odstavek. 1. člena določa, da so poslovne knjige knjigovodske evidence oziroma zbir knjigovodskih listin s knjiženimi poslovnimi dogodki (Koželj & Dolinšek, 2012, str. 25). Knjigovodske listine so zapisi s poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke. Iz kraja nastanka poslovnega dogodka prenašajo knjigovodske podatke na kraj knjiženja (Koželj & Dolinšek, 2012, str. 23). Za knjigovodstvo ni poslovnega dogodka brez knjigovodske listine, zato podatke iz knjigovodskih listin zapisujemo v poslovne knjige (Igličar & Hočevnar, 1997, str. 63). Glede na pomen delimo poslovne knjige na (Igličar & Hočevnar, 1997, str. 65):

- temeljne, ki so obvezne za vsa podjetja, v njih so sintetične evidence kontov glavne knjige;
- pomožne, ki so analitične evidence oziroma razčlenitve sintetičnih kontov.

Temeljna kontna poslovna knjiga je glavna knjiga. Predstavlja knjiženje poslovnih dogodkov po časovnem zaporedju, vendar ločeno po ekonomskih kategorijah (Igličar & Hočevnar, 1997, str. 66). Voditi jo moramo po načelu dvostavnega knjigovodstva. Ločiti moramo med kontnim okvirom in kontnim načrtom. Vsak konto ima svojo dvomestno številko (dvomestni konti). Izpeljana je iz kontnega okvira, ki je zakonsko predpisan. Kontni načrt je sestavljen iz treh števil (trimestni konto), ki se od podjetja do podjetja razlikuje. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev je pripravila priporočen kontni

načrt. Ta vsebinsko ureja posamezne konte najprej v razrede, nato v skupine, sintetične konte in analitične konte. Prvi dve številki konta sta predpisani po zakonu, tretjo številko priporoči Zveza računovodij, četrta je poljubna. Kontni načrt za določene uporabnike predstavlja na podlagi enotnega kontnega načrta skupino kontov, smiselno razdeljenih v deset razredov. V nadaljevanju je vsak razred razdeljen na deset skupin. Konkretni kontni načrt konkretno določenega uporabnika lahko nadaljuje dvoštevilčne konte, glede na potrebe po členjenju kontov iz predpisanega kontnega okvira. Pri tem upoštevamo organiziranost določenega uporabnika, njegov organizacijski sestav, stroškovna mesta, stroškovne nosilce in drugo, na primer vir financiranja. Ko je kontni načrt nekega uporabnika izdelan, ga je treba strogo upoštevati, saj je sestavni del oziroma dodatek splošnemu aktu o računovodstvu oziroma pravilniku o računovodstvu.

Način knjiženja v glavno knjigo in razčlenjevalne pomožne poslovne knjige si uporabnik predpiše sam. Držati se mora načel dvostavnega knjigovodstva. Od potreb in obdelovalnih možnosti v računovodstvu določenega uporabnika (računalniška podpora, strojna in programska oprema) je odvisna oblika računalniškega dnevnika oziroma dnevnika knjiženja, glavne knjige in pomožnih knjig ter razčlenjevalnih razvidov. Zbiri na razčlenjevalnih istovrstnih kontih in konto v glavni knjigi se morajo zneskovno ujemati. Računalniško vodeno sodobno računovodstvo danes to lahko skoraj stoo odstotno zagotavlja (Koželj & Dolinšek, 2012, str. 25) .

Danes je računovodstvo osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja. Potrebno je zaradi zagotovitve ustreznih razvidov oziroma evidenc. Omogoča vpogled v stanje in razvoj poslovnega subjekta (Koželj, & Dolinšek, 2012, str. 14).

Evidentiranje je potrebno, ker:

- lastnik in drugi želijo imeti vpogled v stanje in razvoj poslovanja;
- potrebujejo stalna in občasna sporočila o tem, kaj je bilo narejeno in kako;
- morajo poznati poslovne rezultate.

Računovodstvo informacijsko spremlja procese in dejavnosti. Vsak poslovni, finančni ali izredni dogodek zabeleži knjigovodski del računovodstva podjetja. Pri tem uporablja računovodski jezik, ki je hkrati tudi jezik sporazumevanja med posameznimi poslovnimi funkcijami. Čedalje bolj zaželeno in nujno postaja poslovno sporazumevanje v računovodskem jeziku, ki ga že lahko primerjamo s katerim od svetovnih jezikov. Opravlja vlogo mednarodnega sporazumevanja med ljudmi. Z njim se sporazumevajo lastniki, upniki in drugi o gospodarski plati podjetja, zavoda, zadruga, društva ali druge poslovne osebe. Omogoča poslovno sporazumevanje, hkrati pa onemogoča hude gospodarske prevare, utaje davkov in zlome podjetij. Danes ga prevzemajo posredno prek nacionalnih računovodskih standardov ali drugih pravil ali neposredno s samo uporabo mednarodnih računovodskih standardov.

Računovodstvo doživlja največje vzpone prav med velikimi gospodarskimi zlomi in goljufijami, ko mnogi lastniki in upniki ostanejo brez svojih prihrankov in brez možnosti za nove. Razvojne tendence kažejo, da računovodstvo doživlja največje razvojne vzpone prav v nestanovitnih in kriznih razmerah. Človek se najraje uči na napakah. Te ga spodbudijo k večji ustvarjalnosti, hujši samodisciplini in višji morali. Glavna in odgovorna naloga posloводства je, da je sposobno napovedati priložnosti in nevarnosti, prednosti in slabosti podjetja v prihodnosti. Posloводство in nadzorni organ morata imeti stalen vpogled v gospodarsko sliko podjetja, v navzoča ali preteča tveganja. Ves čas potrebujeta računovodske informacije o preteklih in pričakovanih gospodarskih razmerah. Potrebujeta zaupanja vrednega računovodjo in verodostojna predračunska in obračunska računovodska poročila o finančnem položaju in o poslovni ter denarni uspešnosti podjetja.

Danes nepogrešljivo sredstvo za obvladovanje tveganj med poslovnimi in drugimi partnerji so računovodski izkazi, izdelani pravočasno, pravilno in pošteno. Vsaka poslovna odločitev je povezana z večjim ali manjšim tveganjem. Skrb računovodij je, da ta tveganja obvladujejo. Obvladujejo jih tako, da jih poznajo. Vedeti morajo, kje, kdaj in kako bodo naleteli na posledice nepreudarnih odločitev in kakšne bodo.

Čedalje večja globalizacija prinaša tudi večje priložnosti za uspeh ali neuspeh. Zato je treba vsako transakcijo podpreti s spoznanji o velikosti tveganja in predvideti, kako ga obvladovati. Poslovni uspeh je vselej priložnost in tveganje hkrati.

Čedalje bolj je tudi zaželeno, da je poslovanje pregledno. Dosežemo ga le s tako oblikovanim računovodskim sistemom, da služi potrebam uporabnikov računovodskih informacij.

Dobro urejeno in vpeljano računovodstvo pomembno vpliva na pripravo zahtevanih informacij. Informacije morajo biti za vodstvo visoko kakovostne in sprotne oziroma ažurne. Kakovostne informacije niso le dobra podlaga za preudarne vodstvene odločitve, ampak so tudi temelj preglednega in dobrega finančnega poslovanja. Koželj in Dolinšek delita računovodstvo glede na namen in funkcijo (2012, str. 14) na:

- poslovodno računovodstvo, ki spremlja informacije z vidika posamezne poslovne funkcije in z njo povezanih aktivnosti, ki so potrebne za posloводство;
- finančno računovodstvo, ki evidentira vse poslovne dogodke, ki se navezujejo na predpisane računovodske izkaze;
- stroškovno računovodstvo, ki analitično spremlja vse prvine poslovnega procesa – sredstva za delo, predmete dela, storitve drugih in stroške dela.

Spremljevalni funkciji v računovodstvu sta knjigovodstvo in računovodsko predračunavanje (Koželj & Dolinšek, 2012, str. 15):

- knjigovodstvo je evidentiranje podatkov o preteklosti, na podlagi katerih oblikuje računovodske informacije;
- računovodsko predračunavanje ureja za predračunske informacije, ki zagotavljajo spoznanja o posledicah med različnimi poslovnimi odločitvami in zato izbiro med njimi, lahko v obliki finančnega načrta.

Obe navedeni funkciji v računovodstvu uvrščamo med spremljevalne funkcije računovodstva. Vsaka zase skrbi za zbiranje, urejanje in obdelavo podatkov o poslovnih dogodkih. Na njihovi podlagi lahko oblikujejo obračunske oziroma predračunske informacije oziroma finančne načrte.

Proučevalni funkciji v računovodstvu sta računovodski nadzor in proučevanje oziroma analiza. Podatki, ki jih zagotavljata spremljevalni računovodski funkciji, pomagajo nazorno oblikovati analitične informacije.

Skrbno načrtovanje v računovodstvu omogoča preprostejšo pripravo zahtevnih poročil, izkazov, obračunov, finančnih načrtov in drugih zahtev. Pri tem je treba upoštevati temeljne računovodske predpostavke (Šubelj, 2010, str. 13):

- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov: poslovne dogodke pripoznamo, ko se pojavijo;
- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja: podjetje deluje in nima niti namena niti potrebe, da bi prenehalo delovati;
- upoštevanje resnične in poštene predstavitev: podjetje v razmerah inflacije izkazuje resnične in poštene vrednosti.

Za dobro opravljeno delo v računovodstvu in kvalitetno izdelavo izkazov je treba upoštevati kakovostne značilnosti (13. Odgovornost zaposlenih v računovodstvu, 2007):

- razumljivost: da se ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih, postavke v izkazih so uporabnikom razumljive;
- ustreznost: konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom.
- zanesljivost: konti in knjižbe na njih so popolni in zanesljivi, ne vsebujejo pomembnih napak. Zagotovljena je zahteva po previdnosti in po dajanju prednosti vsebini pred obliko;
- primerljivost: v izkazih se da primerjati postavke za različna leta, konte in knjižbe na njih.

Povzeto po (Koletnik & Kolar, 2008, str. 10). Živimo v obdobju, v katerem prevladujejo informacijska miselnost, nešteto hitrih informacij in visoka izraba umskih sposobnosti ljudi. Smo soustvarjalci velikih izzivov, priložnosti, tveganj, različnih razslojevanj, upov in

razočaranj. Sedanjost je polna hitrih korakov, nepredvidenih situacij in presenečenj. V teh razmerah se znajdejo posamezniki in tudi podjetja, ki morajo imeti veliko poguma, smisla in modrosti za obvladovanje številnih poslovnih tveganj. Lastniki, upniki in drugi soudeleženci nepreklicno zahtevajo od poslovojestev odgovorno delo, ki ga potrebuje zdravo in uspešno podjetje. Če teh zahtev ne bi bilo, bi se gospodarskemu kriminalu nikjer ne mogli izogniti, tudi v računovodstvih ne, saj bi računovodje, njihovi sodelavci in poslovojestve na svojem delovnem mestu zlahka ravnali nepošteno. Ali pa bi se nosilci računovodske dejavnosti zaradi slabih ali odsotnih računovodskih pravil znašli v primežu kriminalnih dejanj drugih, najsi bo neustrezne organiziranosti in organizacijskega nereda s pomanjkljivimi notranjim nadzornim sistemom, nizko poslovno kulturo, nizko moralo poslovojestev in lastnikov podjetja ali pa celo ravnateljev v javnem sektorju.

2.1 Opredelitev računovodstva v javnem zavodu

Izkazalo se je, da posebnosti in posledice računovodstva v javnem zavodu izvirajo že iz delitve računovodstva na javni sektor oziroma negospodarski sektor in na zasebni oziroma gospodarski sektor.

Za javni sektor je značilno, da se računovodstvo razlikuje od nejavnih služb. Zanj so značilne posebnosti, ki jih je treba dobro poznati, saj bistveno vplivajo na pojme, kot so: dobiček in presežek, davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), odbitni delež, davek od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO), izkazi zavoda, priprava finančnega načrta in tako dalje. Vse to poznavanje je pomembno, da lahko izdelamo pravilne, verodostojne in resnične poslovne izkaze in finančne načrte. Zaradi boljšega razumevanja obravnavane tematike bom v nadaljevanju opozorila na nekatere posebnosti, ki se pojavljajo v javnem zavodu in ki jih je treba poznati. V praksi se zmotno pojavlja mnenje, da je računovodstvo enako za vsa področja in vse dejavnosti. Tudi sama sem bila presenečena, ko sem ugotovila, da se vodenje računovodstva v visokošolskem zavodu razlikuje od vodenja računovodstva na osnovni ali srednji šoli ali celo v vrtcu. To me je spodbudilo, da sem zbrala posebnosti in značilnosti računovodstva javnega zavoda oziroma računovodstev visokošolskih javnih zavodov, kjer so nekatere posebnosti nastale zaradi potrebe po enotni obravnavi celotnega javnega sektorja.

Temeljna značilnost računovodstva v javnem sektorju je, da ne ugotavlja dobička oziroma presežka. Namen ustanovitve zavoda je doseganje splošne blaginje. Zato ustanovitelj v aktih o ustanovitvi omogoči izvajanje dejavnosti, za katero meni, da jo bo javni zavod uspešno izvajal (Janc, 2008, str. 6). Denar za delovanje javnega sektorja je zagotovljen iz proračuna, po fiskalni poti, s sredstvi, prejetimi za opravljanje javne službe in s plačili uporabnikov njenih storitev. Ustanovitelj odloči, ali bo storitev brezplačna ali pa bo zanj treba plačati. Ceno storitev določi ustanovitelj. Del sredstev nameni iz proračuna, razliko pa mora javni zavod pridobiti s prodajo storitev na trgu, ki jo določi ustanovitelj. Zaradi

tega so to lahko le prihodki, pridobljeni iz opravljanja javne službe, ne pa prihodki, pridobljeni s prodajo blaga in storitev na trgu (Janc, 2008, str. 6).

Po načinu financiranja se javni sektor deli na neposredne in na posredne uporabnike proračuna, ki črpajo sredstva posredno, preko pristojnih ministrstev. Neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov v Sloveniji so vsi državni in občinski organi ter organizacije in občinska uprava. Posredni uporabniki proračuna pa so javni zavodi, skladi, javne agencije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, javni gospodarski zavodi in javna podjetja (Čižman, 2013, str. 13).

Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) v 13. členu določa, da enotni kontni načrt predpiše minister za finance. Enotnega kontnega načrta se morajo pri vodenju poslovnih knjig držati proračuni, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava, ki jih Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002) v 2. členu deli na (Kristančič, 2006, str. 10):

- uporabnike enotnega kontnega načrta (to so pravne osebe javnega prava: proračuni, neposredni in posredni uporabniki proračuna);
- določene uporabnike enotnega kontnega načrta (to so pravne osebe javnega prava na podlagi četrtega odstavka 15. člena Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999)). Za uporabnike, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev tudi na trgu in iz drugih neproračunskih virov, minister za finance določi, da se prihodki priznajo v skladu z računovodskimi standardi javnim zavodom, javnim agencijam in izvajalcem javnih služb, ki jih je ustanovila občina ali država.
- druge uporabnike enotnega kontnega načrta (to so pravne osebe javnega prava: državni 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, javni skladi, katerih ustanoviteljica je občina ali država).

Uporabniki enotnega kontnega načrta po tretjem odstavku 15. člena Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) in 3. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/2003) vodijo računovodstvo pri izkazovanju prihodkov in odhodkov po računovodskem načelu denarnega toka. Prihodek oziroma odhodek se prizna po poslovnem dogodku in prejemu ali izplačilu denarja.

Javni zavod je opredeljen kot določen posredni uporabnik državnega in občinskih proračunov. Javni zavod je lahko opredeljen tudi kot določen uporabnik enotnega kontnega načrta. Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) za določene uporabnike enotnega kontnega načrta določa dva kontna načrta. Enega za obračunsko oziroma redno knjiženje, pri evidentiranju prihodkov in odhodkov, ko upošteva načelo nastanka poslovnega

dogodka, in drugega za evidenčno knjiženje pri evidentiranju, ko upošteva načelo denarnega toka (Kristančič, 2006, str. 11). Po načelu denarnega toka pripravljamo finančni načrt. Določeni uporabniki morajo evidenčno voditi izkaz prihodkov in odhodkov tudi po denarnem toku, da lahko naredimo enotno premoženjsko bilanco Slovenije.

Minister za finance je s pravilnikom o enotnem kontnem računu predpisal, da so pri vodenju poslovnih knjig druge osebe javnega prava, proračunski uporabniki in proračun dolžni uporabljati enotni kontni načrt. Pravilnik določa, da so drugi uporabniki enotnega kontnega načrta osebe javnega prava, ki odhodke in prihodke izkazujejo po načelu plačane realizacije, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa so osebe javnega prava, ki odhodke in prihodke izkazujejo po načelu zaračunane realizacije. Tretji člen Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) je podlaga Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 134/2003), ki ga je izdal minister za finance. V njem je poimensko navedeno, kateri proračunski uporabniki enotnega kontnega načrta so določeni in kdo so drugi.

V Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002) je v posameznih členih natančno določeno, katere določbe se nanašajo na druge in katere na določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Na primer: obstaja razlika pri evidentiranju poslovnih dogodkov drugih in določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Na primer obveznost – stroški (drugi – določeni uporabniki enotnega kontnega načrta), terjatve – prihodki (drugi – določeni uporabniki enotnega kontnega načrta). Vsi javnofinančni odhodki in prihodki so evidentirani po enakem načelu. Za določene uporabnike proračuna je predpisano še evidenčno knjiženje po načelu denarnega toka (Janc, 2008, str. 6–9).

Javni zavodi pri delitvi prihodkov na tržno dejavnost in javno službo praviloma nimajo težav. Saj kot javno službo opravljajo dejavnosti, predpisane z zakonom oziroma odloki. Storitve, ki niso vključene v programe javnih zavodov kot javne službe, so tržna dejavnost. Tako opredeljena tržna dejavnost bolj malo prispeva k uspešnosti javnih zavodov in k pokrivanju stroškov, ki bi jih pravzaprav morala pokrivati javna služba, zaradi nizke tržne dejavnosti. Razporejanje stroškov tržne dejavnosti je odvisno od opredelitve, ali je tržna dejavnost osnovna ali dodatna, s tem pa izvemo, koliko stroškov in katere mora pokriti tržna dejavnost (Kavčič, 2001, str. 155).

Pri prikazovanju prihodkov je treba upoštevati pravilo, da je treba kot prihodke za storitve dejavnosti javne službe prikazati vsa sredstva javne službe, tako prihodke iz proračuna kakor plačila oziroma doplačila uporabnikov storitev. Od prodaje blaga in storitev se ločeno evidentirajo prihodki javne službe (Zver, 2003, str. 19). Zaradi nejasnosti je ministrstvo za šolstvo zavzelo stališče, da prihodki šolnin sodijo med prihodke opravljanja javne službe (Suhadolnik, 2005, str. 2). Le malo storitev je opredeljenih kot tržna dejavnost. Najpogosteje so to storitve, ki niso del temeljnih programov javnih zavodov,

njihovi uporabniki so fizične osebe (odjemalci kosil) in pa storitve najemnin pravnim osebam (Zupančič & Čižman, 2008, str. 41).

Ločeno spremljanje odhodkov je težja naloga. Med stroške štejemo neposredne, posredne in splošne stroške. Medtem ko za neposredne stroške ni dvoma, kdo jih povzroča, je treba splošne stroške razporediti na stroškovne nosilce z nekimi sodili, ki jih določi pristojno ministrstvo. Po vrstah dejavnosti 23. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002) razmejuje odhodke tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe. V primeru, da ustreznega sodila ni, naj se za odhodke oziroma stroške, ki jih ne moremo opredeliti na podlagi prejetih knjigovodskih listin, uporabi razmerje med ustvarjenimi prihodki iz prodaje blaga in storitev in prihodki javne službe (Čižman, 2013, str. 54).

2.1.1 Davek na dodano vrednost v javnem zavodu

Temeljna predpisa, ki urejata obdavčitev prometa blaga in storitev z DDV, sta Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/2011) (v nadaljevanju ZDDV-1) in Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/2011) (Čižman, 2008, str. 18). Poleg ZDDV-1 in Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost obstajajo še sodbe Slovenskega in Evropskega sodišča v zvezi z DDV.

Pri proračunskih uporabnikih oziroma javnih zavodih je poleg računovodskih posebnosti zaradi posebnega načina financiranja tudi nekaj posebnosti pri davčnem obravnavanju prihodkov. Javni zavodi se lahko financirajo iz proračunskih virov, to je javnih sredstev za opravljanje svoje dejavnosti, s plačili uporabnikov, iz plačil kupcev blaga in storitev, ki niso del javne službe, in drugih virov, določenih z zakonom. Določeni uporabniki vodijo računovodske evidence glede obravnavanja prihodkov glede na DDV po kontnem načrtu za določene uporabnike po zaračunani realizaciji. Knjigovodsko razvrščanje nič ne pove o njihovem davčnem razvrščanju. Po vsebini je zelo pomembno, kam računovodja razvrsti posamezno blago ali storitev v programu. Od tega je namreč odvisna pravica do uporabe oziroma uveljavitve vstopnega DDV, ki nam zmanjšuje našo celotno davčno obveznost. Zato je ključna opredelitev, kaj so obdavčljive in kaj neobdavčljive transakcije oziroma prihodki oziroma promet, ki so predmet obdavčitve z DDV (Čižman, 2008, str. 19).

Javni zavod ima poseben položaj pri obveznostih iz davka na dodano vrednost. Na primer: visokošolski javni zavod je v skladu z 42. členom ZDDV-1 oproščen plačila DDV, ker izvaja dejavnosti v javnem interesu, ki so oproščene davka.

Za namene ZDDV-1 poznamo davčne zavezance in identificirane za namene DDV. ZDDV-1 opredeljuje davčnega zavezanca v smislu določil DDV. Te opredelitve ne apliciramo na drug davek.

Peti člen ZDDV-1 določa, da je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti, davčni zavezanec.

Identificirani zavezanci za namene DDV so zavezanci z več kot 50.000 € obdavčljivega prometa v zadnjih 12 mesecih in imajo redno identifikacijsko številko (ID št. za DDV). Za davčno obdobje, ki je lahko mesečno ali trimesečno, morajo sestavljati obračune **DDV-O**. Zavezanci z ID-številko morajo od prometa blaga in storitev obračunavati DDV po splošni 22-odstotni stopnji ali pa v prilogi 1 ZDDV-1 naštetu blago in storitve obračunavati DDV po nižji 9,5-odstotni stopnji. Če pa je promet blaga in storitev oproščen obračuna DDV, ga na računih ne obračunajo, vendar morajo nujno navesti na računu klavzulo, po katerem členu promet ni obračunan z DDV. Pomembno je vedeti, da se prihodki od odtujitve opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev ne všttevajo v obdavčljivi promet (Čižman, 2008, str. 20).

Davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih niso presegli praga 50.000 €, obdavčljivega prometa, so mali davčni zavezanci. Po 94. členu ZDDV-1 so oproščeni obračunavanja DDV. Mali davčni zavezanci imajo prepoved odbitka DDV in prepoved izkazovanja DDV na izdanih računih. Nii se jim treba identificirati za namene DDV, lahko pa se prostovoljno odločijo, da bodo pridobili identifikacijsko številko in tako zanje veljajo vse pravice in obveznosti iz ZDDV-1. V sistem se zavezanec prijavi sam, v njem pa mora vztrajati 60 mesecev.

Peti člen ZDDV-1 določa: kadar druge osebe javnega prava, organi lokalnih skupnosti, se pravi občine, državni organi in organizacije opravljajo dejavnost kot organi oblasti, niso davčni zavezanci za namene DDV, čeprav pobirajo prispevke, takse, pristojbine in druge dajatve ter prejemajo plačila. Dolžni pa so se identificirati za namene DDV v delu izvajanja ekonomske dejavnosti.

Za pravilno obravnavo DDV moramo tudi vedeti, kaj so obdavčljive transakcije. V praksi imamo različne vrste dejavnosti in vse so obdavčene po zakonu o DDV. Ločiti moramo med obdavčljivim in neobdavčljivim prometom ter med zavezanci in nezavezanci za DDV. Pri poslovanju lahko zaračunamo ali promet blaga in storitev, ki je obdavčljivi promet, ali pa drug promet, ki ne sodi v ureditev DDV in je neobdavčljiv. Ločimo med neobdavčeno dejavnostjo, navedeno v 5. členu ZDDV-1 (to pomeni, da so te pravne osebe zunaj sistema DDV in so nezavezanci za DDV), in med obdavčeno dejavnostjo. Tu se pojavljata obdavčljivi in oproščeni promet.

Prihodki, ki sodijo v identifikacijo DDV in obdavčljivi promet:

- dobave blaga na ozemlju Slovenije za plačilo, gre za prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi sredstvi. Upoštevajo se vrednosti brez obračunanega DDV;

- nakupi blaga znotraj Skupnosti, ki jih plačamo na ozemlju Slovenije (gre za pridobitev pravice razpolaganja s premičninami, ki pridejo iz Skupnosti v Slovenijo),
- opravljanje storitev (vsaka transakcija, ki ni dobava blaga);
- uvoz blaga (vnos blaga iz držav tretjega sveta na domače območje).

Vse naštetu v štirih alinejah sodi v obdavčljivi promet. V tej opredelitvi obdavčljivega prometa po 42. in 43. členu ZDDV-1 govorimo o oproščeni dejavnosti v javnem interesu. Posledica take opredelitve obdavčljivega prometa je, da se določenim uporabnikom, ki opravljajo storitve v javnem interesu, ni treba identificirati za DDV, če opravljajo obdavčljivo dejavnost in v obdobju 12 mesecev niso (in je verjetno, da tudi ne bodo) presegli mejnega zneska 50.000 € obdavčljivega prometa. Tako se prihodki od storitev, naštetih v 42. in 43. členu ZDDV-1, ne všttevajo v izračun mejnega zneska za identifikacijo (Čižman, 2008, str. 20).

Oproščeni promet se deli na:

- prave oprostitve
- neprave oprostitve.

Neprave oprostitve so oprostitve v javnem interesu. Na primer pri visokošolskem izobraževanju, zdravstveni oskrbi, socialnem varstvu itd. Na primer visokošolski zavod opravlja obdavčeno dejavnost, znotraj nje pa je oproščen prometa po 42. členu ZDDV-1. Potem so še druge oprostitve: zavarovalne, finančne, najem nepremičnin itd., navedene v 44. in 45. členu ZDDV-1. Neprave oprostitve, ki jih opravlja zavezanec, identificiran za namene DDV, ne dajejo pravice do odbitka vstopnega DDV. To se pravi: če neki identificirani zavezanec izvaja za namene DDV samo oproščeno dejavnost in izstavlja račune, na primer za šolnino, na katerih je navedena klavzula, da DDV ni obračunan v skladu z 42. členom ZDDV-1 in zato DDV na izstavljenih računih ne izkaže, si na prejetih računih tudi sam ne sme odbijati vstopnega DDV. Med prave oprostitve sodijo transakcije pri uvozu, pri izvozu in znotraj skupnosti. Prava oprostitve nam kljub temu, da ne obračunamo DDV na izdanih računih, da pravico do odbitka vstopnega DDV pri prejetih računih. Tu je razlika med pravo in nepravo oprostitvijo.

Dodatne podrobnosti razkriva tale konkretni primer. Visokošolski zavod se ukvarja z obdavčenim prometom (dobavlja v Sloveniji, ima pravo oprostitvev, ker dobavlja v EU, ima izvoz in nepravo oprostitvev – šolnino za izobraževanje). Torej opravlja dejavnosti, ki dajejo različno pravico do odbitka vstopnega DDV. Poleg tega lahko dobi še kakšno subvencijo kot pomoč. In ker opravlja različne vrste prometa, mora izračunavati odbitni delež.

2.1.2 Odbitni delež v javnem zavodu

Tisti, ki opravljajo mešano dejavnost, obdavčeno in oproščeno davka, si lahko odbijejo DDV samo od obdavčene ali od vseh dejavnosti. Tako zahteva zakon. V nadaljevanju bom navedla primer, kjer se pojavlja oboje.

Lahko nastavimo knjigovodstvo, da vodimo posebej obdavčeno dejavnost in posebej oproščeno dejavnost. Problem nastane, če dobimo račun za elektriko, ki se nanaša na prostor, v katerem opravljamo obdavčeno in oproščeno dejavnost. Takrat moramo določiti ključ, po katerem ugotavljamo, približno koliko prihodkov od vseh naših prihodkov predstavlja obdavčena dejavnost in koliko oproščena. In potem na račun za elektriko pogledamo, koliko je zaračunanega DDV in ustrezni delež tega DDV si lahko poračunamo kot vstopni DDV od dejavnosti, ki je obdavčena.

Lahko pa približno izračunamo odbitni delež in vse račune obdavčene in račune oproščene dejavnosti preprosto s tem deležem, odstotkom, pomnožimo in dobimo odstotek oziroma znesek, ki si ga lahko odbijamo od vseh prejetih računov. Podatek o odbitnem deležu sporočimo davčnemu organu. Odbitni delež je delež nečesa in ga prikazujemo z ulomkom. V števcu je zmeraj obdavčeni promet v neto znesku plus oproščeni promet minus prava oprostitvev, brez DDV, v imenovalcu pa je taisti obdavčeni promet v neto znesku plus oproščeni promet minus prava oprostitvev, brez DDV (iz števcu) plus oproščeni promet (brez pravice do odbitka DDV minus šolnine, najemnine, obresti, ki jih dobimo) plus subvencije (če smo prejemniki teh subvencij – prave subvencije, ki vplivajo na dejavnosti v javnem interesu). Tukaj moramo biti pozorni na pravilno opredelitev in umestitev cenovne subvencije, ki je neprava subvencija in gre v števec in imenovalec. Prava subvencija gre le v imenovalec. Izvoz je prava oprostitvev in gre v števec in imenovalec. Ko izračunamo ulomek, dobimo decimalno število. Ker govorimo o deležu, moramo dobiti odstotek, zato rezultat pomnožimo s 100 in dobimo delež od celote. Odbitni delež, ne glede na to, kaj je za decimalno vejico (npr. 1,4, 5,9) se vedno zaokroži navzgor. Pomembno je, da vse, kar je za decimalno vejico, zaokrožimo navzgor, na celo število. Odbitni delež je celo število. Izračunani odstotek odbitnega deleža nam pove, koliko davka si lahko odbijamo, ne pa, koliko si ga ne smemo. Torej izračunanih 88 odstotkov odbitnega deleža pomeni, da si lahko odbijamo 88 odstotkov DDV, izkazanega na prejetem računu. Od davka 100 € si bomo kot vstopni DDV upoštevali 88 €. Se pravi, od računa za elektriko za naš poslovni prostor, kjer opravljamo obdavčeno in oproščeno dejavnost, si bomo od 100 € davka, ki je na prejetem računu zaračunan, kot vstopni DDV poračunali 88 € DDV, 12 € pa gre na konto stroškov elektrike 402. Ta primer pokaže, da vrednost, ki jo dobimo, da toliko odstotkov od zaračunanega davka, kolikor si ga lahko zavezanec poračuna oziroma uveljavi kot vstopni DDV.

V obračunu DDV-O bomo v nabavo blaga in storitev pod 31 – vnesli neto znesek brez DDV iz računa, odbijali pa si bomo 88 € pod 41 – v obrazcu DDV-O. Na obrazcu DDV-O

levo spodaj je v besedilu natiskano: Izračunavam odbitni delež. Tukaj je obvezno treba odključati DA. Tako potem pri kontroli vedo, da izračunavamo odbitni delež in zakaj ni odbito 100 odstotkov DDV, to je 100 €, ampak samo 88 odstotkov oziroma 88 €.

Pravico do 100 odstotkov odbitka vstopnega DDV imajo tisti identificirani zavezanci za namene DDV, ki opravljajo obdavčene dejavnosti, mešani davčni zavezanci pa morajo seveda izračunavati odbitni delež, ampak v sorazmernem delu glede na razmerje obdavčene in oproščene dejavnosti.

Če proračunski uporabniki vstopnega DDV v obračunu DDPO niso uveljavljali, morajo za ta del povečati davčne odhodke v davčnem obračunu. Sicer pa lahko do konca naslednjega leta uveljavljajo neuveljavljeni vstopni DDV minulega leta.

Ne glede na vse to pa velja zakonsko določilo, kdaj si davčni zavezanec vstopnega DDV ne sme odbijati. Tudi kadar je upravičen, da si lahko v celoti odbije davek, se pravi 100 odstotkov, je zakonsko predpisana omejitev, navedena v 66. členu ZDDV-1: za zavezance za namene DDV, ki imajo jahte in čolne, namenjene za šport in razvedrilo, zasebne zrakoplove, osebne avtomobile in motorna kolesa, goriva, maziva, nadomestne dele in opravljajo storitve, za stroške za reprezentanco, stroške za prehrano in pijačo ter stroške za nastanitve. V obračunu DDPO je reprezentanca davčno priznani strošek le v višini 50 odstotkov. Tu gre za dve različni davčni obravnavi.

Naj povzamem: davčni zavezanec mora voditi knjige in evidence, da zagotavlja ustrezne podatke, ki so podlaga za obračun DDV in potrebni za ugotavljanje davčne obveznosti in nadzor davčnega organa, hkrati pa so podlaga za pravilen obračun DDPO. Na pravilen obračun DDPO zelo vpliva pravilna opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti, kar nameravam pojasniti v nadaljevanju.

2.1.3 Vpliv pridobitne in nepridobitne dejavnosti na obračunavanje davka od dohodka pravnih oseb v javnem zavodu

Gospodarska družba je po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/2006) pravna oseba, ki na trgu neodvisno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Vsaka dejavnost, ki se na trgu opravlja zaradi pridobivanja dobička, je pridobitna dejavnost. Osebne in kapitalske družbe so gospodarske družbe. Tudi podjetnik, ki je po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/2006) fizična oseba, v okviru organiziranega podjetja na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost. Kot nepridobitne organizacije pa lahko delujejo zasebniki, gospodarske družbe in podjetja, kadar opravljajo javno službo s koncesijo.

Značilnosti nepridobitnih organizacij (Freeman & Shoulders, 1993, str. 1) so:

- pridobivanje javnih dobrin;
- so last države;
- cilje delovanja jim določi vlada;
- njihovo delovanje je pod javnim nadzorom;
- financirane so skoraj v celoti iz javnofinančnih virov;
- deloma se financirajo iz prihodkov, pridobljenih na trgu;
- njihove rezultate težko ocenimo.

Zaradi neomejene davčne zaveze oziroma obdavčitve po načelu svetovnega dohodka in omejene davčne zaveze oziroma teritorialnega načela se je s 1. 1. 2007 Zakon o dobičku pravnih oseb preimenoval v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006). Po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) le Republika Slovenije, Banka Slovenije in lokalne skupnosti oziroma občine niso zavezanci za namene davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO). Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) opredeljuje zavezanca za namene davka od dohodkov pravnih oseb. Te opredelitve ne apliciramo na drug davek.

Zavezanci po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) so vse pravne osebe domačega prava ali pravne osebe tujega prava. To so podjetja, ki so registrirana po tujem pravu in pri nas opravljajo dejavnost, s katero pridobivajo prihodke. Davek plačajo od vseh prihodkov, ki jih posamezno podjetje ustvari v Sloveniji, najsi bo to tuja ali domača pravna oseba. Domača pravna oseba pa ne sme pozabiti, da mora tudi vse prihodke, ki jih ustvarja po svetu, upoštevati v obračunu DDPO. Pri tem moramo biti pozorni, ali je pravna oseba rezident Republike Slovenije ali ne. Rezident mora prijavljati celotne dohodke na podlagi svetovnega dohodka. Če ni, pa samo dohodke, ki jih ustvari v Sloveniji. Merilo za določitev rezidentstva je, da ima pravna oseba registriran sedež, kraj dejanskega delovanja poslovanja in poslovodstvo v Sloveniji. Kot rezident je pravna oseba upravičena do olajšav. Pripadajo ji vse pravice iz tega naslova. Če pravna oseba ni rezident, je obdavčitev različna.

Rezident je zavezanec za DDPO, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in vse dohodke, ki imajo svoj vir zunaj Slovenije. Se pravi svetovni dohodek. Govorimo o neomejeni davčni zavezi. Nerezident je zavezanec DDPO, ki imajo svoj vir samo v Sloveniji, in ima omejeno davčno zavezo.

Tu so še zavezanci, ki opravljajo nepridobitno dejavnost in so po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) oproščeni DDPO, se pravi zavezanci, ki so na primer po Zakonu o zavodih, Zakonu o društvih ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. V teh zakonih je za posamezna področja opredeljen njihov glavni namen ustanovitve. Zaradi tega imajo prilagojene standarde za zavode, društva, zavarovalnice. Na primer: namen ustanovitve šolske ustanove je, da izobražuje. To je skupina ljudi z istimi interesi, organiziranimi v javni zavod. Imajo svoje študente,

opravljajo davka oproščeno dejavnost. Vendar, ko začne zmanjkovati denarja, se tudi take institucije ukvarjajo z obdavčeno dejavnostjo, v skladu z zakonom o davku od dohodka pravnih oseb. Vendar samo toliko, da si malo pomagajo, da malce podprejo svojo osnovno dejavnost, zaradi katere so bili ustanovljeni. Ta pa ne sme biti pretežno obdavčena. Ker pač šolstvo dobi denar od države, iz proračuna, od sponzorjev, z donacijami in iz drugih virov. Previdni morajo biti tudi pri sponzorstvu, ki je obdavčeno. V svoji osnovi pa so davka oproščeni. Zavezanec mora poslovati, kakor je določeno v aktu o ustanovitvi, sicer plača DDPO za pridobitno dejavnost oziroma za del pridobitne dejavnosti.

Ministrstvo za finance je za zavezance, ki opravljajo nepridobitno dejavnost, izdalo za ugotavljanje davčne osnove Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007) (v nadaljevanju: Pravilnik). V njem je podrobneje določeno, kaj je pridobitna in kaj nepridobitna dejavnost. Za zavezance iz 9. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) pa določa, kaj so dohodki iz opravljanja pridobitne in kaj dohodki iz nepridobitne dejavnosti. Pridobitna dejavnost je vsaka tista dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička oziroma dejavnost, s katero zavezanec konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006). Kot določa 3. člen Pravilnika (Ur. l. RS, št. 109/2007), se med dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti zavezancev, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006), uvrščajo zlasti:

- donacije,
- članarine,
- volila in dediščine,
- prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin, in obresti na vloge, naložene v okviru sistema enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin.

Pridobitni dohodki po 4. členu Pravilnika (Ur. l. RS, št. 109/2007) so:

- sredstva za izvajanje javne službe (kot doplačila uporabnikov, na primer ministrstvo za šolstvo je zavzelo stališče, da prihodki od šolnin sodijo med prihodke od opravljanja javne službe);
- namenska javna sredstva;
- bančne obresti (od obresti za vezane vloge niso pridobitne do višine 1.000 € letno).
- dividende in drugi dohodki iz naložb;
- dohodki od prodaje blaga in storitev;
- najemnine;
- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev;
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjih, zabavah, plesih.

S 1. januarjem 2008 so namenska javna sredstva in dohodki iz opravljanja javne službe postali del pridobitne dejavnosti. Za zavezance za namene obdavčitve DDPO, ki opravljajo nepridobitno dejavnost, je ta določba prinesla veliko novost. Do zdaj so bili namreč ti prihodki izvzeti iz obdavčitve. Javni zavodi, kot so na primer univerze, niso bili davčni zavezanci za večino svojih dejavnosti, zdaj pa nastaja vprašanje, ali ta določba povečuje davčno osnovo (Murko, 2008, str. 6).

Poseben davčni položaj ima zavod, saj plača davek od dobička takrat, kadar ustvari presežek v tržnem delu dejavnosti. V vsakem primeru so določeni uporabniki zavezanci za DDPO. Ker spadajo med nepridobitne organizacije, lahko po 9. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) iz davčnega obračuna izvzamejo dohodke, naštete v 3. členu Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007), in po 27. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) tudi sorazmerni del odhodkov. Javni zavodi smejo ločeno evidentirati pridobitne odhodke in prihodke in nepridobitne odhodke in prihodke oziroma odhodke in prihodke v zvezi z javno službo in s tržno dejavnostjo, za potrebe izračuna sorazmernega dela pridobitnih odhodkov v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Pri tem je pomemben vir financiranja. Če je prihodek iz javnih financ, je nepridobiten, če je iz zasebnih virov, je pridobiten. Zavezanci, ki so bili s posebnim zakonom ustanovljeni, da opravljajo neko nepridobitno dejavnost (zavodi, društva, verske skupnosti, sindikati, politične stranke ...), lahko opravljajo tudi pridobitno dejavnost. To jim omogoča področni zakon, po katerem lahko opravljajo tudi obdavčeno dejavnost. In za tisti del obdavčene dejavnosti sestavljajo obračun DDPO in ugotavljajo dobiček, saj ta del dejavnosti izvira iz delovanja na trgu.

Javni zavod ima poseben položaj tudi pri davčnih oprostitvah. Za zavezance, ki opravljajo nepridobitno dejavnost in so bili ustanovljeni po posebnem zakonu, je v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006) zanje predvidena davčna oprostitvev. Deležni so je zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati itd. Torej tudi javni zavod, kadar opravlja svojo dejavnost kot nepridobitno. Po definiciji je javni zavod nepridobitna organizacija. Vendar zakonodaja loči med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo, ki ju zavod opravlja. Za nepridobitno dejavnost je zavod oproščen plačila davka na dobiček, za pridobitno dejavnost pa je dolžan plačati davek na dobiček. Pogoj, da je zavezanec oproščen plačila DDPO, je, da zavezanec tudi dejansko posluje v skladu z namenom ustanovitve in delovanja, sicer plača DDPO za pridobitno dejavnost. Kamnarjeva (1999, str. 31) opozarja, da je otežena uporaba merila davčnih olajšav neprofitnega sektorja, neprilagojena računovodska zakonodaja pa onemogoča njegovo uresničitev v praksi. Hkrati pa tudi izničuje smisel davčne oprostitve. Zavodi dobička ne morejo prosto deliti niti ga porabljeni. Lahko ga porabijo le za razvoj temeljne dejavnosti.

Vedeti moramo, da v javnem zavodu govorimo o presežku prihodkov nad odhodki v izkazu poslovnega izida oziroma dobičku v obračunu DDPO. Prihodki in odhodki iz izkaza

poslovnega izida so ugotovljeni v skladu z računovodskimi standardi (SRS, MSRP, ZR). Na podlagi prihodkov in odhodkov iz izkaza poslovnega izida zavod naredi obračun DDPO tako, da upošteva le davčno priznane prihodke in davčno priznane odhodke. Računovodski predpisi in standardi so tu le pripomoček za pojasnjevanje posameznih kategorij v davčnem obračunu DDPO. Če je zavod zavezanec za DDPO, ugotavlja davčno osnovo za dobiček. Pri obračunu DDPO je davčna osnova dobiček, to je razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki, ki so določeni z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006). Davek od dohodka pravnih oseb je v celoti prihodek državnega proračuna in je torej eden od virov javnih financ Republike Slovenije.

Javni zavod mora plačevati davek od dobička, ki ga ustvari z opravljanjem pridobitne dejavnosti. V praksi jo enačijo s prodajo blaga in storitev na trgu. Da bi zakonodajalec poudaril razliko, uporablja izraz pridobitna dejavnost praviloma pri gospodarskih družbah, čeprav lahko tudi zavodi pridobivajo sredstva z opravljanjem gospodarskih dejavnosti. O tem govori 48. člen Zakona o zavodih. Kadar govorimo o zavodih, uporabljamo pojem prodaja storitev in blaga na trgu, pri kateri se ustvari presežek sredstev, ki je posledica boljšega opravljanja temeljne dejavnosti, ki je nepridobitna in se ne opravlja zaradi ustvarjanja dobička. Zato so tudi presežki zavoda namenjeni predvsem opravljanju in razvoju temeljne dejavnosti (Korpič Horvat, 2008, str. 9). Zakonodajalec pojma pridobitna in tržna dejavnost ne uporablja dosledno. Upoštevati bi moral, da zavod opravlja nepridobitno dejavnost.

2.1.4 Ustvarjanje in porabljanje presežka v javnem zavodu

Prva posebnost javnega zavoda je izrazoslovje pri ustvarjanju presežka prihodkov nad odhodki oziroma primanjkljaja. V gospodarskem sektorju govorimo o dobičku oziroma izgubi. V javnem zavodu se izraz dobiček oziroma izguba pojavi šele, če je zavod zavezanec za plačilo DDPO. Druga posebnost javnega zavoda je, če pri poslovanju ustvari presežek prihodkov nad odhodki. Lahko ga uporabi le za opravljanje in razvoj dejavnosti, za katero je bil ustanovljen, razen če je v ustanovitvenih aktih določeno drugače. Javni zavod lahko nameni presežek tudi za izplačila plač in drugih prejemkov zaposlenih v višini, ki jo določajo predpisi in kolektivne pogodbe. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju določa, da lahko proračunski uporabniki del sredstev, ki jih ustvarijo s prodajo storitev in blaga na trgu, porabijo za plačilo redne delovne uspešnosti in povečanega obsega dela in zaradi prodaje storitev in blaga na trgu. Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje storitev in blaga na trgu (2008), ki jo je sprejela vlada, določa, da posredni uporabnik proračuna sredstva za delovno uspešnost izkazuje posebej za prihodke iz prodaje storitev in blaga na trgu in posebej za prihodke izvajanja javne službe. Ločeno izkazuje tudi pridobljena sredstva iz javnih razpisov mednarodnih projektov. Presežke, po pokritju stroškov projekta, tudi lahko nameni za plačilo delovne uspešnosti, pri tem pa je treba upoštevati pogodbo (Korpič Horvat, 2008, str. 15–16).

Problem je, da niti zakoni niti odloki občin, niti ustanovitelji ne določajo sodil za razporejanje odhodkov tržne dejavnosti in javne službe. Pri porabi presežka je zavod omejen glede na vir pridobivanja prihodkov. Ne glede na ločeno izkazovanje virov financiranja je treba sredstva zavoda obravnavati kot celoto.

2.1.5 Premoženska bilanca v javnem zavodu

Uporabniki izkazujejo v premoženjski bilanci državno premoženje, ki ga upravljajo. Državno premoženje, ki je v lasti države, je izkazano v aktivni premoženjske bilance. Iz premoženjskih bilanc proračunskih uporabnikov sestavi ministrstvo za finance premoženjsko bilanco države in jo do 31. decembra predloži vladi, vlada pa državnemu zboru v obravnavo in potrditev do 31. januarja prihodnjega leta.

Triindevetdeseti člen Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) predpisuje konsolidirano oziroma skupinsko premoženjsko bilanco občin in države. V tem aktu vlada prikaže konsolidirano oziroma skupno stanje premoženja občin in države na dan 31. decembra vsako leto. Postopki priprave konsolidirane oziroma skupinske premoženjske bilance občin in države predpisuje Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance občin in države (Ur. l. RS, št. 26/2003). Občine, neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna, ZPIZ in ZZZS so dolžni poslati premoženjske bilance ministrstvu za finance do 30. aprila v tekočem letu za minulo leto. Ministrstvo za finance na podlagi dobljenih premoženjskih bilanc pripravi premoženjsko bilanco države na podlagi podatkov iz bilance stanja in poslovnih knjig proračunskega uporabnika. Medsebojno se pobotajo obveznosti in terjatve vključenih pravnih oseb, za razliko pa se zmanjša ali poveča splošni sklad. Sredstev, prejetih v upravljanje, javna podjetja ne vključijo v premoženjsko bilanco. Pomembno je, da proračunski uporabniki v poslovnih knjigah v skupinah kontov 14 in 24 dosledno upoštevajo enotni kontni načrt in pravilno izkazujejo obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Enaindvajseti člen Pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance občin in države (Ur. l. RS, št. 26/2003) določa, da je k sestavljenim premoženjskim bilancam treba v posebni prilogi navesti podatke o postavkah iz bilance stanja, ki niso bili pred izdelavo premoženjske bilance medsebojno pobotani. Navesti je treba tudi podatke o zmanjšanju oziroma povečanju obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, oziroma splošnega sklada. Sestavni del premoženjske bilance je tudi obrazložitev pomembnejših sprememb stanja naložb v opredmetena osnovna sredstva in finančnih naložb. Če so evidence obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, neusklajene, posredni uporabniki proračuna navedejo vzroke za to (Janc, 2008, str. 14–16).

3 POSEBNOSTI FINANČNEGA NAČRTA V JAVNEM ZAVODU

Za boljše razumevanje namena izdelave finančnega načrta moram pojasniti pomen proračuna Republike Slovenije. Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015 (Ur. l. RS, št. 101/13), ki ga uporabljajo neposredni uporabniki proračuna

Republike Slovenije, v 3. členu določa, da je proračun sestavljen iz treh delov. Prvi, splošni del, zajema prejemke in izdatke, ki določajo ekonomski namen izdatkov preko kontov, v drugem, posebnem delu, so zbrani vsi finančni načrti neposrednih uporabnikov, v katerih so predstavljene politike oziroma področja, na katera vpliva država, glavni programi, ki jih neposredni uporabniki izvajajo v politiki, programe in podprograme, ki jih izvajajo z dejavnostmi, sestavljenimi iz ukrepov in projektov za uresničevanje pričakovanih ciljev. Načrt razvojnih programov je tretji del proračuna, ki zasleduje jasno opredeljene cilje, z vnaprej načrtovanimi izdatki za časovno določene projekte, s predlaganimi ukrepi za usklajeno medsebojno delovanje in opredelitvijo virov financiranja. Načrt razvojnih programov se izdelava po posameznih letih za izvedbo vseh projektov in ukrepov, saj so to večletni oziroma dolgoročni načrti, katerih uresničevanje vsako leto sproti preverjamo.

Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015 (Ur. l. RS, št. 101/13) v 5. členu določa, da se proračun tekočega leta izvaja v tekočem letu skladno z določbami tega zakona, z določbami zakona o javnih financah in njunimi podzakonskimi predpisi na ravni proračunske vrstice. Proračunska vrstica je postavka – konto, ki v skladu s predpisanim kontnim načrtom določa ekonomski namen izdatkov postavke in je skupaj z ukrepom oziroma projektom temeljna enota za izvajanje proračuna. Zaradi neuskklajenosti lahko ministrstvo za finance omeji izvajanje proračuna posameznemu proračunskemu uporabniku.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v prvi točki 34. člena določa, da se v skladu z zakonom in predpisi v proračun, ki je določen za posamezno vrsto prihodkov, vplačujejo prejemki. Ta proračunska sredstva so namenska. Zagotavljajo se uporabnikom proračuna, ki so v posebnem delu proračuna določeni kot nosilci postavk in so jih dolžni uporabiti v skladu s svojim letnim finančnim načrtom.

V letih 2014 in 2015 ukrepi zaradi uravnoteženja proračuna določajo zmanjšanje pravic porabe vseh neposrednih uporabnikov v enakem odstotku, kar vpliva tudi na zmanjšanje pravic porabe posrednim uporabnikom. V katere pravice porabe poseže, pa določi vlada.

3.1 Opredelitev procesa načrtovanja finančnega načrta v javnem zavodu

V skladu z 21. členom Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) sestavljata letno poročilo določenega uporabnika poslovno in računovodsko poročilo. Podlaga za sestavo letnega poročila za proračunske uporabnike je finančni načrt, ki ga Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v 3. členu določa kot akt neposrednega in posrednega uporabnika proračuna, v katerem so vnaprej določeni prihodki in odhodki za obdobje enega leta. V nadaljevanju bom obravnavala le finančni načrt.

Za njegovo pripravo je treba pravilno razvrščati prejemke in izdatke po dejavnostih. V Navodilu o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 91/2000), izdanem na podlagi zakona o javnih financah, drugi odstavek 6. člena določa, da morajo biti v finančnem načrtu posrednega uporabnika ločeno prikazani vsi prejemki in izdatki, ki jih posredni uporabnik prejme in izplača zaradi opravljanja javne službe ter zaradi prodaje blaga in storitev na trgu oziroma pri opravljanju tržne dejavnosti. Pravna podlaga za pripravo finančnih načrtov javnih zavodov je določena z Zakonom o javnih financah (Snedec, 2008, str. 20). Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v sedmi točki 10. člena določa finančni načrt posrednega uporabnika, ki zavezuje vse posredne uporabnike, da sestavijo finančni načrt, kakor ga predpiše minister za finance. Finančni načrt sestavljata splošni in posebni del. Splošni del sestavljajo izkaz prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev ter račun financiranja, posebni del pa finančni načrt posrednega uporabnika. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 91/2000) v 2. členu določa, da je finančni načrt posrednega uporabnika sestavljen iz splošnega dela. Iz posebnega dela pa le, če se pojavi potreba po poročanju glede na velikost in naravo dejavnosti posrednega uporabnika. Omejila se bom predvsem na visokošolski javni zavod, za katerega je izpolnjena zahteva za izpolnitev tudi posebnega dela finančnega načrta. V njem so izdatki in prejemki prikazani po posameznih postavkah, ki so oblikovane glede na programe, podprograme, ukrepe ali dejavnosti posrednega uporabnika.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v peti točki 10. člena določa, da se pri pripravi finančnega načrta v splošnem in posebnem delu prikažeta:

- realizacija prejemkov in izdatkov za preteklo leto. Ta mora biti enaka izkazani v sprejetem letnem poročilu. Če letno poročilo še ni sprejeto, mora biti izkazana ocena realizacije prejemkov in izdatkov za preteklo leto.
- ocena realizacije prejemkov in izdatkov za tekoče leto.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v šesti točki 10. člena določa, da se pri pripravi finančnega načrta v splošnem in posebnem delu prikaže tudi načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto, sprejme pa se samo načrt prejemkov in izdatkov.

Tako za državo kot za proračun je pomembno, da sestavljavci finančnih načrtov upoštevajo vse štiri klasifikacije (Kavčič, 2008, str. 6). Te so:

- institucionalna klasifikacija neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov prikaže, kdo oziroma katero ministrstvo je plačnik za posamezni namen;
- ekonomska klasifikacija javnofinančnih prejemkov in izdatkov nam pove, kaj je država plačala;

- funkcionalna klasifikacija odhodkov oziroma izdatkov države pove, za kakšen namen je država plačala;
- funkcionalno-programska klasifikacija izdatkov pa je namenjena sestavljanju državnega proračuna in je prilagojena nacionalnim potrebam ter velja le za neposredne proračunske uporabnike.

Pravilno načrtovanje bodočih poslovnih dogodkov pomembno vpliva na uspešnost poslovanja proračunskega uporabnika. Seveda pa mu postavitev cilja še ne zagotavlja dobrega poslovanja. Cilj je treba tudi doseči. Ali smo cilj dosegli ali ne, ugotovimo tako, da načrtovane podatke primerjamo z uresničenimi. To pomeni, da sprejeti finančni načrt primerjamo z realizacijo finančnega načrta.

Pri pripravi finančnega načrta upoštevamo višino transferja iz državnega proračuna, namenjenega za financiranje nalog javne službe. Upoštevamo prejemke in izdatke po načelu denarnega toka.

Za javne zavode je značilno, da določajo cene svojim proizvodom in storitvam na podlagi stroškov, ne pa na podlagi ponudbe in povpraševanja. Stroški, ki se pojavijo pri izvajanju dejavnosti celotnega programa ali posamezne vrste programa, so določeni najprej. Kolikšni so potrebni stroški za proizvod ali storitev, ali za program ali celo za vso dejavnost v nadaljevanju, javni zavod določi s predračunom stroškov. Sprejeti predračun postane finančni načrt. Finančni načrt se vključi v proračun in je podlaga za pridobivanje prihodkov v javnem zavodu (Kavčič, 2008, str. 5).

Pri določanju stroškov mora zavod upoštevati zakonske podlage glede priprave predračunov in uporabljati predpisane metode za izdelavo finančnega načrta in določanje stroškov za proizvod ali storitev.

3.1.1 Določitev posrednih in neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov

Zaradi lažjega spremljanja tematike je treba vedeti, da so obveznosti javnih zavodov pri oblikovanju finančnih načrtov odvisne od določitve posrednih in neposrednih uporabnikov državnega ali občinskih proračunov. Pravilnik o določitvi posrednih in neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 134/2003) v 1. členu navaja, da se s tem pravilnikom določajo neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov. V 2. členu določa neposredne uporabnike, to so vsi državni in občinski organi in organizacije ter občinska uprava. V 3. členu določa posredne uporabnike: javne zavode, javne agencije, javne sklade. Njihovi ustanovitelji so država oziroma občina. Posredna uporabnika sta tudi Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) je za javne zavode krovni zakon. V prvi točki 1. člena določa, da se določbe tega zakona nanašajo na neposredne uporabnike, tako državnega proračuna kakor tudi občinskega proračuna. V drugi točki 1. člena pa zakon določa pravila, ki veljajo za posredne uporabnike proračuna. Torej vse določbe tega zakona, ki veljajo za posredne uporabnike, veljajo tudi za javne zavode.

»Razlog za njihovo uvrstitev med posredne uporabnike je, da se financirajo iz proračuna države ali občine posredno, prek neposrednih uporabnikov, to je ministrstev ali občine. Skupna značilnost vseh posrednih uporabnikov je, da opravljajo javne službe, za to pa sklepajo posebne pogodbe z organi ustanoviteljev. Izjema so šole, ki se financirajo kar na podlagi zakona.« (S. Kavčič, 2008, str. 5)

3.1.2 Enotni kontni načrt

Enotni kontni načrt, ki je predpisan s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002), določa podrobno razčlenitev posameznih bilančnih postavk. Manj podrobna je razčlenitev stroškov, odhodkov in prihodkov, ki jih ugotavljajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. To so podatki, ki se izkazujejo v skupinah kontov 46 in 76. Razčlenitev iz enotnega kontnega načrta je obvezna. Določeni uporabnik enotnega kontnega načrta poleg predpisanih podskupin ne more odpirati še novih, temveč lahko predpisane podskupine le dalje razčlenjuje, če le niso pri tem programsko omejene.

Prihodki oziroma prejemki in odhodki oziroma izdatki, ki jih morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidenčno knjižiti oziroma ugotavljati v skladu z načelom denarnega toka, morajo biti razčlenjeni najmanj tako, kot so razčlenjeni v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka.

V predlaganem kontnem načrtu je razčlenitev podskupin le ena od mogočih. Vsak določeni uporabnik enotnega kontnega načrta bo razčlenitev prilagodil svojim potrebam in željam po ločenem izkazovanju posameznih podatkov o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, stroških, odhodkih in prihodkih, poleg tega pa tudi po stroškovnih mestih in virih financiranja.

Pri razčlenjevanju oziroma določanju načina ugotavljanja posameznih podatkov morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta upoštevati tudi 9. člen Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999). Ta nalaga vsem zavezancem, ki vodijo poslovne knjige po Zakonu o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999), da morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja posebej s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe in posebej s sredstvi, pridobljenimi iz prodaje blaga in storitev na trgu, kar pomeni po virih financiranja.

Kontni načrt določenega uporabnika enotnega kontnega načrta ne zagotavlja izkazovanja podatkov v skladu z 9. členom Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999). Zato ga morajo določeni uporabniki, ki opravljajo poleg javne službe še tržno dejavnost, ustrezno dopolniti oziroma zagotoviti ugotavljanje zahtevanih podatkov s pomočjo dodatnih šifer za označevanje virov financiranja sredstev v svojih evidencah. Knjiženje posameznega poslovnega dogodka naj bi bilo vedno takšno: podkonto/stroškovno mesto/vir financiranja sredstev. Druge rešitve so se pri izpisih in združevanju podatkov v praksi izkazale za problematične.

Zanimivo je, da predlog kontnega načrta za določene uporabnike enotnega kontnega načrta ne zajema evidenčnih kontov, saj so podrobno določeni že v enotnem kontnem načrtu. Vendar je treba tudi v okviru teh kontov spremljati podatke o prihodkih in prejemkih oziroma o odhodkih in izdatkih posebej za opravljanje javne službe in posebej za tržno dejavnost, torej s šifro za vir financiranja sredstev in stroškovnimi mesti (Čižman & Zupančič, 2007, str. 5).

Za določene uporabnike enotnega kontnega načrta veljajo pri obravnavanju računovodskih kategorij oziroma pri knjiženju nekatere posebnosti (Čižman & Zupančič, 2007, str. 6), na primer:

- uporaba skupin kontov 14 in 24, v katerih se izkazujejo kratkoročne terjatve in obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta ne glede na podlago za nastanek. Ta dva konta se uporabljata tudi pri izdelavi premoženjske bilance;
- uporaba skupin kontov dolgoročnih sredstev in obveznosti mora biti taka, da se ločeno spremlja razmerja med proračunskimi uporabniki in drugimi pravnimi osebami;
- uporaba skupine kontov obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje na kontih skupine 98, za katere se sestavlja premoženjska bilanca države oziroma občine, mora biti taka, da se obveznosti izkazujejo ločeno po proračunskih uporabnikih. Enako velja tudi za skupine kontov 94 oziroma za podskupini kontov 940 – sklad namenskega premoženja v javnih skladih in 941 – sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti;
- za dolgoročne terjatve iz poslovanja in dolgoročne obveznosti iz poslovanja velja, da je treba tisti njihov del, ki zapade v plačilo v letu po bilanci stanja, izkazati med kratkoročnimi terjatvami in obveznostmi;
- za izkazovanje evidenčnih podatkov se uporabljajo pravila, ki veljajo za druge uporabnike enotnega kontnega načrta, ne pa pravila iz slovenskih računovodskih standardov. Zato podatki o prihodkih in odhodkih, izkazani na evidenčnih kontih, niso vedno primerljivi s podatki, izkazanimi na kontih skupin 46 in 76 (na primer plačilo zamudnih obresti zaradi prepozne poravnave obveznosti do dobavitelja materiala se evidenčno izkazuje kot strošek materiala, po računovodskih standardih pa kot finančni odhodek);

- evidenčne podatke zagotavljajo le pravne osebe javnega prava, ki so uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike proračuna.

Janc (2008, str. 8) opozarja na razlike pri izkazovanju poslovnih dogodkov za druge in za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki jih moramo upoštevati ob njihovem nastanku, ob vplačilu obveznosti in terjatev. Odhodke, ki še niso bili plačani, izkazujejo kot obveznost na kontih skupine 18 drugi uporabniki, določeni uporabniki pa jih izkazujejo na kontih skupine 46. Prihodke, ki še niso bili plačani, izkazujejo kot kratkoročne terjatve na kontih skupine 28, določeni uporabniki pa jih izkazujejo na kontih skupine 76. Za zagotovitev potrebnih podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih morajo biti ti izkazani po enakem načelu. To je razlog, da je za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki so vključeni v seznam neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, predpisano tudi evidenčno izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov. Za to so določeni konti skupin 71, 72, 73, 74 in 75 po prejemu sredstev in konti skupin 40, 41, 42, 43, 44 in 45 po izplačilu sredstev, v obeh primerih po načelu denarnega toka.

V prvem delu kontnega načrta za določene uporabnike enotnega kontnega načrta je del enotnega kontnega načrta, ki določa zahteve, potrebne za spremljanje prihodkov, odhodkov, prejemkov in izdatkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta po načelu denarnega toka, v drugem delu pa je predlog kontnega načrta določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta po načelu nastanka poslovnega dogodka. Uporabniki enotnega kontnega načrta lahko predpisane podskupine kontov oziroma konte členijo po lastni presoji, potrebi in programskih zmožnostih.

V javnih zavodih je podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov predpisani kontni načrt. Ob predpostavki, da mora biti evidenca poslovnih dogodkov takšna, da omogoča pripravljanje različnih obračunskih poročil, je uporaba potrebnih dodatnih kontov v kontnem načrtu pri posameznem posrednem proračunskem uporabniku lahko zahtevno opravilo, zlasti ker je tudi podlaga za predračunavanje oziroma pripravo finančnega načrta.

3.1.3 Prikaz priprave finančnega načrta zavoda

Glede na lastna spoznanja v praksi in na navajanje strokovne literature drži, da vsi tisti javni zavodi, ki niso ustrezno upoštevali pravilnika, ne bodo mogli pripravljati kakovostnih analiz niti za lastnike niti za lastne potrebe. Pa tudi računskemu sodišču ne bo omogočeno, da bi ustrezno preverjalo namenskost, učinkovitost in uspešnost porabe javnih sredstev. Kavčič (2008, str. 6) navaja, da na podlagi poznavanja te problematike lahko trdimo, da se je večina javnih zavodov lotila členitve kontnega načrta predvsem v skladu z zakonskimi zahtevami in ne toliko po lastnih potrebah, zaradi česar so pogosto potrebne ločene, dodatne lastne evidence, ki otežujejo delo računovodje pri pripravi podatkov.

Posredni uporabniki proračunov na podlagi pripravljenih finančnih načrtov posredujejo finančne načrte oziroma svoje zahteve do proračuna pristojnim ministrstvom ali občinam. Prejete finančne načrte posrednih uporabnikov pristojna ministrstva in občine kot neposredni proračunski uporabniki vključijo v svoj finančni načrt, saj morajo poznati tudi zahteve svojih posrednih uporabnikov, preden predložijo svoj finančni načrt oziroma zahtevo neposrednega uporabnika do državnega proračuna. Pri pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov proračuna upoštevamo (Kavčič, 2008, str. 7):

- določilo ministra za finance, ki določi rok za oddajo finančnega načrta. Finančni načrti javnih zavodov morajo biti pripravljeni pred finančnim načrtom ministrstva. V nasprotnem primeru ministrstvo ne more vključiti potreb zavodov v svoj proračun in v zahteve do državnega proračuna. Pri pripravi finančnega načrta posameznega ministrstva je treba upoštevati tudi potrebe v zvezi z izvajanjem javne službe, ki je v njegovi pristojnosti. To največkrat izvajajo javni zavodi. Pretežni del dejavnosti javnih zavodov se navadno financira iz proračuna ali iz drugih javnih sredstev;
- izhodišča, ki morajo biti pri pripravi finančnega načrta upoštevana. V zakonu o javnih financah je zahteva, da mora celotni proračun, ne glede na to, na katerega uporabnika se nanaša, temeljiti na enakih izhodiščih. Izhodišča za pripravo državnega proračuna, ki velja tudi za posredne uporabnike, so različne smernice, sodila in količinske opredelitve. O teh temeljnih izhodiščih obvesti javne zavode pristojno ministrstvo. Za javne zavode so to predvsem in večinoma usmeritve glede višine plač, regresov za dopust in drugih osebnih prejemkov, manj pa izdatkov za material, blago, storitve in investicijske dohodke. Razmerje se postopoma še povečuje. Od 70–30 odstotkov na 80–20 odstotkov ter v zadnjem letu 90–10 odstotkov, kar pomeni, da je treba razmišljati o novih načinih pridobitve sredstev oziroma poslovanja.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) v 62. členu zavezuje tudi posredne uporabnike državnega proračuna, da pripravijo poročilo o doseženih ciljih in rezultatih v prejšnjem letu do 28. februarja tekočega leta. Tako je zagotovljen nadzor nad poročanjem o uresničitvi finančnega načrta. Poročilu je priložena realizacija finančnega načrta za poročano leto, ki se mora v splošnem delu ujemati s poročilom prejšnjega leta. Poročilo za prejšnje leto skupaj z realizacijo finančnega načrta je treba predložiti ministrstvu, pristojnemu za delo, in ministrstvu za finance. Ministrstvo za finance po pregledu predloži poročilo vladi. Posredni proračunski uporabniki pripravijo poročilo po zahtevah Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999). Po 64. členu Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011) morajo posredni uporabniki proračuna poročati ministrstvu za finance v povezavi s poročanjem o uresničevanju proračuna tudi o prejemkih in izdatkih, stanju na računih in naložbah prostih denarnih sredstev na način in v rokih, ki jih določi ministrstvo za finance.

V tej obravnavi je pomemben tudi 99. člen Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011), ki zavezuje posredne uporabnike proračunov, da pripravijo tudi letno poročilo za

prejšnje leto, tako kot zahteva zakon o računovodstvu. Tudi letno poročilo mora biti skupaj s pojasnili predloženo pristojnemu ministrstvu najpozneje 28. februarja tekočega leta za prejšnje leto.

Pomanjkljivost Zakona o javnih financah je, da je v zakonu veliko stvari rešenih na splošno, nedorečenih in pomanjkljivih. V praksi ni mogoče v celoti uveljaviti niti Zakona o javnih financah niti Zakona o računovodstvu. Nekatere rešitve so celo neustrezne. Za konkretno uporabo zakona so potrebna navodila. Ponavadi jih pripravi ministrstvo za finance. Najpomembnejši izvedbeni predpis je objavljen v Uradnem listu RS. To je zelo obsežno Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001). Predstavila bom le njegov tretji del, ki govori o posrednih uporabnikih proračunov, in del, ki vpliva na sestavljanje finančnega načrta.

Pomembno je, da poznamo vsebino poročila, za pripravo katerega je odgovorno računovodstvo, da s tem lahko zagotovimo enak način načrtovanja, ustrezne računovodske in druge evidence ter opredelimo zahtevane kazalnike. Pri tem upoštevamo zahtevo, da poročilo posrednega uporabnika vsebuje (Kavčič, 2008, str. 8–13):

- Uporabo zakonov, splošnih predpisov in podzakonskih aktov, ki veljajo za področje, na katerem javni zavod deluje, zakonodaje s področja računovodstva in financ ter ustanovitvenih in notranjih aktov, ki povedo, katero dejavnost zavod opravlja.
- Podlago za prikaz dolgoročnih ciljev, ki je večletni nacionalni program. Njegova vsebina je podlaga za oblikovanje večletnega programa dela in razvoja posrednega uporabnika. Zato je lahko posamezni dolgoročni cilj določen za različno dolgo obdobje. Zato mora neposredni uporabnik cilje opredeliti tudi časovno. Do sprememb lahko pride, če se na primer spremeni nacionalni program, in pa, ko dolgoročni cilji postanejo kratkoročni. Namen ustanovitve zavoda je dosegati trajni cilj splošne blaginje.
- Realno postavljene cilje kot zagotovilo, da bo tudi ocena njihovih dosežkov realna. Ta določba je izredno pomembna. Letni cilj posrednega uporabnika temelji na dolgoročnih ciljih oziroma dolgoročnih programih dela, ki se konkretizirajo za posamezno leto. Dolgoročni cilji so lahko le opisani, letni cilji pa morajo biti izraženi v merljivih velikostih, da je mogoče oceniti njihovo doseganje. Zato morajo biti tako notranje razmere kakor zunanji vplivi izraženi realno, saj odmiki uresničenega od načrtov niso zaželeni niti navzgor niti navzdol. Poleg tega pa je smiselno poleg ciljev kot celote prikazati tudi cilje po posameznih poslovnih funkcijah, ločeno cilje javne službe od ciljev tržne dejavnosti. Uresničevanje cilja organizacije kot celote je zagotovljeno le, če so z njim usklajeni tudi delni cilji, uresničevanje delnih ciljev pa je tudi uresničevanje cilja organizacije kot celote.
- Obvezno pripravo kazalnikov, primernih za merjenje uspeha pri doseganju ciljev. Ti naj bodo opredeljeni v pravilniku o računovodstvu. Kazalnikov ni mogoče v celoti

predpisati, ker morajo biti odraz posamezne dejavnosti, ki jo posamezni posredni uporabniki opravljajo. Oblikovani naj bodo predvsem na podlagi podatkov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov z vsemi pojasnili k izkazu. Uresničevanje tega dela določila metodologije pokaže, ali se je neposredni uporabnik resno lotil naloge ali pa je želel zadostiti le zakonskim zahtevam. Obveza je za predračunavanje zelo pomembna, saj sili organizacije k usklajevanju predračunskih in obračunskih evidenc. V praksi pogosto program dela pripravljajo ločeno od priprave finančnega načrta, zaradi česar prihaja do odstopanj. Tu nastane vprašanje nedopustnih in nepredvidljivih posledic, kar v nadaljevanju pomeni popravek finančnega načrta. Programi, ki imajo nedopustne posledice, ne smejo biti odobreni. Znajdemo se pred dilemo, kaj je dopustno, saj je lahko za druge ne samo nedopustno, temveč nujno. V poročilu moramo razkriti takšne vplive in pojasniti njihov vpliv na posledice ter navesti ukrepe za omilitev ali tudi odpravo negativnih učinkov.

- Ta določba zahteva enako metodo predračuna in obračuna prejšnjega ali več prejšnjih let. Enake metode spremljanja podatkov iz leta v leto omogoča pripravljane vsebinsko enakih informacij. Le tako se lahko izkaže, ali bo postavljene dolgoročne cilje mogoče doseči. V praksi je ta točka združena z zgoraj omenjeno točko, ki govori o oceni uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev. V isti preglednici so prikazani podatki za tekoče in za prejšnje leto.
- Vprašanje namena te določbe je, ali stroga uporaba po ekonomski klasifikaciji ali preprečevanje prenosa sredstev iz enega programa v drugega lahko deluje pozitivno ali negativno. Določba sili posredne uporabnike proračunov, da uporabljajo prihodek natanko za tiste namene in v tolikšnih zneskih, kakršni so bili določeni v proračunu. Posredni uporabnik pri porabi prihodka, pridobljenega za program, ni samostojen. Hkrati z velikostjo prihodka mu je določena njegova poraba. Vnaprej je določeno, da lahko nameni za plače le toliko, kolikor je bilo upoštevanega pri oblikovanju prihodka v finančnem načrtu, za material le toliko, kolikor je bilo pri oblikovanju prihodka upoštevanih stroškov materiala v finančnem načrtu in tako dalje. To pomeni, da je hkrati s ceno storitev določena tudi sestava porabe zanj in da je hkrati s ceno programa določena tudi sestava porabe za program.
- Oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora posrednega uporabnika. Vsebinsko je ta določba zelo pomembno zagotovilo, da podatki in informacije, ki nastajajo v računovodstvu in računovodskem predračunavanju oziroma pripravi finančnega načrta, odražajo resnično stanje in so kakovostni. To zahtevo lahko izpolnimo le, če računovodska služba ni podrejena tistemu, ki jo nadzira. V praksi največkrat ni tako.
- V poročilu je treba navesti tista področja delovanja, kjer cilji niso bili doseženi. Razkriti je treba vzroke in prikazati posledice nedoseganja ciljev, predlagati ukrepe za doseg cilja, in morda celo ustrezno prilagoditi program. Določba se uporablja pri medletnem poročanju. Pri letnem poročanju pa je lahko podlaga za preverjanje dolgoročnih ciljev, če cilji niso doseženi. V primeru, da cilji ne bodo doseženi, mora uporabnik proračuna zastaviti nove. Ti pa lahko vplivajo na spremembo dolgoročnih ciljev javnega zavoda,

kar lahko privede do nove usmeritve. Ta sprememba mora biti upoštevana pri postavljanju ciljev za prihodnja obdobja, pri pripravi finančnega načrta za prihodnje leto.

- Pomembno je, da mora biti vpliv posamezne dejavnosti na okolje zajet v določenih programih dela. Treba je preveriti, ali je realizacija finančnega načrta skladna s cilji ali ne. Če ni, potem resno razmislimo o smiselnosti nadaljnjega delovanja dejavnosti.
- Kadri so tisti, ki zagotavljajo kakovost načrta in udejanjenje. Pomemben je kadrovski sestav, zadosten obseg kadrov, izobraževanje, fluktuacija, dodatno delo in tako dalje.

Kavčič (2008, str. 12) v računovodstvo aplicira določbo, v kateri navaja, naj posredni proračunski uporabnik proračuna na podlagi obrazložitve finančnega načrta oziroma programa dela za prejšnje leto pripravi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih. Navedeno v poročilu naj bo navedeno tudi v finančnem načrtu, sicer ne moremo narediti primerjave. Ugotavlja, da za posredne uporabnike proračuna ni dovolj samo predračunavanje, temveč mora predračunavanju slediti tudi ustrezno obračunavanje. To pomeni, da obračunavanje izvedemo enako kot predračunavanje, da so podlage primerljive. Predračunavanju mora slediti obračunavanje. Pogoj je, da pri obeh uporabljamo enak postopek, enako opredeljene ekonomske kategorije, enako časovno obdobje, isto poročevalsko enoto.

Med predračuni in obračuni so bistvene razlike (Kavčič, 2008, str. 23):

- Finančni predračuni so sestavljeni v različicah. So podlaga za odločanje pri načrtovanju. Sprejeti finančni predračun je finančni načrt, ki kaže sprejeto odločitev in je hkrati sodilo, ko delamo primerjavo z dosežki, ki so izkazani v finančnem obračunu.
- Ko delamo obračun, se ne moremo odločati o metodi. Uporabljamo namreč tisto, ki smo jo uporabili pri sprejetem planu oziroma sprejetem finančnem načrtu.
- Pri finančnem predračunu prilagodimo, ocenimo oziroma določimo predračunske stroške, pri obračunih uporabimo uresničene oziroma dejanske stroške. V skladu s tem tudi popravimo predračun, čeprav nismo napravili popravka načrta.

V literaturi najdemo različne definicije priprave oziroma predračunavanja oziroma finančnega načrta (v nadaljevanju finančni načrt). Finančni načrt za naslednje leto začnemo pripravljati v avgustu tekočega leta. Pripravljamo ga na podlagi izhodišč za prihodnje leto. Podlaga za pripravo finančnega načrta so:

- kratka analiza tekočega leta;
- strateški plan, ki je predmet presoje vsako leto sproti;
- predlogi posameznih oddelkov in enot. Upoštevamo pridobljene predloge za povečanje obsega dela ali uvajanje novega, novih programov, projektov. Pri tem upoštevamo predvidene spremembe v zavodu, kot so na primer reorganizacija, zmanjševanje zaposlenih in tako dalje.

- Vsebina letnega plana obsega delovni program dela. V njem določimo, kaj bo zavod delal in v kolikšnem obsegu in cilje, ki naj bi jih pri tem dosegli. Opredeliti je treba kazalce in kazalnike, primerne za dejavnost in njihovo velikost. Sestavni del mora biti plan kadrov oziroma njihovo povečanje ali zmanjšanje, ki je čedalje bolj aktualna postavka.
- Finančni načrt, kateremu je podlaga oziroma izhodišče plan dela. Pri pripravi finančnega načrta je treba uporabiti enako metodo, kot smo jo uporabili v planu dela. V praksi ni tako.
- Opredelimo prihodke na redne in izredne. Ločeno prikažemo prihodke javne službe, to so prihodki financerjev in drugih ter ločeno tržno dejavnost.
- Določimo stroške, kar je težja naloga. Za izhodišče uporabimo obseg dejavnosti. Ločiti moramo:
 - neposredne stroške posameznih dejavnosti in organizacijskih enot, stroške skupnih dejavnosti. Tu uporabimo ključ za razdelitev stroškov na posamezne dejavnosti in razdelimo stroške po naravnih vrstah.
 - V finančnem načrtu načrtujemo razliko med prihodki in stroški po dejavnostih. Predvsem ločimo javno službo in tržno dejavnost. Javna služba je še podrobneje razčlenjena po dejavnostih, na primer študijski, raziskovalni, knjižnični in tako dalje.
 - Ločeno, po virih, za posamezne naložbe tudi izkažemo plan naložb in investicijskega vzdrževanja.

Finančni načrt ima pomen, če ga tudi uresničimo. Zato je treba enako vestno kot njegovo pripravo obravnavati tudi računovodsko obračunavanje oziroma realizacijo finančnega načrta. Za posredne uporabnike proračunov so obračuni ne le koristni, temveč so tudi predpisani.

Za pravilno obravnavanje računovodske funkcije je pomembno knjigovodstvo, računovodsko načrtovanje oziroma računovodsko predračunavanje. SRS 20 (Ur. l. RS, št. 118/2005) zelo natančno ločijo računovodske podatke od finančnih. Finančni podatki so namenjeni predvsem za odločanje pri finančnem načrtovanju. Finančni tokovi so posledica pritokov sredstev (razen denarnih) in odtokov sredstev (kapitala in dolgov), denarni tokovi pa nastajajo na podlagi prejemkov, ki so neposredno povečanje denarnih sredstev in izdatkov, ki so neposredno zmanjšanje denarnih sredstev (Igličar & Hočevar, 1997, str. 186).

Celotno računovodstvo je glede na spremljanje poslovnih dogodkov razdeljeno na finančno računovodstvo, iz katerega dobimo podatke, ki so pomembni za organizacijo kot celoto in za primerjavo razmerij z drugimi, in na stroškovno računovodstvo, ki obravnava podatke v notranjem delovanju organizacije. Tako v računovodstvu nastanejo poročila, ki jih v

poslovnem računovodstvu spremenimo v informacije za enkratne poslovne odločitve. Te so za poslovodstvo zelo pomembne.

Predlagani finančni načrt je treba razlikovati od sprejetega. Sprejeti finančni načrt je plan, ki ga poslovodstvo izbere za svoj cilj. Proračunski uporabnik si ga prizadeva uresničiti. Finančni načrt mora biti zelo skrbno sestavljen. Je namreč sodilo doseženega. Pomemben je za zunanje in notranje uporabnike računovodskih poročil. Prikazuje, kaj je mogoče doseči glede na poslovne razmere. Biti mora stvaren, da lahko zagotavlja uresničitev zastavljenih ciljev. Tudi takrat, ko je cilj dosežen, ne vemo, ali so bile razmere pri poslovanju najboljše izrabljene ali ne. Za posredne proračunske uporabnike je finančni načrt podlaga za pridobivanje prihodkov. Pri posrednih uporabnikih proračunov je finančni načrt zahtevani predmet različnih ocen in analiz. Uporabnikom proračuna predstavlja prihodek, za državo predstavljajo strošek. Za državljanke, ki z davki polnijo proračunsko blagajno, pa je izdatek.

Posredni uporabnik proračuna ponavadi opravlja več vrst dejavnosti. Poslovni proces opravljajo različni izvajalci funkcij, ki omogočajo delovanje posrednega uporabnika proračuna. Za pripravo finančnega načrta moramo ugotoviti, koliko so lahko uspešne posamezne izvajalske funkcije in posamezne ravni odločanja.

Ponavadi proračunski uporabnik opravlja več vrst dejavnosti: tiste, ki se financirajo iz proračuna (netržne) in tržne, ki jih posredni uporabniki tržijo sami. Za uspešnega proračunskega uporabnika velja, da je uspešen pri poslovanju obeh vrst dejavnosti. Kratkoročno je sicer mogoče, da prihodke ene vrste dejavnosti uporablja za pokrivanje stroškov druge dejavnosti ali projektov, vsaj do konca posameznih obračunskih obdobj. Zato mora posredni uporabnik dobro poznati vzroke za nedoseganje zastavljenih ciljev, da lahko ukrepa. Pri tem so zelo pomembne ustrezne evidence in orodje, ki jih uporablja računovodja. Dolgoročno morajo biti uspešne praviloma vse dejavnosti. Če niso, je treba program ali dejavnost zapreti. Predvsem je pomembno, da posredni uporabnik ve, zakaj na nekem področju ne dosega zastavljenih ciljev. Ali zato, ker vodje posameznih programov ne izpolnjujejo svojih obveznosti, ali se posamezne dejavnosti ne izvajajo tako uspešno zaradi prevelikih stroškov (stroški so večji od načrtovanih zaradi napačne ocene pri pripravi finančnega načrta ali pa zaradi izrednih dogodkov), ali premajhnih prihodkov (zmanjšanje sredstev iz proračuna ali iz tržne dejavnosti ali pa predlagani projekti niso sofinancirani, v finančni načrt pa so bili vključeni).

3.2 Informacijska podpora računovodskim informacijam, potrebnim za proces odločanja

Vloga informacijske tehnologije danes se v vseh organizacijah pojavlja v obliki računalniške in programske opreme. Gričar (2002, str. 11) zato govori o računalniško

zasnovanih podatkovnih tokovih v organizacijah. Ker pa so danes računalniško zasnovani tudi podatkovni tokovi med organizacijami, nastajajo novi, medorganizacijski sistemi.

Brez povezave med nalogami analitikov, ravnalnega računovodstva in uporabe računalniških orodij pri pripravi koristnih informacij danes ne gre. Strokovnjaki s področja informacijske tehnologije bi se morali zavedati, da je uporaba računalniških orodij pri preiskovanju poslovanja brez poznavanja zakonitosti konkretnih poslovnih procesov komajda smiselna, uporabniki pa, da lahko povečajo predvsem hitrost priprave analiz in tudi njihovo kakovost z uporabo nekaterih računalniških orodij.

Elektronsko poslovanje omogoča pocenitev poslovanja podjetij in državne uprave, povečuje njihovo učinkovitost in odzivnost. Država postaja vzor, kako poslovati. Vlado organizacije so poslovale med seboj elektronsko prve, nato pa so svoje elektronsko poslovanje razširile tudi na gospodarske organizacije. Poznamo elektronsko poslovanje z Davčno upravo Republike Slovenije (DURS), bankami, Upravo za javna plačila (UJP NET), e-davki, e-računi ...) Država močno vpliva na celotno gospodarstvo in na pomembne premike in spremembe, ki jih prinašajo novi načini poslovanja (Gričar, 2002, str. 16). V zadnjem času zanimanje za preproste informacijske storitve, ki dajejo uporabnikom informacije na internetnih straneh in portalih, upada, čeprav se da priti do njih brez posegov v notranje poslovanje organizacije. Hkrati pa narašča zanimanje za pridobivanje informacij na informacijskih portalih. Uvajanje vanje je zahtevnejše. Informacijski portal omogoča uporabniku prilagoditev podatkov, integracijo podatkov iz drugih virov, vedno isto vstopno točko in povezavo do portala z različno tehnologijo (Domajnko, 2007, str. 8). Vse faze izbranega procesa se izpeljejo po elektronski poti. Problemi, ki pri tem nastajajo, so tehnološki in vplivajo na notranjo prenovu poslovanja podjetij, na spremembo procesov, pridobitev specialnih znanj, in kar je najpomembnejše, spremembo miselnosti.

Za pripravo finančnega načrta je treba najprej pripraviti podlago za poročanje finančnega načrta fakultet. Fakulteta lahko ustrezno poroča le, če izda enotno finančno poročilo, ki zagotavlja izkazovanje knjigovodskih postavk v okviru usklajenih postavk kontnega načrta, stroškovnih mest in virov financiranja. Uporabljena morajo biti ista načela vrednotenja in izkazovanje v obrazcih, potrebnih za izdelavo finančnega načrta. Poročevalni paket je centralni komunikacijski element tako zunanjega računovodstva UL kot notranjega računovodstva fakultete. Le skrbno načrtovan in zastavljen poročevalski format omogoča nemoteno in učinkovito pripravo finančnega načrta tako fakultet kot konsolidiranega finančnega načrta UL. Oblika poročevalnega paketa je odvisna od poteka in tehnične oblike poročanja, velikosti in kompleksnosti skupine, vrste in pogostnosti poslov notranjih skupin, nadzora in vodstvene strukture v skupini, namena uporabe podatkov, pogostnosti poročanja.

Pri minimalni avtomatizaciji računovodstvo fakultete sestavi finančni načrt fakultete in ga v obliki datoteke prenese v skupno dokumentacijo Univerze. Iz te zunanje datoteke se nato izvzamejo potrebni podatki za pripravo finančnega načrta UL in prenesejo v poročevalno orodje, ki ga predpiše UL. Ta poročevalna oblika se preda računovodski službi na UL in prenese v programsko opremo za konsolidacijo.

S pomočjo avtomatizacije lahko posamezni ali celo vsi koraki opisanega postopka poročanja odpadejo. Podatke za finančni načrt praviloma izoblikujejo s knjigovodskim programom. Pri tem pogosto ne uporabljajo podatkov iz posameznih finančnih načrtov fakultet, ampak iz podatkov s pomočjo programa naredijo druge finančne načrte, ki ustrezajo zahtevam UL, po drugačni členitvi in z dodatnimi podatki za potrebe poročanja Univerze. Če se lahko podatki prenesejo iz programa kot datoteka, je mogoč tudi avtomatski vnos v poročevalno orodje skupine. Vnos v program za potrebe konsolidacije je mogoč z avtomatskim vnosom podatkov, ki jih posredujejo na skupno službo UL. Druga možnost pa je, da imajo fakultete po internetu neposreden dostop do konsolidacijskega programa. Mogoča pa je tudi poenotena programska rešitev za vse fakultete, ki so z mrežo povezane med seboj in so vsi doslej naštetih koraki odveč. Vsako knjiženje v lokalno knjigovodstvo se tako istočasno prenese v računovodstvo Univerze. Takšna praksa je redka. Ta zamisel Univerze v praksi ni zaživela.

Pomemben del računovodenja UL je poročevalno orodje. To je pogosteje oblikovano v obliki datoteke kot standardna tabelska kalkulacija, kar omogoča in dosega veliko fleksibilnost, preprosto uporabo in zmanjšan izdatek prenosa informacij. V praksi idealne rešitve glede poročanja ni. Podjetja si sama izberejo in prilagodijo način poročanja, primernega svojim potrebam.

4 NADGRADNJA RAČUNOVODSTVA ZA POTREBE NAČRTOVANJA V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU

4.1 Predstavitev izbranega javnega zavoda

V zanimivem zgodovinskem opisu teološkega študija na Slovenskem preberemo, da se je začel v srednjeveških samostanskih in katedralnih šolah. Povezan je s pokristjanjevanjem slovenskega naroda in karolinško renesanso. V 11. in 12. stoletju so ga izoblikovale samostanske šole, povezane s pomembnimi evropskimi izobraževalnimi centri. Teologija je najstarejša oblika organiziranega študija na Slovenskem. Leta 1589 je bila ustanovljena Teološka šola v Gornjem Gradcu. Od takrat se je študij različnih razsežnosti in vsebin nadaljeval vsa stoletja. UL TEOF je delovala vse od leta 1919, ko je bila ponovno ustanovljena Univerza, do leta 1952, ko jo je tedanja oblast izključila iz Univerze. Zaradi spremembe zakonodaje je maja 1991 znova dobila status državne ustanove, 18. novembra 1992 pa je bila ponovno vključena v Univerzo (Zgodovinski oris fakultete, 2015).

Teološki študij je bil načrtovan in zamišljen kot priprava na duhovniški poklic. Danes se je njegova vloga zaradi globalnih sprememb in potreb nekoliko spremenila. Odgovarja na številne duhovne, religiološke in religiozne ter kulturne in družbene izzive. Glede na spremembe in zahteve študij redno posodablja, tako v pedagoškem procesu kot na področju raziskovanja.

Uvajanje bolonjske prenovе je bilo zaradi novih konceptualnih in visokošolskih didaktičnih pristopov zelo naporno. Poleg dodiplomskih in magistrskih ter doktorskih programov fakulteta izvaja bolonjske programe. Pri religiologiji sodeluje kot enakopravni partner v okviru doktorskega programa Humanistika in družboslovje s Filozofsko fakulteto in Fakulteto za družbene vede.

Tako kot UL TEOF je bila tudi UL ustanovljena leta 1919. Izmed treh univerz je najstarejša in največja visokošolska ter znanstvenoraziskovalna ustanova v Sloveniji. Izvaja javno službo na področjih, ki so posebnega družbenega pomena in skrbi za ohranjanje narodne identitete. UL vključuje 23 fakultet in tri umetniške akademije (Univerza v Ljubljani, 2015).

UL daje največ diplomantov, magistrrov, specialistov in skoraj vse doktorje znanosti pa tudi več kot polovico znanstvenih rezultatov v slovensko zakladnico znanja. Na domačem terenu ohranja in izboljšuje svoj položaj, pri čemer izkorišča svoje prednosti in odpravlja slabosti pri odzivanju na težave, išče priložnosti v spreminjajočem se okolju in se uspešno uveljavlja v Evropi. S tem tudi uresničuje strateški cilj – večjo prepoznavnost v svetu. Glede na kriterij deleža BDP in števila prebivalcev v svetovnem merilu je UL na šanghajski lestvici uvrščena med tri odstotke najuglednejših univerz na svetu. Nedvomno ti odmevni rezultati razkrivajo kakovostno izobraževanje na UL (Strategija UL, 2015).

6. del Statuta Univerze v Ljubljani (Univerza v Ljubljani, 2014) v 33. členu določa organe univerze. Ti so:

- rektor, ki vodi, zastopa in predstavlja Univerzo;
- senat je najvišji strokovni organ Univerze;
- upravni odbor je organ upravljanja, ki odloča zlasti o gospodarskih zadevah in skrbi za nemoteno materialno poslovanje Univerze;
- Študentski svet univerze je organ študentov univerze.

V 34. členu statut določa organe članice Univerze:

- dekana, ki vodi, zastopa in predstavlja članico. Dekan je hkrati poslovodni organ članice, ko ta posluje v okviru dejavnosti iz 16. člena tega statuta (Univerza v Ljubljani, 2014). Dekan je strokovni vodja članice in opravlja naloge na temelju zakona, odloka o

preoblikovanju univerze, tega statuta in pooblastil rektorja, ki jih le-ta prenese na dekana. Dekan odgovarja za zakonitost dela na članici;

- senat je najvišji strokovni organ članice;
- akademski zbor članice sestavljajo vsi učitelji, znanstveni delavci in sodelavci. Pri delu akademskega zbora sodelujejo tudi predstavniki študentov;
- upravni odbor članice odloča o gospodarjenju s sredstvi, pridobljenimi z dejavnostjo iz 16. člena in skrbi za nemoteno materialno poslovanje članice v primerih, ko le-ta nastopa v pravnem prometu v svojem imenu in za svoj račun. Upravni odbor univerze lahko prenese na upravni odbor članice določena pooblastila iz svoje pristojnosti.
- Študentski svet članice je organ študentov članice.

UL TEOF je kot eno svojih temeljnih prioritiet izpostavila akademsko odličnost in zagotavljanje kakovosti. Fakulteta je imela zelo veliko težav z dvema računalniškima programoma referata za študentske zadeve in računovodstva. V uvajanje in izobraževanje uporabnikov programov so na fakulteti vložili veliko časa in naporov. V proces uvajanja dela s programom e-Študent-3G so vključili skoraj ves pedagoški in raziskovalni kader. Program pa je bil slab, kar je povzročilo veliko slabe volje, tudi v računovodstvu, kjer jim je pomanjkljivi program prepočasi zagotavljal podatke računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta Univerze. Dejstvo je, da je do obljubljene kompatibilnosti in poenostavljene računalniške komunikacije med različnimi službami na UL TEOF še dolga pot.

UL, ki ima 26 članic, je notranje organizacijsko zapletena. Zato je za ureditev področij njenega poslovanja in finančnega ravnanja najprej potrebna razdelitev in določitev vlog med UL in članicami, potem pa razdelitev in določitev vlog med posameznimi organi in po ravneh vodenja. In zadnja, nič manj pomembna naloga, je poenotenje delovanja članic. Tako bi lahko UL izdelala jasno organizacijsko strukturo konkretno prikazanih pristojnosti in odgovornosti in omogočila enoten in učinkovit sistem notranjih kontrol na ravni UL (Strategija UL, 2015).

Ena izmed strategij podpornih programov UL je tudi uvedba PIU. UL bo to dosegla s postopno vzpostavitvijo celovitega informacijskega sistema in tako povečala preglednost svojega poslovanja. Kazalnik uspešnosti uvedbe je število članic, ki so prešle na celovit informacijski sistem (povzeto po Strategiji UL, 2015). Iz vprašalnika, ki ga je UL dala izpolniti posameznim članicam, se razbere, da je programska oprema članic zelo različna, kar zelo otežuje pridobivanje in poenotenje podatkov. Poenotenje zahteva vmesnike za pridobivanje podatkov oziroma za vnos podatkov v skupni sistem poročil. Tu ni problem samo prenizka tehnična zmogljivost, kakšna bo oblika prejete datoteka, kako bo posredovana datoteka na disketi, ali po e-pošti ali s kakšno naprednejšo tehnologijo. Problem je tudi nejasna vsebina enotnih šifrantov in prenesenih podatkov.

4.2 Priprava finančnega načrta v izbranem javnem zavodu

Poslovni informacijski sistemi so učinkoviti takrat, ko poenostavijo vse poslovne procese. Brez sodobne informacijske tehnologije si danes ne moremo več zamišljati poslovanja niti v gospodarstvu niti v javni upravi. Poslovanje z elektronsko izmenjavo podatkov je tisto, s katerim dosežemo najučinkovitejšo komunikacijo s partnerji in dvignemo svoje podjetje nad konkurenca. V prihodnjih letih bodo namreč podjetja morala zagotoviti, da bo z njimi mogoče poslovati elektronsko, s čim manj papirja, zamud in stroškov. Javna uprava pa naj bi z racionalizacijami zmanjševala obremenitev proračuna.

Povzetek predloga vodstvu partnerskih organizacij je, da je bilo pri podrobni analizi problemov v obeh organizacijah ugotovljeno, da se prepočasno zagotavljajo podatki računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta Univerze. Namen naloge je bil ugotoviti, kaj je največji problem, kako ga odpraviti, kaj narediti in kako.

Z uvedbo skupnega spletnega servisa z enotno skupno standardno podlago bi lahko občutno skrajšali čas priprave podatkov, večimoma odpravili podvajanje dela, zmanjšalo bi se število napak, poročanje bi bolj poenotili. Zaradi manjšega števila delovnih ur zaposlenih bi se zmanjšali stroški priprave finančnega načrta, pridobljeni čas pa bi bil namenjen kakovostni pripravi finančnega načrta in izobraževanju, kar bi izboljšalo pravilnost odločanja.

Sama uvedba sistema skupnega spletnega servisa ne bi delala dodatnih stroškov in povečevala investicij v strojno in programsko opremo, saj sta vsa potrebna strojna in programska oprema na voljo in večinoma neizkoriščeni. Poleg tega za uvedbo spletnega servisa v zdajšnje informacijsko okolje ne bi potrebovali veliko časa.

Predlagam nabavo enotnega standardnega vmesnika, s pomočjo katerega je mogoče priti do zahtevanih podatkov v primerni obliki na podlagi že vnesenih podatkov iz Poslovne informatike Univerze (v nadaljevanju: PIU).

Poleg informacij, ki so potrebne za pripravo finančnega načrta, bi s pomočjo vmesnika lahko oblikovali tudi druga poročila, ki jih potrebujemo (poročila za ARRS, MIZŠ, JAK ...). S tem bi prihranili čas pri zbiranju podatkov za pripravo poročil, zmanjšala pa bi se število obdelav in poraba papirja. Za pripravo podatkov za poročanje ponavadi uporabljajo Microsoftove Excelove tabele. Delo z njimi je zelo zamudno zaradi ročnega vnašanja podatkov iz poslovnih evidenc, in nenatančno, ker pri tem nastaja veliko človeških napak.

Omenjena rešitev skoraj popolnoma ustreza ciljem, ki so v nadaljevanju naloge opisani v analizi problemskega stanja. Predlagan je takojšen pristop k uvedbi in izvajanju prototipne rešitve. Pozitivni učinki bi se pokazali takoj po implementaciji prototipne spletne rešitve.

4.3 Problemi in priložnosti podatkovnih povezav med organizacijama

Če informacije, ki zapuščajo informacijski sistem, ne ustrezajo potrebam pri odločanju, ne morejo biti več podlaga za odločanje nosilcev posameznih organizacijskih funkcij.

Poslovni informacijski podsistem PIU nujno zahteva uvedbo tudi drugih podsistemov, s katerimi je PIU povezana. Kljub temu da čedalje več članic UL uporablja enako programsko opremo, uporablja večina za potrebe finančnoračunovodske službe poleg kadrovske aplikacije UL še lastno razvito ali kupljeno programsko rešitev, predvsem za povezovanje s plačnim sistemom, ki je del njihove lastne razvite ali kupljene računovodske opreme. Žal se podatki podvajajo zaradi dvojnih vnosov. Čeprav je kadrovska aplikacija edina rešitev, ki jo je UL že uvedla pri vseh članicah, v praksi še vedno ni popolnoma uporabna. Podatkov članic ni mogoče uporabljati na enem mestu, niti jih ni mogoče izvoziti v PIU. Zaradi še nedokončane povezave med kadrovsko informatiko UL in PIU je treba v računovodski službi ponovno vnesti podatke za obračun plač. Pri tem procesu se preveč povečuje obsega dela, pri vnašanju podatkov obstaja možnost nastajanja napak, ki jih je težko odkriti. To vodi do nezadovoljstva uporabnikov, saj je delo zamudnejše, učinkovitost pa manjša. Izgublja se pregled nad poslovanjem. Poročila postajajo zahteven projekt, ker je težko priti do podatkov, ki jih pričakuje vodstvo. Prave informacijske podpore za pripravo pregleda nad poslovanjem ni.

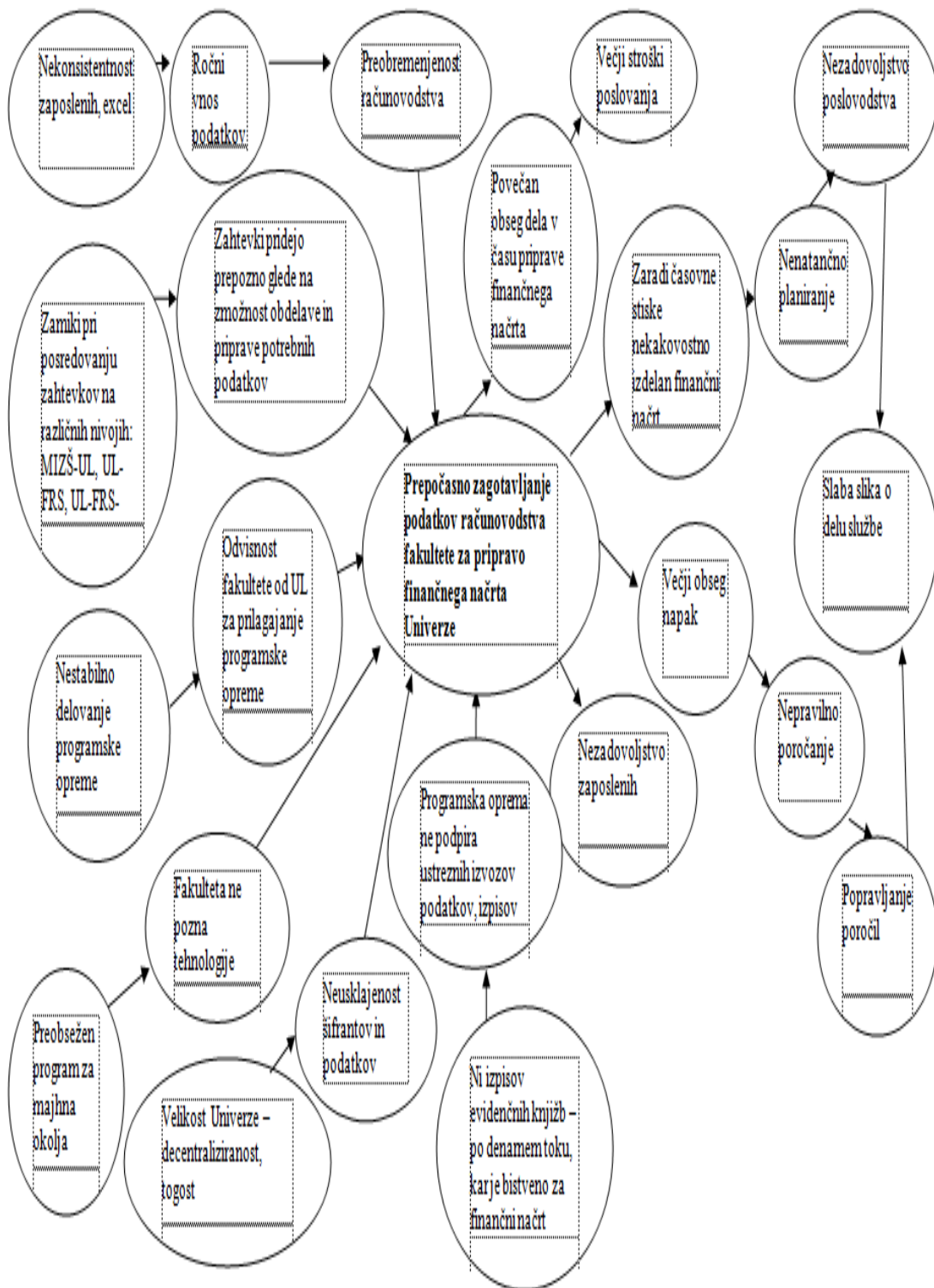
Kljub uvedbi informacijskega sistema poslovne informatike UL je zagotavljanje podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL še vedno prepočasno. Podatke je treba posredovati zelo hitro, glede na zmožnost obdelave pa je kratek rok za izvedbo velikokrat razlog za slabo kakovost poročila. Potreba po oblikovanju informacij za različne potrebe, za različne vrste poročil, za različne prejemnike poročil pa se vsako leto povečuje.

Računovodske informacije imajo pri odločanju ravnalcev in ravnateljev zelo velik pomen, predvsem pri oblikovanju predračunov oziroma finančnih načrtov, saj olajšajo poslovodsko načrtovanje, na podlagi katerega je UL financirana iz državnega proračuna, in oblikovanje poročil (realizacija finančnega načrta, rebalans), ki omogočajo poslovodsko nadziranje poslovanja.

Pri razdelitvi problematike na proučevano organizacijo (UL TEOF) in partnersko organizacijo (rektorat UL) smo analizirali probleme proučevanih organizacij, tako s stališča njihovega naročnika in tehnologa, kot tudi s stališča naročnika in tehnologa v partnerski organizaciji.

Slika 1 prikazuje probleme v proučevani organizaciji s stališča naročnika.

Slika 1: Analiza problemov v proučevani organizaciji s stališča naročnika



Na sliki 1 so na levi strani vzroki prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL, na desni pa njegove posledice s stališča naročnika. Vzroki, ki smo jih zbrali, so nekonsistentnost zaposlenih pri uporabi programa

Excel, zaradi česar je potreben ročni vnos podatkov, ki pretirano obremenjuje računovodstvo, časovni zamiki pri posredovanju zahtevkov na različnih ravneh, ko ministrstvo posreduje zahtevek UL, UL pripravi zahtevek svoji finančno-računovodski službi, ta pa ga pripravi in posreduje naprej fakultetam. Zahtevki pridejo do fakultet prepozno zaradi načina obdelave in priprave podatkov. Zaradi nestabilnega delovanja programske opreme so fakultete odvisne od UL za prilagajanje programske opreme. Program, ki ga uporablja računovodska služba, je preobsežen za majhna okolja, fakulteta pa ne pozna tehnologije. Ker je Univerza velika in decentralizirana, je tudi toga. To njeno lastnost izdajajo neusklajeni šifranti in podatki med fakultetami. Program ne omogoča izpisov evidenčnih knjižb po denarnem toku, kar je temeljni pogoj za pripravo finančnega načrta. Programska oprema ne podpira ustreznih izvozov podatkov in izpisov. To povzroča več dela pri pripravi finančnega načrta in zato večje stroške poslovanja. Časovna stiska je vzrok za nenatančno planiranje in nekakovosten finančni načrt, oboje spravlja vodstvo v slabo voljo, kar meče slabo luč na delo računovodske službe. Ta se neprestano ubada z napakami, ki jih zakrivi nepravilno poročanje, in popravlja poročila, kar povzroča nezadovoljstvo vseh zaposlenih.

Slika 2 prikazuje probleme v proučevani organizaciji s stališča tehnologa.

Na sliki 2 so na levi strani prikazani vzroki prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL, na desni strani pa njegove posledice s stališča tehnologa. Vzroki, ki smo jih našli, so neustrezna tehnologija programske opreme, ki je ne moremo nameščati na novejša računalnike, nestabilno delovanje programske opreme, zaradi česar je fakulteta odvisna od UL za prilagajanje programske opreme, programska oprema ne podpira ustreznih izvozov podatkov in izpisov, zaradi nezadostnega programa izpisi niso mogoči, nesposobnost zaposlenih pri delu s programom Excel in IRC, preobsežen program za majhna okolja ter preobremenjenost tehnologov in uporabnikov. Vse naštetu prebremenjuje zaposlene in povečuje stroške poslovanja, zelo veliko je obdelav, sam proces zahteva preveč časa za posamezno opravilo, posledica je delovna neučinkovitost, ki tudi viša stroške poslovanja. Povečuje se možnost večjega števila napak, zaradi česar so potrebni popravki, delo se podvaja, čemur sledita delovna neučinkovitost, ponovno višji stroški poslovanja in nezadovoljstvo zaposlenih.

prepozno na fakulteto, zaradi česar fakulteta poroča z zamudo. Posledice so večkratno zbiranje istih podatkov, popravljanje poročil in nezadovoljstvo fakultete. Pri poročanju se pojavlja veliko napak, sledi popravljanje poročil. Prihaja do zamud pri oddaji konsolidiranega finančnega načrta UL, pojavljajo se vedno isti izgovori, zmanjšuje se ugled institucije. Za kvalitetno pripravo konsolidiranega finančnega načrta UL pač ni dovolj časa. Zato tudi ni usklajen s finančnim načrtom fakultet, kar zbuja številne dvome o njegovi strokovnosti.

Slika 4 prikazuje probleme v partnerski organizaciji s stališča tehnologa.

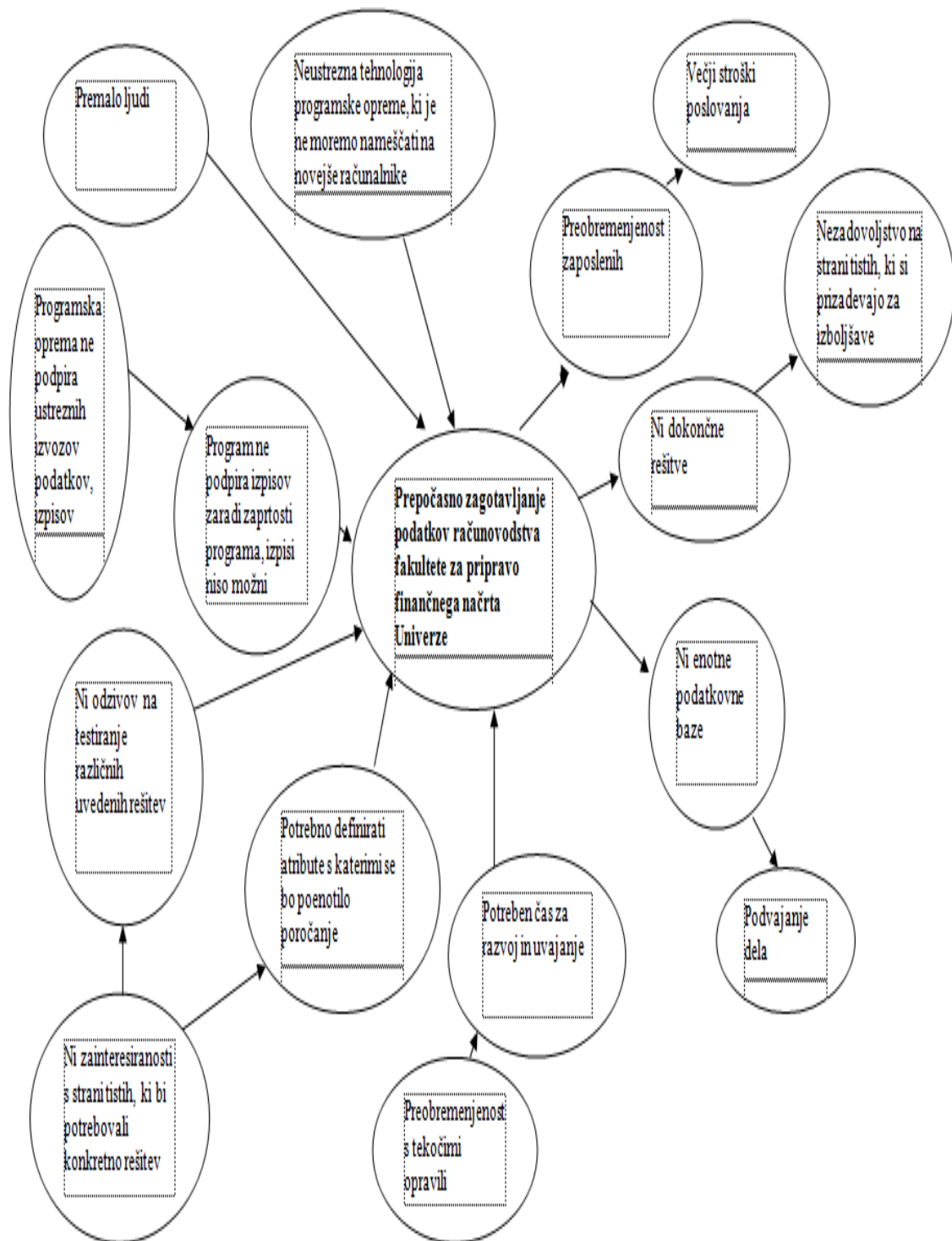
Na sliki 4 so na levi strani vzroki prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL, na desni strani pa njegove posledice s stališča tehnologa. Med zbranimi vzroki so neustrezna tehnologija programske opreme, ki je ne moremo nameščati na novejša računalnike, premalo ljudi, programska oprema ne podpira ustreznih izvozov podatkov in izpisov, program ne podpira izpisov zaradi svoje zaprtosti, izpisi niso mogoči. Odgovorni, ki bi potrebovali konkretno rešitev, za spremembo niso zainteresirani, na testiranje različnih uvedenih rešitev ni odzivov, treba je določiti pravila, s katerimi bi poenotili poročanje. Ljudje so preobremenjeni s tekočimi opravili in bi lahko koristneje uporabili svoj čas, na primer za uvajanje v novosti in za razvoj.

4.3.1 Povzetek analize problemov

Problem prepočasnega zagotavljanja podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL je strateškega pomena tako za fakulteto kakor za UL. Prav na podlagi potrjenega finančnega načrta UL se financira visokošolski študij v okviru UL iz državnega proračuna. Za posredne uporabnike proračunov finančni načrti za uporabnike proračuna predstavljajo prihodek, za državo strošek, za državljanke, ki z davki prispevajo v proračunsko blagajno, pa izdatek. Ugotovila sem, da je glavni problem v prepočasnem zagotavljanju podatkov računovodstva fakultete za pripravo finančnega načrta UL. Podatki sicer so na voljo, vendar niso v primerni obliki, pojavlja pa se celo dvom, da so pravilni. Za pripravo poročil morajo biti zagotovljeni uporabni, pravi podatki. Hkrati pa MIZŠ vsako leto sproti precej pozno posreduje navodila in metodologijo na UL, ta pa na vse fakultete, da je poročanje poenoteno.

Tehnologi so nezadovoljni zaradi premajhnega števila kadrov, neučinkovitosti pri delu kljub prizadevanju za izboljšave, neustrezne tehnologije programske opreme, ki je ne morejo nameščati na novejša računalnike, zaradi odvisnosti fakultet od UL za prilagajanje programske opreme, pa tudi zato, ker se takšno stanje nadaljuje. Poleg tega čedalje bolj primanjkuje vsesplošnega znanja in sposobnosti, znanje vpletenih in odgovornih za procese pa je pomanjkljivo.

Slika 4: Analiza problemov v partnerski organizaciji s stališča tehnologa



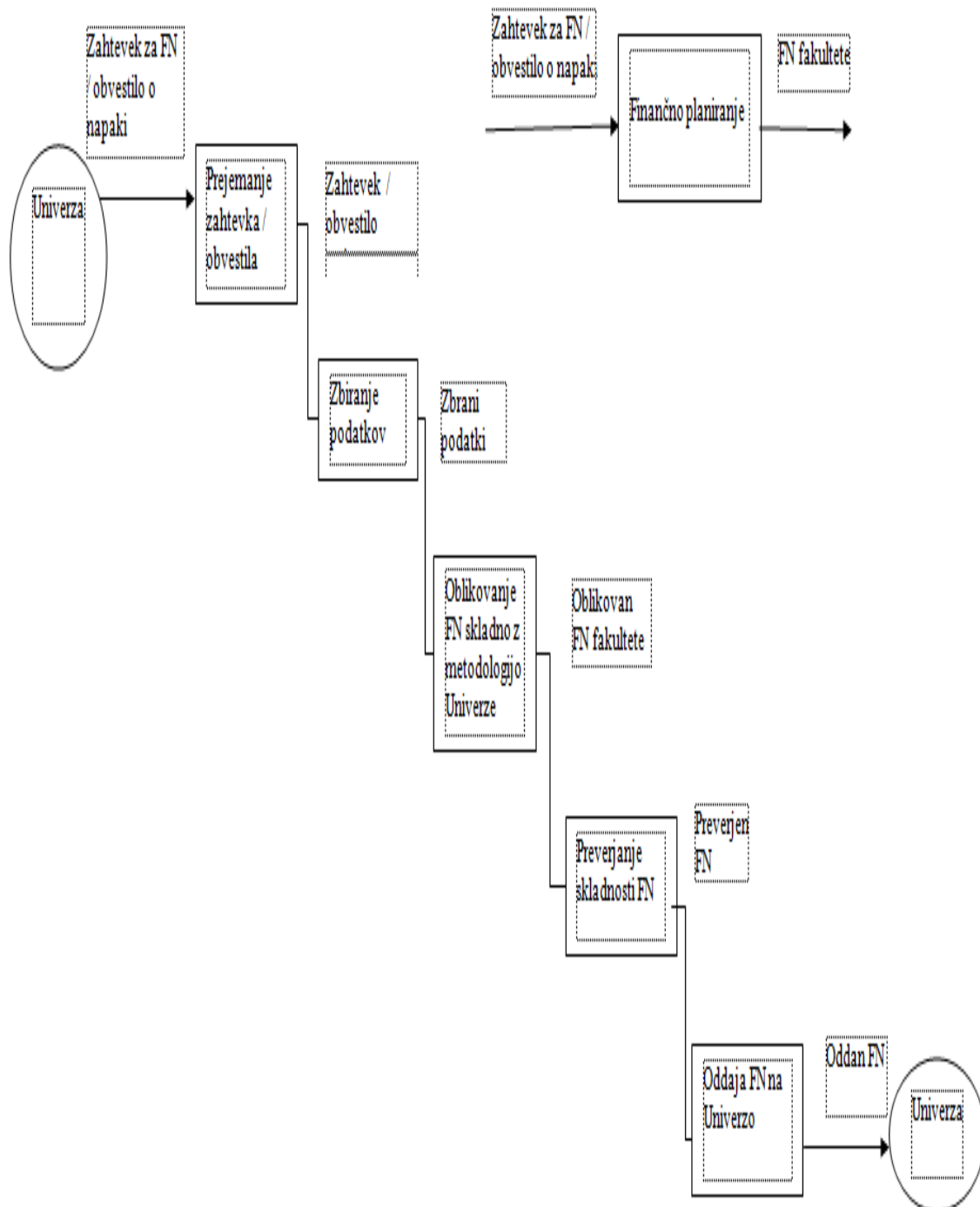
Proces in podprocesi

Procesi in podprocesi so dejavnost vsakega organizacijskega sistema. Za boljše razumevanje obravnavane tematiko bom opisala, kakšni so zdajšnji procesi in podprocesi v

obeh proučevanih organizacijah pri finančnem planiranju oziroma pri pripravi finančnega načrta.

Slika 5 prikazuje zdajšnji proces in podprocesse v proučevani organizaciji.

Slika 5: Sedanjii proces in podprocesii v proučevani organizaciji



Slika 5 prikazuje, da je proces finančnega planiranja v proučevani organizaciji sestavljen iz podprocesov: prejetega zahtevka za finančno planiranje oziroma obvestila o napaki, na podlagi katerega izvedemo proces finančnega planiranja in izdelamo finančni načrt fakultete. V nadaljevanju so opisani podprocesi v proučevani organizaciji. UL posreduje zahtevek za finančni načrt ali obvestilo o napaki v proučevani organizaciji. Računovodstvo dobi zahtevek ali obvestilo. Na podlagi prejetega zahtevka ali obvestila zbira podatke. Ko jih zbere, oblikuje finančni načrt, skladno z metodologijo UL. Oblikovanemu finančnemu načrtu fakultete sledi preverjanje skladnosti finančnega načrta. Zatem sledi oddaja finančnega načrta UL.

Slika 6 prikazuje sedanji proces in podprocese v partnerski organizaciji.

Slika 6 prikazuje, da je proces finančnega planiranja v partnerski organizaciji sestavljen iz podprocesov: prejetega zahtevka za konsolidirani finančni načrt, na podlagi katerega izvedemo proces finančnega planiranja ter izdelamo konsolidiran finančni načrt. V nadaljevanju so opisani podprocesi finančnega planiranja v partnerski organizaciji. Vodstvo UL prejme zahtevek za konsolidiran finančni načrt in določi odgovornega na UL za pripravo finančnega načrta. Izdelovati začne zbirni dokument, na podlagi katerega sprejema podatke fakultete. Ko so podatki sprejeti, jih računovodstvo UL preverja. Če naleti na napako, o njej obvesti fakulteto, če pa so podatki ustrezni, podatke uporabi. Na podlagi uvoženih podatkov se izdelata konsolidiran finančni načrti. Nato sledi njegova oddaja vodstvu na Univerzi.

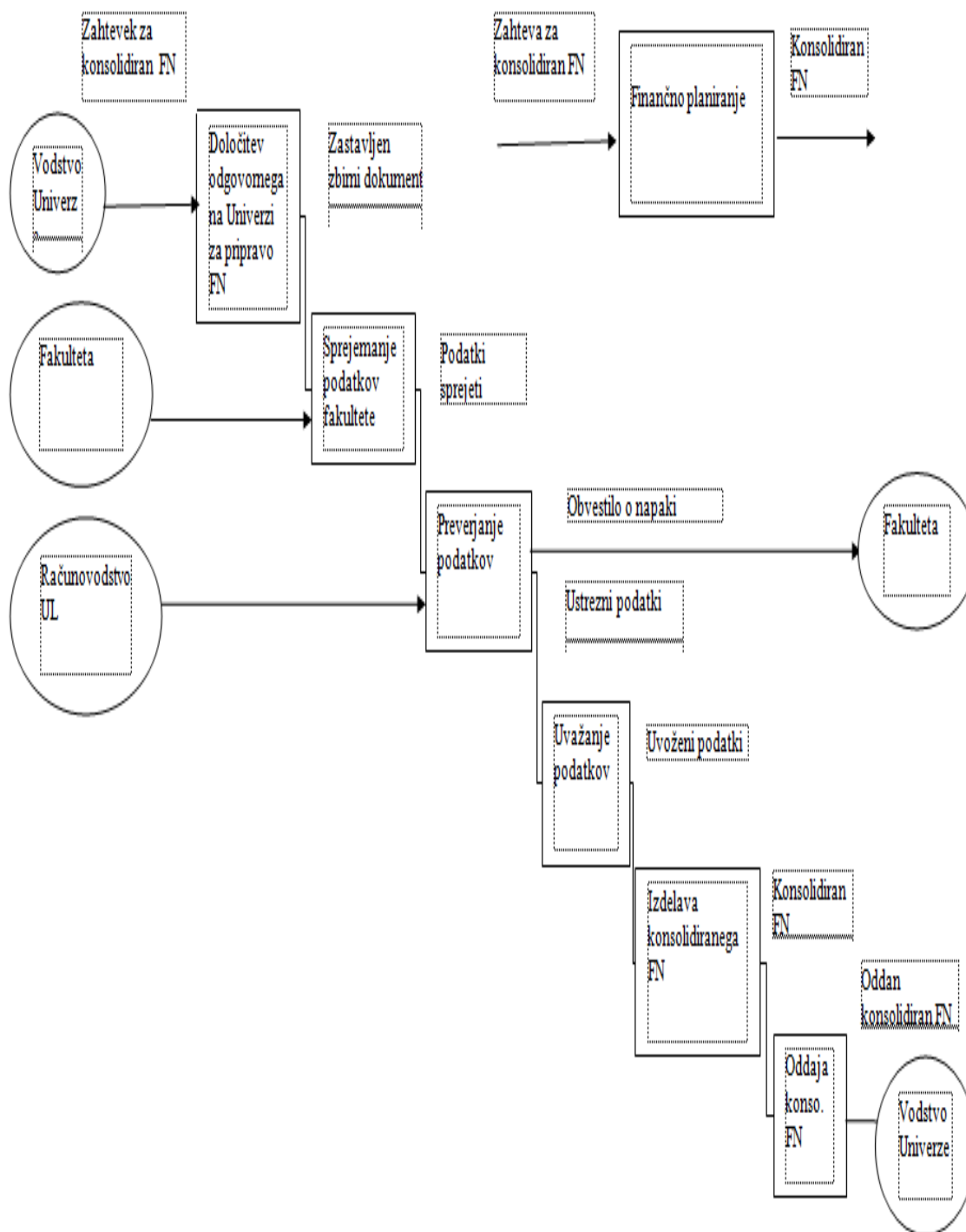
4.3.2 Kritična ocena težav v procesih

Največja težava je, da dobi fakulteta od UL zahtevek za pripravo finančnega načrta ter navodila in metodologijo pozno. Roki za izdelavo poročil so kratki glede na zmožnost obdelave podatkov, ki so na voljo, in glede na zmožnosti, ki jih omogoča uporabljano programsko orodje. Zahteve po poročanju se tudi vsako leto na novo spreminjajo, tako da računovodstvo ne more avtomatizirati poročil in je vsakokrat treba vse pripraviti na novo.

Obvladovanje programskega orodja je oteženo tudi, ker sta za delo z vsemi moduli sistematizirani samo dve delovni mesti. Zaradi nezadostnega programa, ki ne omogoča potrebnih izpisov in programske opreme niti ustreznih izvozov podatkov, je treba izredno veliko ročnega dela, delo se podvaja v podprocesu zbiranja podatkov, ki je zaradi tega ozko grlo pri finančnem planiranju. To je tudi razlog, zakaj so roki prekratki, saj je poročila težko zagotoviti v zahtevanem času.

Ker so roki fiksno določeni, je treba optimizirati proces finančnega planiranja, predvsem v fazi zbiranja podatkov. Vsakodnevna obremenjenost računovodstva s tekočimi nalogami še otežuje pripravo poročil, saj morajo biti poslovni dogodki knjiženi. Podatki morajo biti preverjeni, uporabni in pravi. V tako kratkem času, ki je na voljo, je težko zagotoviti in

Slika 6: Sedanji proces in podprocesi v partnerski organizaciji



kakovostno pripraviti podatke. Namreč problem je, da podatki, ki so že bili vneseni v poslovno aplikacijo PIU, niso na voljo v uporabni obliki, ali se zelenih podatkov ne da izpisati ali ne izvoziti, da bi se jih lahko obdelovalo naprej. Podatke je treba natisniti, tiskane izpise je treba še enkrat ročno vnašati v Microsoftove tabele Excel, ki jih je nešteto. Težavo povzroča tudi pomanjkljivo znanje pri delu s preglednicami. Zaradi tega se delo podvaja, zaradi ponovnega vnosa podatkov nastajajo napake pri njihovem prepisovanju, zvišujejo se stroški dela zaradi večjega števila delovnih ur, poveča se poraba papirja.

Podatke je treba pripraviti in tabele nastaviti tako, da so zbrani podatki usklajeni tudi z navodili in metodologijo UL.

Obe organizaciji sta pripravljene spremeniti sedanji proces. Zdajšnji sistem za obe pomeni slabo izrabo resursov, kar povzroča dodatne materialne stroške, saj si mora fakulteta pri tem sama pomagati. Hkrati je poleg višjih stroškov dela zaradi nepotrebne dela tudi možnost za napake čedalje večja, čedalje večja pa je tudi nestrpnost med organizacijama. Zaradi zaprtosti programa, ki ne podpira zelenih izpisov in izvoza podatkov, se povečuje nezadovoljstvo zaposlenih v obeh organizacijah.

Vse to bi lahko odpravili z enim samim prilagodljivim spletnim vmesnikom, ki podpira različne parametre povpraševanja za izdelavo poročil, in v povezavi s finančnim načrtom v tabeli Excel, ki omogoča iz baze PIU zbirati podatke v primerni obliki. Poleg računovodskih informacij bi imeli na voljo tudi vsa druga poročila, ki jih poslovodstvo potrebuje pri odločanju.

4.4 Predlogi za spremembo

Zmožnost, da pravočasno prepoznamo potrebo po novi informacijski tehnologiji v organizaciji in podpremo njeno uvajanje, nam lahko izboljša delovni proces in daje prednost pred drugimi. To pa je mogoče le, če dobro poznamo sedanjo informacijsko tehnologijo in delovne procese, če smo seznanjeni z novostmi in če se zavedamo koristi, ki bi jo prinesla njena uporaba.

Analiza je pokazala, da sedanja programska oprema nima izdelanih ustreznih standardnih poročil in podpore za izdelavo finančnega načrta. Če bi jo zamenjali z novo, npr. EDICO, ki ima urejeno povezavo za ustrezna poročanja in izdelavo finančnega načrta, bi težavo odpravili. Žal pa za njen nakup in za prehod nanjo ni denarja. Lahko pa bi pri izvajalcu programske opreme naročili nadgradnjo programske opreme s podporo potrebnim poročilom in podporo izdelavi/povezavi s finančnim načrtom. Tu je podobna prepreka: visoka cena izdelave in nepripravljenost ponudnika na prilagoditev programske opreme. Torej ostane še tretja rešitev: izdelava lastnega programskega vmesnika za izdelavo poročil in povezavo s finančnim načrtom.

Članice UL danes večinoma same podpirajo z lastno informatiko razvite, najete ali kupljene informacijske programe. Njihova vloga v prenovi informatike je predvsem tesnejše sodelovanje strokovnih služb, vodstva in zagotavljanje tehnološke enovitosti službe za informatiko v članicah in na rektoratu pri novih skupnih projektih, kar je pomembno že pri samem načrtovanju rešitev.

Članica mora sodelovati predvsem pri vsebinski gradnji informacijskega sistema, pri določanju rokov, vrste in vsebine podatkov, odločati o mestu in načinu njihovega zajemanja, njihovem urejanju, obdelavi in oblikovanju rednih poročil za boljše odločanje ravnalcev. Poleg ustrezne vrste in vsebine poročil se je treba odločiti tudi za posredovanja poročil in seveda stopnjo strnjevanja podatkov in informacij za posamezne odločitvene ravni.

Enoten informacijski sistem z enotnimi procesi vsekakor znižuje stroške. Manj procesov, manj stroškov, tudi razvoja. Razlika med stroškom za en razvoj in stroškom za 26 razvojov je občutna. Če gremo še dlje in to razliko pomnožimo s stroški petih področij (kadrovskega, poslovnega, študijskega, podpore raziskovalni dejavnosti in manjšim projektom – podpore javnih naročil), ki zahtevajo medsebojno povezovanje, potem lahko razumemo cilj UL: enotni informacijski sistem.

Kratek opis predlagane rešitve

Predlagam tretjo rešitev, to je izdelavo lastnega vmesnika, ki ga Univerza že ima, uporablja pa ga le računovodstvo rektorata. Fakultetam bi omogočil povezavo informacij iz različnih sistemov in poslovnih aplikacij s prilagodljivimi možnostmi uvajanja in orodji za upravljanje. Omogočil bi celovito sodelovanje, saj je sposoben urejati in iskati vire po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih, virih financiranja in tudi po kontih. Njegovi uporabniki bi hitro prišli do informacij, ki jih potrebujejo, saj bi vsebino lahko spreminjali oziroma prilagajali ustrezno zahtevam.

Lastni vmesnik (rešitev), ki je že razvit, bi lahko z minimalnimi stroški prilagodili članicam. Na UL TEOF pri finančnem planiranju nastajajo težave v podprocesu zbiranja podatkov za njegovo pripravo. Ker vneseni podatki niso na voljo v primerni obliki, jih je treba izpisovati, prepisovati, vpisovati, da pridemo do primerne oblike podatkov, ki jih lahko uporabimo za pripravo finančnega načrta. Zaradi tega so roki za poročanje prekratki.

S pomočjo ponujene rešitve bi UL pravočasno dobila finančni načrt fakultete. S tem bi pridobila potreben čas za njegovo usklajevanje in preverjanje ter pripravila konsolidiran finančni načrt UL.

UL TEOF uporablja skupno računalniško infrastrukturo UL, ki zadošča trenutnim potrebam po strojni opremi.

Uvedba spletne storitve med organizacijama bo prinesla korist obema. Z njo bi se v proučevani organizaciji:

- zmanjšalo število napak v podatkih,

- proces se bi izvajal hitreje,
- delo se ne bi podvajalo, kar pomeni cenejše izvajanje procesa,
- odzivni časi poročanja bi bili krajši,
- ne bi več posredovali različnih podatkov za iste zadeve.

Koristi, ki bi jih bila deležna partnerska organizacija:

- hitrejši odzivni čas fakultete,
- večja natančnost in ažurnost podatkov,
- boljše in hitrejše usklajevanje s proučevano organizacijo,
- zaradi usklajenih podatkov bi odpadel dvom o njihovi pravilnosti,
- poročani podatki bi bili usklajeni s predhodnim poročanjem,
- pridobivanje reference za širitev e-poslovanja z drugimi fakultetami.

Stroški ne bi bili visoki, ker bi zdajšnjo tehnologijo še naprej lahko uporabljali. Vmesnik bi lahko namestili že v roku dveh mesecev. Po njegovi prilagoditvi za potrebe fakultete bi bilo treba izobraževati zaposlene in usklajevati izpise in povezave s finančnim načrtom fakultete. Ker je izdelava in realizacija finančnega načrta obvezna za vse članice UL, bi to novost uvedli pri vseh 26 članicah UL. Najprej pri članicah, ki uporabljajo IRC, pozneje pa tudi pri ostalih. Enotni standardni vmesnik bi zagotavljal enotno poročanje UL.

Prototipna inovacija v celoti ustreza ciljem, ki jim zaradi problema sledita naročnika v proučevani in partnerski organizaciji. Kljub temu da je prototip le ena izmed mogočih možnosti za odpravljanje problemov, bi z njim hitro odpravili več težav. Z njegovo uporabo v e-poslovanju bi omogočili čim širše in nezahtevno povezovanje organizacije navzven. Z manjšimi dodatnimi tehnološkimi izboljšavami bi se dalo vmesnik po potrebi skoraj popolnoma avtomatizirati, tako da bi bi po uspešni predelavi avtomatično posodabljal podatke za finančni načrt, po uspešnem prenosu in potrditvi poročila pa poročilo shranjeval v e-arhiv. Predlog proučevani in partnerski organizaciji je, da ga začneta čim prej uporabljati.

SKLEP

Ugotovitve med proučevanjem zakonodaje je, da je na več področjih nejasna in neizdelana. Opredelitev in pregled dejavnosti sta po zdaj veljavni zakonodaji in predpisih zelo nejasna. Morali bi ju poenotiti, da bi bili pojmi v posameznih zakonih razumljivi vsem, tako porabnikom javnih sredstev kakor izvajalcem javnih služb.

Zakonodajalec se bo moral odločiti, ali so prihodki, pridobljeni iz tržne dejavnosti, javna sredstva in ali zanje velja ureditev javnosti. Moral bi tudi ločevati sredstva glede na vir

financiranja: na tržno dejavnost in na dejavnost javne službe, ali pa vsaj določiti, da so zaradi javne ureditve vsa sredstva javnih zavodov javna.

Iz sedanje zakonodaje še vedno ni mogoče razbrati, kaj je javna služba in kaj tržna dejavnost. Smiselno bi bilo, da bi bilo to vprašanje pojasnjeno v področni zakonodaji ali v ustanovitvenih aktih. Potem bi bila priprava finančnega načrta in drugih poročil predvsem lažja in tudi realnejša.

Določitev dejavnosti vpliva na uporabo Zakona o davku na dodano vrednost. Javni zavod je lahko zavezanec za davek na dodano vrednost in obračunava davek na dodano vrednost ali pa je oproščen obračuna davka na dodano vrednost in si le v deležu obračunava odbitni delež; oziroma ni zavezanec za davek na dodano vrednost in ni v sistemu davka na dodano vrednost. Določitev je pomembna, ker vpliva na velikost stroškov in prihodkov, kar pozneje vpliva na višino izdatkov in prejemkov oziroma odlivov in prilivov, ki so podlaga za pripravo finančnega načrta.

Nič manj pomembna ni določitev pridobitne ali nepridobitne dejavnosti, kar vpliva na uporabo Zakona o davku na dodano vrednost in na obračun davka od dohodkov pravnih oseb. Nepridobitno dejavnost v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb izvajamo oziroma odštejemo in s tem zmanjšamo davčno osnovo, pridobitna dejavnost pa je vključena v obračunu in povečuje davčno osnovo. Glede na to, da je javni zavod večinoma financiran iz proračuna, je brez smisla, da mora plačati davek na dohodek pravnih oseb nazaj v proračun.

Davčni obračun pa vpliva na velikost presežka oziroma primanjkljaja, ki je last ustanovitelja.

Premoženjska bilanca zahteva pravilno, ločeno vodenje proračunskih kontov obveznosti in terjatev do proračunskih uporabnikov, kar se izkaže v premoženjski bilanci, ki mora biti usklajena. Država tako izvaja nadzor nad proračunskimi finančnimi sredstvi in sredstvi v upravljanju.

Glede na vse to mora računovodstvo pravilno določati poslovne dogodke, ki jih knjiži. Pri tem mora imeti na voljo primerno programsko opremo, ki omogoča preprost vnos in dostop do zahtevanih podatkov. Veliko vlogo imajo računovodja, ki pozna delo v računovodski službi, informacijski tehnolog, ki pozna potrebe računovodij pri uporabi programske opreme in njihove sposobnosti, in vodstvo, ki mora imeti posluš za podporo izbranega programa ali upoštevati opozorila, da programska oprema ni primerna. Poslovni program mora omogočiti preprost, hiter vnos podatkov, uporabo kontnega plana in njegove analitike, vodenje po stroškovnih mestih in virih financiranja in navsezadnje izpise že vnesenih podatkov, po katerih povprašujejo. Za dober delovni začetek so najpomembnejši dobra priprava in nastavitve programske opreme. Pri njeni nabavi morajo soodločati vodstvo, ki pozna poslovne procese v organizaciji, računovodja in informacijski

tehnolog. Le s skupnimi močmi lahko ustvarijo podlago za dejavnosti, določijo stroškovna mesta, vire financiranja, konte in evidenčne konte, ki so podlaga za knjiženje in določajo sodila oziroma ključ za razdelitev stroškov.

Programska oprema naj omogoča različne izpise po merilih, ki jih zahteva uporabnik, da mu ni treba delati dodatnih vrtilnih tabel, da lahko pride do zahtevanih podatkov pravočasno. Brez jasnih navodil, za kakšen namen so podatki, računovodja ne bo mogel pripraviti primernih podatkov za odločanje vodstva. Pri tem se je seveda treba zavedati, da o tem odloča vodstvo in ne računovodja.

Pri pripravi finančnega načrta so uporabljeni podatki, pridobljeni po načelu denarnega toka, ki jih dobimo iz evidenčnih kontov. Z upoštevanjem omenjenih izboljšav bo priprava finančnega načrta preprostejša, hitrejša in realnejša. Na ta del vplivamo sami. Pozorni moramo biti le še na področja, na katera nimamo neposrednega vpliva. Pri načrtovanju vključimo določene programe in projekte, na katerih razpise smo se prijavi. Vendar pa ne moremo zagotovo vedeti, v kolikšni meri bodo prijave realizirane in ali sploh bodo, koliko bomo prejeli donacij, subvencij, katere okvare bodo nastale, kar pomeni nepredvidene dogodke. Ta del je še bolj občutljiv za manjše članice, ki močno občutijo že en sam odstotek odstopanja pri primerjavi načrtovanega finančnega načrta in realizacije.

Na koncu ponovno predlog, naj se za pripravo finančnega načrta in drugih izkazov začne uporabljati lastni vmesnik, ki ga rektorat UL že ima, uporablja pa ga le računovodstvo rektorata UL. Z njegovo pomočjo bi fakultete lažje združevale informacije iz različnih sistemov in poslovnih aplikacij s prilagojenimi možnostmi uvajanja in orodji za upravljanje. Z njegovo uvedbo bi omogočili celovito sodelovanje, omogočili urejanje in iskanje virov po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih, virih financiranja in tudi po kontih. Uporabniki bi hitro našli informacije, ki jih potrebujejo, saj lahko vsebino in postavitev poljubno spreminjajo in prilagajajo zahtevam. Hkrati bi se čas izdelave finančnega načrta občutno skrajšal, podatki bi bili poenoteni. UL bi pravočasno prejela finančni načrt fakultete in imela dovolj časa za njegovo uskladitev, preverjanje in pripravo konsolidiranega finančnega načrta.

LITERATURA IN VIRI

1. Bohinc, R. (2005). Preoblikovanje javnih zavodov in javnih podjetij. *Podjetje in delo*, XXXI(2), 209–229.
2. Čadež, M. (2003). *Računovodstvo javnih zavodov* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Čižman, M., & Zupančič, V. (2007). *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za določene uporabnike enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
4. Čižman, M. (2008). *Davčne obveznosti določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
5. Čižman, M. (2008). *Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. Domajnko, D. (2007). *Ocena informacijskega portala javne agencije na primeru JAPTI* (diplomsko delo). Radenci: Ekonomska-poslovna fakulteta Maribor.
7. Dorić, B. (2007). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Freeman, J., & Shoulders, C. (1993). *Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
9. Gričar, J. (2002). Poslovni informacijski sistem. Najdeno 20. septembra 2015 na spletnem naslovu <http://ecenter.fov.uni-mb.si/Studenti/Predmeti/Gradiva/Gradivo-PIS.pdf>.
10. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
11. Hočevar, M. (2000). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Igličar, A., & Hočevar, M. (1997). *Računovodstvo za managerje* (1. natis). Ljubljana: Gospodarski vestnik.
13. Ivanjko, Š. (2001). Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. *Zbornik referatov 3. Izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 127–140). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
14. Janc, M. (2008). *Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
15. *Kodeks poslovnofinančnih načel*. Najdeno 28. oktobra 2015 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/fin-kodeks_posfin_nacel-celotno.pdf
16. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: znanstveno in publicistično središče.
17. Kavčič, S. (2001). Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: Razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. *Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 151–167). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
18. Kavčič, S. (2008). *Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
19. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo* (1. natis, 3. dotis). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

20. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij* (2. dop. izd). Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije.
21. Koletnik, F., & Kolar, I. (2008). *Forenzično računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
22. Korpič Horvat, E. (2008). *Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
23. Koželj, S., & Dolinšek, T. (2012) *Poslovno računovodstvo* (5. Izdaja). Celje: Fakulteta za komercialne in poslovne vede.
24. Kristančič, J. (2006). *Računovodstvo v javnem zavodu* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Murko, Z. (2008). *Vpliv uveljavljanja pravilnika o pridobitni in nepridobitni dejavnosti na obdavčitev fakultete x* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor.
26. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*, št. 91/00 in 122/00.
27. 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 in 102/10.
28. 13. *Odgovornost zaposlenih v računovodstvu*. Najdeno 1. oktobra 2015 na spletnem naslovu
http://www.ljubljana.ozrk.si/docs/Dokumenti/CISTOPIS_PRAVILNIKA_O_RACUNOV_ODSTVU
29. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*, št. 46/2003.
30. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS*, št. 54/2002.
31. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14 in 95/14.
32. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 109/2007.
33. Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin. *Uradni list RS*, št. 26/03, 117/05, 120/07, 32/08, 10/09, 101/10 in 106/13.
34. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS*, št. 134/2003.
35. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS*, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011.
36. Rozman, R. (1996). Kako prevesti »management« v slovenščino: management, menedžment, upravljanje, poslovodenje, vodenje, ravnanje? *Organizacija*, 29 (1), 5–18.
37. Slapničar, S. (1998). *Uporaba računovodskih informacij za nadzor posloводства* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

38. Slovenski računovodski standardi 2006, *Uradni list RS*, št. 118/2005 (10/2006 popr., 112/2006 popr., 90/2010 popr.), *Uradni list RS*, št. 9/2006, 20/2006, 70/2006, 75/2006, 1/2010.
39. Snedec, S. (2008). *Vpliv tržne dejavnosti na poslovanje javnih zavodov v Sloveniji s poudarkom na visokošolskih zavodih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. *Strategija UL*. Najdeno 26. septembra 2015 na spletnem naslovu http://www.ul.si/o_univerzi_v_ljubljani/strategija_ul/
41. Suhadolnik, V. (2005). Učinkovito upravljanje z javnimi sredstvi. Najdeno 20. septembra 2015 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/\\$file/Suhadolnik-V.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/$file/Suhadolnik-V.pdf).
42. Šubelj, B. (2010). *Osnove računovodstva*. Bevke: Smar-team.
43. Univerza v Ljubljani. (2015). Statut Univerze v Ljubljani. Najdeno 20. julija 2015 na spletnem naslovu http://www.uni-lj.si/o_univerzi_v_ljubljani/organizacija__pravilniki_in_porocila/predpisi_statut_ul_in__pravilniki/2013070915432663/
44. Tičar, B. (2005). Javni zavodi med javno službo in trgov. *Zbornik 13. Posvetovanja o aktualni problematiki s področja gospodarskega prava* (str. 521). Maribor: Inštitut za gospodarsko pravo.
45. Trpin, G. (2004). Javne službe in javni zavodi. *Podjetje in delo*, 30(6/7), 1376–1382.
46. *Univerza v Ljubljani*. Najdeno 26. septembra 2015 na spletnem naslovu http://www.ul.si/o_univerzi_v_ljubljani/
47. Univerza v Ljubljani. (2015). *Strategija 2006-2009*. (interno gradivo). Ljubljana: Univerza v Ljubljani.
48. Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. *Uradni list RS*, št. 69/08 in 97/09.
49. *Zakon o negospodarskih javnih službah*. Najdeno 2. julij 2015 na spletnem naslovu http://www.iusinfo.si/download/razno/Zakon_o_negosp.javnih_sluzbah_-_020810.pdf
50. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12 in 86/14.
51. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14 in 23/15.
52. Zakon o gospodarskih družbah. *Ur. list RS*, št. 42/2006 (60/2006 popr.), *Ur. list RS*, št. 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
53. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS*, št. 32/1993.
54. Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015. *Uradni list RS*, št. 101/13, 9/14 – ZRTVS-1A, 25/14 – ZSDH-1, 38/14, 84/14, 95/14 – ZUJF-C, 95/14, 14/15, 46/15 in 55/15.
55. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS*, št. 97/1999.
56. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS*, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13 in 55/15 – ZFisP.
57. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS*, št. 63/07 – uradno prečiščeno besedilo, 65/08, 69/08 – ZTFI-A, 69/08 – ZZavar-E in 40/12 – ZUJF.
58. Zakon o javnih zavodih. *Uradni list RS*, št. 97/1999.
59. Zakon o javno zasebnem partnerstvu. *Uradni list RS*, št. 127/06.

60. *Zakon o negospodarskih javnih službah*. Najdeno 1. oktobra 2015 na spletnem naslovu http://www.iusinfo.si/download/razno/Zakon_o_negosp.javnih_sluzbah_-_020810.pdf
61. *Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja*. *Uradni list RS*, št. 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, 36/08, 58/09, 64/09 – popr., 65/09 – popr., 20/11, 40/12 – ZUJF, 57/12 – ZPCP-2D in 47/15.
62. *Zakon o računovodstvu*. *Uradni list RS*, št. 23/99 in 30/02 – ZJF – C in 114/06 - ZUE.
63. *Zakon o revidiranju*. *Uradni list RS*, št. 65/2008.
64. *Zakon o sistemu plač v javnem sektorju*. *Uradni list RS*, št. 108/09 – uradno prečiščeno besedilo, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11 – ORZSPJS49a, 27/12 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13, 25/14 – ZFU, 50/14 in 95/14 – ZUPPJS15.
65. *Zakon o visokem šolstvu*. *Uradni list RS*, št. 67/1993, 39/1995 Odl.US: U-I-22/94-15, 18/1998 Odl.US: U-I-34/94, 35/1998, Odl.US: U-I-243/95-13, 99/1999, 64/2001, 100/2003, 134/2003-UPB1, 63/2004, 100/2004-UPB2, 94/2006, 119/2006-UPB3, 59/2007-ZŠtip (63/2007 popr.), 15/2008 Odl.US: U-I-370/06-20, 64/2008, 86/2009, 62/2010-ZUPJS, 34/2011, Odl.US: U-I-156/08-16, 78/2011, 32/2012-UPB7, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP, -2D, 109/2012.
66. *Zakon o zavodih*. *Uradni list RS*, št. 12/91, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000.
67. *Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju*. *Uradni list RS*, št. 72/06 – uradno prečiščeno besedilo, 114/06 – ZUTPG, 91/07, 76/08, 62/10 – ZUPJS, 87/11, 40/12 – ZUJF, 21/13 – ZUTD-A, 91/13, 99/13 – ZUPJS-C, 99/13 – ZSVarPre-C, 111/13 – ZMEPIZ-1, 95/14 – ZUJF-C in 47/15 – ZZSDT.
68. *Zgodovinski oris fakultete*. Najdeno 26. septembra 2015 na spletnem naslovu <http://www.teof.uni-lj.si/?viewPage=208>
69. Zupančič, V., & Čižman, M. (2008). Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS*, XXXV(3), 10-53.
70. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. *Delovni zvezek urada RS za makroekonomske analize in razvoj*. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.
71. Žibert, M. (2004). *Razporejanje posrednih stroškov po aktivnostih poslovnega procesa na primeru javnega visokošolskega zavoda* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

