

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**DRUŽBENO ODGOVORNO POROČANJE NEPOSREDNIH PRORAČUNSKIH  
UPORABNIKOV DRŽAVNEGA PRORAČUNA**

**Ljubljana, maj 2009**

**Mateja OMAN**

## **IZJAVA**

Študentka Mateja Oman izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

1	UVOD .....	1
1.1	Problematika magistrskega dela .....	1
1.2	Namen in cilj magistrskega dela.....	4
1.3	Metode dela .....	5
1.4	Zasnova dela s strukturo poglavij.....	6
2	DRUŽBENA ODGOVORNOST IN POROČANJE .....	7
2.2	Pojem družbene odgovornosti .....	7
2.3	Pojem in pomen družbeno odgovornega poročanja .....	11
3	STANDARDI DRUŽBENO ODGOVORNEGA POROČANJA .....	16
3.1	Razvoj in uporaba standardov družbeno odgovornega poročanja.....	16
3.2	Izbrani standard: GRI .....	29
4	VLOGA IN UMESTITEV NEPOSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV DRŽAVE V JAVNEM SEKTORJU SLOVENIJE.....	32
4.1	Opredelitev proračuna .....	32
4.2	Kdo so proračunski uporabniki proračuna države.....	33
5	OBSTOJEČA POROČILA UPORABNIKOV PRORAČUNA.....	37
5.1	Poročila neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna.....	38
5.1.1	Viri proračuna države.....	38
5.1.2	Nameni porabe sredstev proračuna države.....	39
5.1.3	Struktura virov in porabe sredstev proračuna države.....	40
5.1.4	Poročanje in poročila.....	42
5.2	Primeri družbeno odgovornega poročanja v tujini .....	47
5.3	Razvoj poročanja uporabnikov proračuna v Sloveniji .....	51
6	PRIMER DRUŽBENO ODGOVORNEGA POROČILA UPORABNIKA PRORAČUNA .....	53
6.1	Predstavitev neposrednega uporabnika državnega proračuna.....	53
6.2	Primer predloga družbeno odgovornega poročila .....	57
6.2.1	Prvi del družbeno odgovornega poročila .....	57
6.2.2	Drugi del družbeno odgovornega poročila.....	60
6.2.3	Tretji del družbeno odgovornega poročila .....	72
6.3	Predlogi sprememb za uveljavitev družbeno odgovornih poročil uporabnikov proračunov.....	75
7	SKLEP.....	78
8	LITERATURA IN VIRI .....	80

## KAZALO SLIK

Slika 1: Piramida družbene odgovornosti organizacije.....	8
Slika 2: Interesne skupine .....	9
Slika 3: Razmerja med elementi za oblikovanje kazalnikov.....	12
Slika 4: Razvoj družbene odgovornosti v Evropi.....	21
Slika 5: Okvir poročanja po G3.....	29
Slika 6: Primer ureditve stolpcev v zaključnem računu neposrednega proračunskega uporabnika.....	40
Slika 7: Primer programske / funkcionalne klasifikacije .....	41
Slika 8: Primer institucionalno – programske – ekonomske klasifikacije .....	41
Slika 9: Proces vodenja družbene odgovornosti Ministrstva za obrambo v Veliki Britaniji ...	48
Slika 10: Sklopi nalog programske opreme MFERAC .....	56
Slika 11: Krivulja učenja – integracije družbene odgovornosti .....	75

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Razlike med GRI 2002 in G3 .....	27
Tabela 2: Strategije dobičkovnega in javnega sektorja.....	38
Tabela 3: Pregled virov proračuna, podatki za leto 2007.....	61
Tabela 4: Pregled odhodkov po tipih poslovnih partnerjev, podatki za leto 2007.....	61
Tabela 5: Pregled realiziranih odhodkov glede na prevzete obveznosti - podatki za leto 2007 .....	62
Tabela 6: Partnerji z več kot 10 % deležem v vseh prevzetih obveznostih - podatki za leto 2007.....	62
Tabela 7: Pregled odhodkov in izdatkov po ekonomski klasifikaciji, podatki za leto 2007 za Ministrstvo za finance .....	63
Tabela 8: Predlog tabelaričnega prikaza pregleda odhodkov po posamzenih pravnih podlagah za izbrano leto .....	63
Tabela 9: Povprečna mesečna bruto plača ministrstva v primerjavi z državo v letu 2007 .....	64
Tabela 10: Pregled prejetih donacij/pomoči EU, namenjenih Ministrstvu za finance v letu 2007.....	65
Tabela 11: Prikaz zmanjševanja stroškov porabe materiala za izbrano obdobje .....	67
Tabela 12: Struktura zaposlenih v Ministrstvu za finance v letu 2007 po kriterijih .....	69
Tabela 13: Predlog izkaza celotne dodane vrednosti za Ministrstvo za finance za leto 2007 .	73
Tabela 14: Predlog izkaza razdelitve celotne dodane vrednosti za Ministrstvo za finance za leto 2007.....	74

# 1 UVOD

## 1.1 Problematika magistrskega dela

Pojem družbene odgovornosti se pogosteje izpostavlja in uveljavlja v zadnjih nekaj desetletjih. Do navedenega je privedlo pomanjkanje zavedanja predvsem velikih mednarodnih podjetij o negativnih posledicah izključnega ugotavljanja in sledenja ekonomskim kazalcem ter neupoštevanja okolja podjetja, ki dolgoročno zelo vpliva na njegovo poslovanje. Pri obravnavi družbene odgovornosti moramo poleg naravnega okolja upoštevati tudi odgovornost podjetja in njegovega ravnanja do družbe (Delavec, 2006, str. 1).

Družbeno odgovornost so teoretiki in praktiki razlagali različno, skupni imenovalec vsem pa je, da so vsi poudarjali razmerje med podjetjem (poslovodstvom, agentom, skupino, ki izvaja posle tretji stranki) in interesnimi skupinami (zainteresiranimi udeleženci, nosilci interesov). Dolžnost podjetja je ravnati tako, da bodo dosežene koristi za vse nosilce interesov. Ugotavljanje in spoznavanje koristi se izvaja s poročanjem, ki ga imenujemo poročanje o družbeni odgovornosti (Gray, Owen, Adams, 1996, str. 38).

Družbeno odgovornost podjetij oziroma organizacij (Corporate Social Responsibility, 2002) promovira tudi Evropska komisija, predvsem v luči doseganja Lizbonskega strateškega cilja, ki je do leta 2010 postati najbolj konkurenčno svetovno gospodarstvo ob hkratnem zagotavljanju gospodarske rasti, razvoja novih in predvsem boljših delovnih mest ter večje socialne kohezije.

Definicija družbene odgovornosti organizacij, ki jo je oblikovala Evropska komisija, je osnovana na štirih predpostavkah:

- družbeno odgovornost implicira z uporabo modela trojne bilance poslovanja organizacij (»triple bottom line«), ki
- omogoča organizacijam, da ocenjujejo uspešnost svojega dela v relaciji do treh koristi oziroma odgovornosti: družbene, okoljske in ekonomske, prostovoljno in ne le na podlagi zakonskih določil,
- pri čemer delujejo pravično v odnosu do vseh skupin deležnikov oziroma interesnih skupin in
- z njimi vzpostavlja dialog.

Vidik dolgoročnega preživetja, trajnostnega razvoja oziroma družbene odgovornosti bi morale v svoje dolgoročne cilje vključiti tudi pravne osebe javnega prava. Mednje prav tako sodijo proračunski uporabniki proračunov države in občin.

Proračunski uporabniki državnega proračuna v Sloveniji so neposredni in posredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in

invalidsko zavarovanje Slovenije (oba v obveznem delu zavarovanja), javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Navedeni uporabniki državnega proračuna sodijo v tako imenovani javni sektor (Zakon o javnih financah, 1999). Proračunski uporabniki so sicer določeni skladno s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (2003). V magistrskem delu se osredotočam prav na neposredne proračunske uporabnike državnega proračuna.

Razdelitev nalog in delovanje neposrednih proračunskih uporabnikov v Sloveniji je določeno z Zakonom o Vladi (1993). Finančna podpora za izvajanje nalog je zagotovljena v proračunu. Sredstva proračuna so pridobljena in razdeljena na osnovi potrjenih finančnih načrtov (Zakon o javnih financah, 1999) posameznih proračunskih uporabnikov in s sprejetjem proračuna (praviloma ob koncu tekočega proračunskega leta za naslednje proračunsko leto). Proračunski uporabniki sredstva torej porabljajo po vnaprej določenih namenih in za izpolnitev vnaprej določenih nalog, projektov, programov. Kako pa so bili slednji uresničeni?

Neposredni proračunski uporabniki slovenskega državnega proračuna so dolžni poročati o realiziranih nalogah, ki so si jih zastavili tako dolgoročno kot kratkoročno v finančnih načrtih. Poročanje se izvaja skladno z navodilom o pripravi zaključnega račun proračuna (2007) in s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002).

Zaključni račun je opredeljen (v prej navedenem navodilu) kot akt države oziroma občine, ki je sestavljen iz splošnega (vanj so zajeti bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja) in posebnega dela ter načrta razvojnih programov. Zaključni račun mora vsebovati še poslovno poročilo, ki vključuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih uporabnikov, podatkov iz bilance stanja (tj. dela letnega poročila) in pojasnil odstopanj.

Letno poročilo je, skladno z določbami istega navodila, akt neposrednega oziroma posrednega uporabnika, pripravljeno v skladu z zakonom o računovodstvu. Sestavljeno je iz računovodskih izkazov (bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov, pojasnila k obema izkazoma) ter poslovnega poročila, ki vsebuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednega oziroma posrednega uporabnika. Letno poročilo je sestavni del zaključnega računa proračuna države oziroma občine. Vključeno je v posebni del proračuna, tj. tisti del, ki se nanaša na finančne načrte posameznih uporabnikov državnega oziroma občinskih proračunov.

Zaključni račun in letno poročilo ter druga poročila so lahko podlaga, na kateri predstojniki, poslovodstvo in drugi uporabniki poročil ocenjujejo pravilnost in upravičenost svojih odločitev v zvezi s proračunskimi viri in njihovo porabo. Praviloma so vsa poročila vezana na dobo enega leta. Primerjava med leti se izvaja tako, da se zaključeno poslovno oziroma

proračunsko leto primerja s preteklim letom. Takšno primerjanje temelji na določitvi letnih proračunov. Le-ti izhajajo iz dolgoročnih strategij, usmeritev in programov, ki si jih je postavila za določeno obdobje izvoljena Vlada. Dolgoročne strategije so določile predpostavke in osnovna (resorna) mesta odgovornosti (<http://www.slovenijajutri.gov.si/>). S tem so bili neposrednim proračunskim uporabnikom postavljeni cilji in naložene naloge. Njihova dolžnost je bila določiti postopke del in nalog tako, da bodo cilji doseženi. Pripravili so svoje večletne načrte in jih ovrednotili v načrtih razvojnih programov ([http://www.mf.gov.si/slov/invest/vzorcni\\_dokumenti.htm#nacrt](http://www.mf.gov.si/slov/invest/vzorcni_dokumenti.htm#nacrt)). Vsak načrt so podrobneje razdelili na projekte, določili njihov začetek in predvideni konec ter določili potrebna sredstva za posamezno leto trajanja projekta. Iz načrtov so povzeli podatke za posamezno leto in sestavili finančni načrt za prihodnje leto. Finančni načrti posameznih proračunskih uporabnikov so se pred potrditvijo preverjali in usklajevali. Po potrditvi vseh finančnih načrtov je bil pripravljen predlog proračuna za naslednje proračunsko leto. Praviloma je proračun sprejet pred koncem tekočega leta za prihodnje leto (<http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>). S tem je dana osnova za spremljanje izvrševanja proračuna, finančnih načrtov proračunskih uporabnikov, izvajanja projektov in uresničevanja načrtov razvojnih programov ter s tem ciljev strategije izvoljene Vlade.

Zaključni račun in letno poročilo vsebujeta poročilo, ki primerja uresničeno z načrtovanim (podrobneje in obsežneje je zajeto v prvem). V teh poročilih pa ni mogoče najti opredelitve interesnih skupin, zainteresiranih udeležencev, deležnikov, skratka tistih, ki kakorkoli omogočajo, vplivajo in »občutijo« posledice delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov. Zainteresirani udeleženci oziroma interesne skupine so proračunski uporabniki, zaposleni, davkoplačevalci (fizične in pravne osebe), morebitni donatorji in/ali sofinancerji, bančni sektor, dobavitelji, kupci oziroma uporabniki storitev ter upravičenci do sredstev iz državnega proračuna in drugi (<http://www.gruppobilanciasociale.org/>). Odvisno od nalog, ki jih posamezni proračunski uporabnik izvaja, se določijo tudi zainteresirani udeleženci. V kolikor bi želeli primerjati delovanje proračunskih uporabnikov (čeprav na različnih področjih), bi morali določiti skupni imenovalec oziroma bi morali določiti zainteresirane udeležence, ki so skupni vsem ali večini proračunskih uporabnikov. Menim, da lahko uporabimo nabor zainteresiranih udeležencev, ki so navedeni zgoraj.

V okviru analize problematike sem pregledala nekaj zaključnih računov in letnih poročil (interna gradiva Ministrstva za finance) večjih proračunskih uporabnikov. Menim, da so predvsem poročila zaključnih računov zelo obsežna in precej nepregledna, saj se opirajo na strukturo, ki spremlja delovanje proračunskega uporabnika le z vidika nalog, projektov in programov (<http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>). Pri prebiranju poročil zaključnih računov sem ugotavljala, ali je iz njih kljub obsežnosti in predpisani strukturi mogoče izvesti primerjavo proračunskih uporabnikov z vidika poslovanja na področju, na katerem delujejo (z izjemo uresničnega glede na načrtovano), oziroma ali je mogoče

ugotavljati njihovo uspešnost in jih primerjati, čeprav opravljajo svoje naloge na različnih področjih.

Menim, da je mogoče doseči večjo preglednost in ponuditi več informacij s pripravo in objavo poročil o družbeno odgovornem ravnanju oziroma delovanju. Takšna poročila se v svetu vse pogosteje pripravljajo in objavljajo, drži pa tudi, da se uveljavljajo predvsem v gospodarskih dejavnostih (GRI – spletna stran: <http://www.globalreporting.org>). V kolikor bi jih s prilagojeno vsebino uporabljali tudi v negospodarstvu (v mislih imam javni sektor), bi lahko ugotavljali tudi upravičenost obstoja neposrednih proračunskih uporabnikov. Zavedam se, da interesi politike v slednjem usmerjajo način ravnanja in določajo obliko institucije, v kateri naj se opravljajo določene naloge. Le-te so za neposredne uporabnike državnega proračuna v Sloveniji določene z Zakonom o Vladi (1993), ki se praviloma (vsaj z vidika obsega resorjev) spreminjajo s strategijami Vlade ob menjavah le-te. Kljub temu menim, da je vredno poskusiti in pripraviti poročila z drugega zornega kota in tako prikazati tudi vpliv politike na družbeno odgovorno ravnanje, na katero se sklicujejo, najpogosteje v predvolilnem času.

V slovenskem prostoru ni posebnih navodil oziroma standardov za pripravo družbeno odgovornih poročil za javni sektor, vsaj ne v obliki usmeritev, kot jih ponujata na primer GRI (Global Reporting Initiative) ali G.B.S. (Gruppo Bilancio Sociale). V magistrskem delu sem se oprla na GRI, ker pripravlja tudi dopolnitve oziroma dodatke h GRI, namenjene prav javnemu sektorju.

## **1.2 Namen in cilj magistrskega dela**

Osnovna hipoteza magistrskega dela je, da je mogoče iz obstoječih baz podatkov pripraviti poročilo o družbeno odgovornem delovanju, ki bo namenjeno in razumljivo vsem zainteresiranim udeležencem (ne le Vladi), pri čemer ne bi podvajali izvajanja poročanja, ampak bi bilo poročilo pripravljeno na osnovi drugače opredeljenih kriterijev, kot so trenutno zapisani v navodilu za pripravo zaključnega računa oziroma letnega poročila.

Glavni cilj analize je proučiti obstoječi sistem poročanja pri neposrednih proračunskih uporabnikih države in pregledati predloge, ki se v strokovni literaturi oblikujejo v ta namen. Na tej osnovi sem želela pripraviti razumljivo usmeritev in primer preglednega in jasnega poročila, ki bi bil osnova za sodelovanje vseh zainteresiranih udeležencev pri delovanju neposrednih proračunskih uporabnikov. Skupaj z ugotavljanjem dodane vrednosti poslovanja oziroma delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov bi lahko ugotavljali tudi dejanske koristi ali negativne posledice delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov za zainteresirane udeležence, kar bi bila za vlado dodatna informacija o upravičenosti obstoja določenega neposrednega proračunskega uporabnika. Političnim vplivom se verjetno ne bo



mogoče izogniti, a menim, da je takšen način lahko osnova tudi za politično prepričevanje in odločanje o smiselnosti in upravičenosti obstoja in delovanja posameznega neposrednega proračunskega uporabnika.

Cilji, ki sem jih v magistrskem delu zasledovala, so naslednji:

- predstavitev teoretičnih osnov razumevanja družbene odgovornosti in družbeno odgovornega poročanja,
- predstavitev neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna in njihovih posebnosti z vidika razumevanja pravnih oseb v gospodarstvu in negospodarstvu, tudi v primerjavi s tujino,
- predstavitev razvoja in uporabe obstoječih standardov družbeno odgovornega poročanja, izbor primerne standarda za poročanje neposrednih uporabnikov državnega proračuna (skupaj z razlogi za izbor),
- predstavitev obstoječih poročil neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna, ugotavljanje smeri razvoja poročil predvsem na osnovi izkušenj poročevalcev iz tujine,
- ugotavljanje potrebnih sprememb za uveljavitev družbeno odgovornega poročanja neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna,
- priprava sklepov in priporočil za uvedbo priprave in uporabe poročil o družbeno odgovornem ravnanju.

### **1.3 Metode dela**

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod, nekatere med njimi pa sem tudi kombinirala. Za teoretične opredelitve posameznih področij sem najprej proučila domačo in tujo strokovno literaturo ter razpoložljive vire s področij proračuna, družbene odgovornosti in poročanja o njej. Uporabila sem znanje, ki sem ga pridobila z dodiplomskim in podiplomskim študijem na Ekonomski fakulteti, in znanje, pridobljeno z lastnimi delovnimi izkušnjami. Uporabila sem tudi interne podatke institucije, v kateri sem zaposlena.

Pri preučevanju sem v prvem delu uporabila metodo analize vsebine in metodo deskripcije, ki obsega zbiranje, sistematično urejanje in primerjavo obstoječih dognanj. V drugem delu sem z metodama primerjave in sinteze oblikovala zaključke in predloge, kaj je potrebno spremeniti, da bi se neposredni proračunski uporabniki državnega proračuna obnašali družbeno odgovorno, ter kako je potrebno spremeniti ali dopolniti predpise oziroma pravila, da bi o takšnem ravnanju tudi poročali.

## 1.4 Zasnova dela s strukturo poglavij

V uvodu magistrskega dela sem najprej povzela področje proučevanja, namen, cilje in strukturo magistrskega dela.

Drugo poglavje zajema opredelitev pojma družbene odgovornosti in družbeno odgovornega poročanja. Družbena odgovornost ni »modna muha«. Z njo se ukvarjajo tako teoretiki kot praktiki. Prav je, da so prikazana njihova različna videnja oziroma razumevanja družbene odgovornosti, zaradi katerih so se razvile teorije, standardi, pravila in navodila, zakaj, kako, kaj in komu poročati v zvezi z družbeno odgovornim ravnanjem.

Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi vloge in umestitve neposrednih proračunskih uporabnikov v javni sektor v Sloveniji. V primerjavi s pravnimi osebami v gospodarstvu zagotovo obstajajo razlike in prav je, da jih izpostavim, saj je tako lažje razumeti način poročanja in vsebino poročil o družbeno odgovornem ravnanju. Še boljše razumevanje vloge neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna je mogoče doseči, če jih primerjam s podobnimi institucijami v tujini, zato predstavljam nekatere od njih.

V četrtem poglavju sem predstavila razvoj in uporabo obstoječih standardov družbeno odgovornega poročanja. Upoštevajoč vsebino standardov, sem navedla razloge za izbiro določenega standarda in kako ga je treba brati oziroma razumeti, da bodo jasna in pregledna tudi poročila o družbeno odgovornem ravnanju posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov.

Peto poglavje je namenjeno pregledu obstoječih poročil za nekaj izbranih neposrednih proračunskih uporabnikov (npr. Ministrstvo za finance, Ministrstvo za okolje in prostor, Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve, Ministrstvo za obrambo). V istem poglavju sem prikazala načine in primere družbeno odgovornega poročanja v tujini in kako se razvija oziroma se bo razvijalo poročanje, predvsem z upoštevanjem posebnosti delovanja neposrednih proračunskih uporabnikov in izkušenj poročevalcev v tujini.

V šestem poglavju sem predstavila enega od neposrednih proračunskih uporabnikov ter svoj pogled na družbeno odgovorno poročilo neposrednega proračunskega uporabnika. Povzela sem tudi potrebne spremembe za izvajanje družbeno odgovornega poročanja za neposredne proračunske uporabnike države.

Sedmo poglavje je namenjeno zaključkom o družbeno odgovornem poročanju neposrednim proračunskim uporabnikom države, ali bolje, priporočilom za uvedbo priprave in uporabe poročil o družbeno odgovornem ravnanju.

Sklepnemu delu sledi še navedba literature in virov.

## 2 DRUŽBENA ODGOVORNOST IN POROČANJE

### 2.2 Pojem družbene odgovornosti

Spoštovanje, pravičnost, lojalnost, zaupanje in podobne lastnosti so tisti dejavniki, ki organizaciji omogočajo obstoj in učinkovito delovanje. To so tudi elementi družbeno odgovornega ravnanja in delovanja. To delovanje se je razmahnilo in razvilo koncept družbene odgovornosti. Koncept družbene odgovornosti pogojuje takšno delovanje organizacije, da bosta od tega imeli korist tudi družba in okolje oziroma vsi, ki so povezani z delovanjem organizacije.

Družbena odgovornost ni modna muha niti novo orodje trženja, na primer v obliki donatorstva ali filantropije. Za družbeno odgovorno ravnanje organizacija ne potrebuje velikih denarnih sredstev. Družbeno odgovorno ravnanje organizacije je lahko tudi oddajanje lastnih prostorov skupnosti, v kateri je organizacija locirana. To je lahko drugačen odnos do zaposlenih, s katerim jim prizna večjo prepoznavnost, jim omogoči lažje in boljše komuniciranje, jim ponudi ali prenese znanje in podobno.

Kaj je potem družbena odgovornost? Stališča in razumevanja družbene odgovornosti so različna, zato si jih v nadaljevanju nekaj oglejmo.

Jaklič (1999, str. 279) družbeno odgovornost prikazuje in opredeljuje v obliki piramide, v kateri so nanizane štiri dimenzije, in sicer:

- Ekonomsko odgovornost predstavlja dobičkonosnost. Njeno bistvo je, da organizacija proizvaja izdelke in/ali ponuja storitve za družbo. Družba izdelke oziroma storitve potrebuje in je pripravljena zanje plačati določeno ceno. Ta dimenzija je osnova za ostale tri dimenzije.
- Zakonska odgovornost pomeni spoštovanje zakonov in ravnanje skladno z njihovimi določbami.
- Etična odgovornost predstavlja interes organizacije, da bi dolgoročno uspešno poslovala in pri tem ohranjala okolje. To pomeni, da mora organizacija znati predvideti in upoštevati spremembe v družbi in njena pričakovanja ter ravnati tako, da vse to vključi v svoje poslovne načrte.
- Filantropska odgovornost pa je tista, ki zajema prostovoljne aktivnosti, ki niso niti zakonsko zahtevane niti etično standardizirane.

Slika 1: Piramida družbene odgovornosti organizacije



Vir: Jaklič, 1999, str. 279

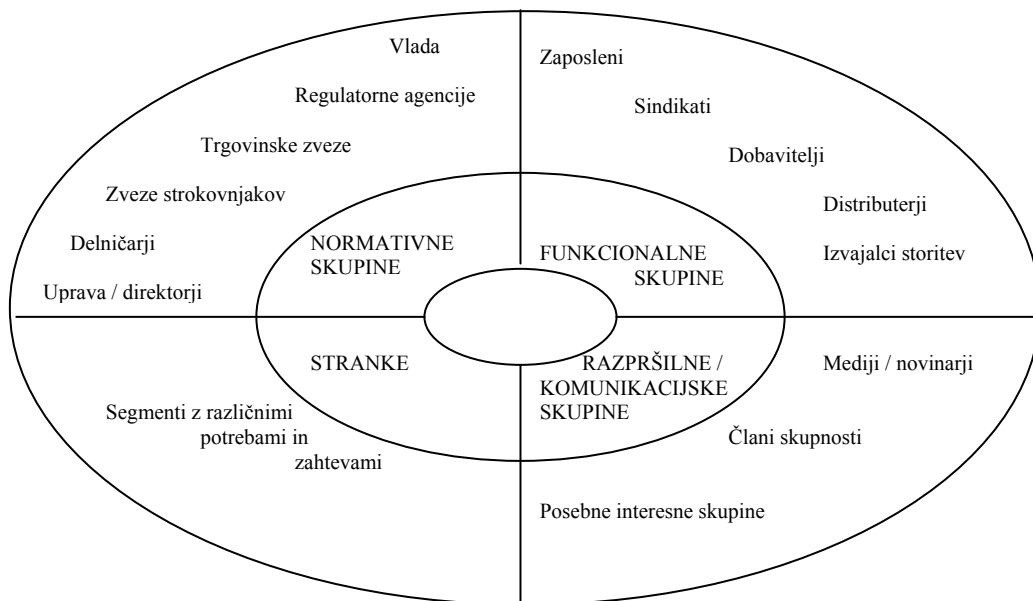
Družbena odgovornost predstavlja skupek vrednot in politiko delovanja tistih korporacij, ki želijo zmanjšati negativne družbene in okoljske vplive ter ustvariti dodano vrednost za lokalno skupnost (Vezjak, 2002, str. 47).

Družbena odgovornost pomeni, da podjetje izvaja aktivnosti tako, da pri tem upošteva tudi, kakšen bo vpliv na interesne skupine, ki so povezane s podjetjem. Podjetje mora za svoj trajni obstoj in razvoj upoštevati vse interesne skupine in sodelovati z njimi. Če kateri od njih odreče sodelovanje ter njenih želja in zahtev ne vključi v svoje poslovanje, lahko ogrozi svoj obstoj (Kavčič, Gabrovec Mei, 2006, str. 55).

Definicije tujih teoretikov in praktikov so podobne. Z drugimi besedami, zagovarjajo, da je družbena odgovornost razmerje, odnos med organizacijo, poslovodstvom in nosilci interesov (Gray, Owen, Adams, 1996, str. 38). Poslovodstvo mora ravnati tako, da bodo vsi nosilci interesov deležni koristi. Nosilci interesov morajo biti, s tako imenovanimi poročili o družbeni odgovornosti, obveščeni o delovanju in aktivnostih organizacije.

Dowling (2001, str. 33) nosilce interesov, interesne skupine, deležnike (kakor koli jih imenujemo) deli v štiri večje skupine, in sicer: normativne skupine, funkcionalne skupine, razpršilne / komunikacijske skupine in stranke. Podrobnejša razdelitev skupin je razvidna iz slike 2.

Slika 2: Interesne skupine



Vir: Dowling, 2001, (Figure 2.1), str. 33

Evropska komisija opredeljuje družbeno odgovornost kot koncept, ki organizacijam omogoča usklajevanje lastnih želja in potreb z interesi zainteresiranih udeležencev (definicija je navedena že v uvodu). Organizacije svojo uspešnost ocenjujejo z uporabo modela trojne bilance (»triple bottom line«), pri čemer merijo družbene, okoljske in ekonomske koristi, vse v odnosu do interesnih skupin in ne le do delničarjev. Družbeno odgovorno ravnanje je celo tako vplivno, da omogoča varovati ugled, izboljšuje ekonomsko uspešnost, je investicija v zaposlene, zdravje, varnost, je upravljanje s spremembami in odgovornost do okolja v smislu takšnega ravnanja z naravnimi viri, da je omogočen trajnostni razvoj (European Commission, 2001, str. 4).

Filozofija družbene odgovornosti je v bistvu v tem, da mora organizacija vrniti družbi tisto, kar je od nje vzela z namenom ustvarjanja koristi za svoje poslovanje in za družbo kot celoto. Gre za obveznost organizacije do družbe. S prevzemom koncepta družbene odgovornosti v načrte poslovanja organizacije se slednja zaveže k dolžnosti in odgovornosti do širše skupnosti v smislu prispevati v skupno blagajno in zagotoviti koristi tako svojemu poslovanju kot družbi. Družbena odgovornost je torej pozitiven vpliv organizacije na družbo, kar pomeni, da so lastni interesi organizacije preseženi (Corporate Social Responsibility Initiatives: <http://www.nse-india.com/content/research/Paper84.pdf>).

Jančič (2002, str. 5) ugotavlja, da Evropska komisija v svojem dokumentu »Green paper« družbeno odgovornost deli na notranjo in zunanjo. V okviru notranje družbene odgovornosti se organizacija ukvarja z notranjimi interesnimi skupinami oziroma deležniki, in sicer tako, da

investira v zdravje in varnost zaposlenih ter uresničuje investicije v človeške zmogljivosti. Ustvarja pogoje za spremenjene načine vodenja organizacij in za obvladovanje naravnih virov ter ustvarjanje pozitivnega vpliva poslovanja na okolje. V okviru zunanje družbene odgovornosti pa organizacija ustvarja dobre odnose z lokalnimi skupnostmi, z dobavitelji, s partnerji, dobre odnose z vlagatelji, dobre odnose s potrošniki, s strankami in z drugimi.

Dodaten prispevek k razumevanju pojma družbena odgovornost ponuja opredelitev, kaj ni družbena odgovornost (Vožel, 2005, str. 19):

- dobrodelnost podjetij oziroma organizacij: pogoj za izvajanje te je ekonomska uspešnost;
- neuspešno poslovanje: poleg skrbi za okolje, družbo in organizacijo samo se je potrebno ozirati še na zaposlene, lastnike, ožjo lokalno skupnost;
- pretiravanje s poročanjem o družbeno odgovornem ravnanju: več kot v poročanje je treba vlagati v samo izvajanje družbeno odgovornega ravnanja;
- preprečevanje ali onemogočanje možnosti aktivne udeležbe interesnih skupin pri odločanju o poslovanju organizacije: vsak zainteresirani ima pravico do informacij in pravico soodločati o poslovanju organizacije;
- neupoštevanje seznama neodgovornih ravnanj: po mednarodnih standardih so to raznovrstne diskriminacije, otroško delo, korupcija, onesnaževanje in izčrpavanje naravnih virov okolja, nevarni delovni pogoji in kratenje pravic delavcev.

Ne smemo se slepiti, da se prav takšni primeri ne dogajajo v Sloveniji. Kovač (2008, <http://www.finance.si/226534?src=pj161008/>) izpostavlja kar nekaj primerov neodgovornega ravnanja slovenskih podjetij. Sprašuje se, kdo ima dejansko koristi v povezavah med ekonomsko uspešnimi podjetji in političnimi osebami ali zvezami, zakaj so bili odobreni nekateri »managerski« prevzemi, zakaj ohraniti in spodbujati (predvsem finančno) le nekatera podjetja, ali bo ob morebitnem slabšem poslovanju bančni sektor izdržal pritisk, kje so v tej verigi zaposleni, porabniki, ali je komu mar zanje, ki bodo ob neuspehih »velikih« morali poravnati (kot davkoplačevalci) nacionalne dolgove. Že nekaj let prej je Jaklič (2004, <http://www.finance.si/104640>) izpostavil pomembnost zavedanja vodilnega kadra in ljudi na vrhnjih političnih položajih o družbeni odgovornosti. Rezultati aktivnosti podjetij in organizacij v preteklosti se zagotovo odražajo v prihodnosti. To ugotovitev je potrdil Kovač v svojem prispevku (2008, <http://www.finance.si/226534?src=pj161008/>).

Pojem družbene odgovornosti ima različne opredelitve, ima svoje zagovornike in ima nasprotnike. Dogaja se tudi, da organizacija ravna družbeno odgovorno, pa interesne skupine ne priznavajo ali ne razumejo enako pojma družbene odgovornosti. Organizacija na primer predstavi ocene družbeno odgovornega ravnanja na izbrani način, temelječ na razpoložljivih podatkih, deležniki pa pričakujejo, da se učinki merijo še z uporabo dodatnih podatkov (ki jih

organizacije sicer imajo, niso pa jih ustrezno zbrale in analizirale). To poslovodstvo razume kot dodatno obremenitev (kadrovske in stroškovno) in dodatno tveganje, predvsem z vidika povečane izpostavljenosti konkurentom, izgubi trga, zmanjšanju dobička.

Očitno se zagovorniki razvoja koncepta družbene odgovornosti ne ozirajo na kritike. Upoštevajo jih kot predloge dopolnitev strategije razvoja tega koncepta in iščejo nova merila in enotne usmeritve priporočil ter standardov, ki organizacijam pomagajo pri vključevanju elementov družbene odgovornosti v dolgoročne, strateške načrte in pri poročanju o družbeni odgovornosti. Merljivost učinkov družbene odgovornosti je bila dolgo problematična, a so se premiki pokazali tudi na tem delu razvoja družbene odgovornosti (Drevenšek, 2005, str. 5 – 6). Ozreti se je bilo potrebno na koristi, ki so pričakovane v okviru družbeno odgovornega ravnanja, kot na primer: boljši ugled, višja produktivnost in kakovost, posledično večja sposobnost pritegnitve kapitala, partnerjev, kupcev, večja prodaja in zvestoba kupcev, boljše možnosti za vzpostavitev in vzdrževanje stikov z vsemi deležniki, večja lojalnost in stalnost zaposlenih, boljši nadzor in obvladovanje tveganj. Pri merjenju je potrebno upoštevati tudi razlike med državami, kulturami, vrednotami ter razlike med pravnimi podlagami za obstoj in delovanje, razlike med standardi in razlike med načini poročanja.

### **2.3 Pojem in pomen družbeno odgovornega poročanja**

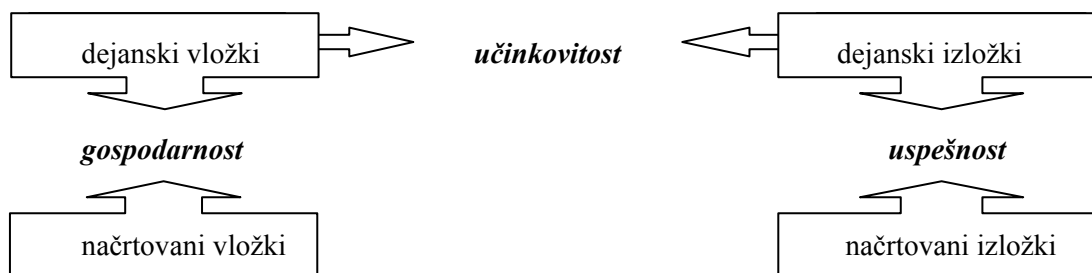
Družbeno odgovorno poročanje vključuje poročanje podjetja o širših družbenih in ekonomskih vidikih poslovanja podjetja. Navedeno pomeni, da ne vključuje le finančnega položaja podjetja in njegovega dobička. Običajno gre za poročanje več deležnikom in ne le delničarjem oziroma investitorjem (Vezjak, 1998, str. 155).

Podjetja in organizacije ugotavljajo uspešnost praviloma s kazalniki treh E-jev (Chambers, 2000, str. 10 – 11 in Vidovič, 1995, str. 8 – 9):

- gospodarnosti (economy: delati stvari čim ceneje pri razpoložljivih zmogljivostih in vložkih),
- učinkovitosti (efficiency: delati stvari dobro in prav),
- uspešnosti (effectiveness: delati prave stvari).

Način merjenja s posameznimi kazalniki je razviden iz slike 3.

Slika 3: Razmerja med elementi za oblikovanje kazalnikov



Vir: Chambers, 2000, str. 11

Chambers (2000, str. 11) je navedenim trem E-jem dodal še tri: pravičnost (equity), okolje (environment) in etiko (ethics). Jamnikova (1999, str. 101) ga dopolnjuje z dodajanjem sedmega E, tj. odličnost (excellence). Trdi, da v javni upravi ta mora biti obvezno prisoten, če naj bodo javne storitve kakovostno opravljene.

Finančna poročila so bila in bodo še naprej v pomoč organizacijam pri vodenju in upravljanju organizacij. Njihova vloga je razkriti finančno delovanje organizacij v preteklosti. Zanimanje in skrb nosilcev interesov za uspešnost poslovanja organizacij se nanaša na prihodnost. Družba in okolje močno vplivata na delovanje organizacij. Organizacije lahko vplivajo na družbo in na okolje, če imajo dober, pozitiven odnos z njima, če ju seznanjajo s svojimi aktivnostmi, če ju obveščajo, kako izpolnjujejo ali dosegajo ekonomske, družbene in okoljske kriterije. Razkrivanje doseganja navedenih kriterijev organizacije uresničujejo tako, da sestavljajo družbena poročila<sup>1</sup> kot rezultat procesa družbenega poročanja.

Podjetja in druge organizacije imajo glede družbenega poročanja različne poglede in pristope. Razlog je v neenotnosti pojmovanja področja poročanja, vsebine poročila in standardov, ki praviloma urejajo tovrstno poročanje. Navedeno je vodilo do neprimerljivosti in nepreglednosti poročil o družbeni odgovornosti. Različni so bili tudi motivacijski dejavniki, ki so podjetja in organizacije usmerjali in spodbujali k sestavi poročil o družbeni odgovornosti.

Bistvo poročanja družbene odgovornosti je v izkazovanju odgovornosti za tisto, kar organizacija izvaja, in v poslušanju ter upoštevanju mnenj različnih interesnih skupin z namenom izboljšati prihodnje delovanje organizacije (Pearce, 2001, str. 8). S tem organizacija sporoča interesnim skupinam svoje rezultate delovanja, jim omogoča, da ocenijo njeno delovanje, ter tako izpolnjuje kriterije družbene odgovornosti. Poleg poročila o preteklem delovanju organizacija sporoča in omogoča zaposlenim, investitorjem, partnerjem,

<sup>1</sup> Angl. »social reporting, social disclosure, social accountability disclosure, social responsibility, social audit, social statement, values report«



porabnikom vpogled v prihodnje načrte ter s tem ponuja aktivno sodelovanje v njenem prihodnjem delovanju.

Na enak način razmišljajo tudi drugi. Odgovornost podjetja se širi iz tradicionalne vloge zagotavljanja poročila lastnikom kapitala (delničarjem) na proces sporočanja o družbenih in okoljskih učinkih ekonomskih aktivnosti podjetja. Prejemniki sporočila so nosilci interesov znotraj podjetja in v družbi kot celoti (Gray, Owen, Adams, 1996, str. 3).

Mnenje Evropske komisije je enako. Izključno poročanje o rezultatih dela ima majhno vrednost, če ne podpira komunikacije z nosilci interesov, ki vplivajo na odločitve in obnašanje podjetja. Potrebno je sprejeti način poročanja, ki poudarja poročanje na rezultatih dela na področju družbe in okolja. Da bi bilo poročanje učinkovito, je potrebno poskrbeti in izvesti merjenje rezultatov dela in revidiranje družbenega in okoljskega procesa v podjetju (Corporate Social Responsibility Initiatives, <http://www.nse-india.com/content/research/Paper84.pdf>).

Z vidika računovodstva in revizije lahko poročanje o družbeni odgovornosti opredelimo kot zbiranje in obdelovanje podatkov, njihovo usklajevanje z interesnimi skupinami in objavljanje revidiranih podatkov o družbeno odgovornih aktivnostih. Obstaja več različnih modelov in standardov, ki poskušajo postopek poročanja poenotiti. Kljub temu je vsaka organizacija unikatna enota, zato v poročilo vključi svoje posebnosti in prilagoditve glede na interesne skupine, ki jo spremljajo.

Po Hessu (2001, str. 316 – 321) obstajajo osnovne zahteve, ki jih mora izpolnjevati proces poročanja o družbeni odgovornosti, in sicer:

- pristop, usmerjen k interesnim skupinam;
- postopki in politike morajo zagotavljati primernost izvajanja poročanja od oblikovanja vrednot, usposabljanja zaposlenih glede poročanja, primernih postopkov zbiranja podatkov, do rednega poročanja vodilnim na vseh ravneh in postopka pridobivanja povratnih informacij vseh enot podjetja;
- potrditev in overitev poročila, ki jo opravi neodvisni revizor;
- redno, letno razkritje informacij ali objava poročila, ki je razumljivo, nezavezujoče in omogoča primerjavo delovanja podjetja z drugimi podjetji ali organizacijami.

Z globalizacijo in pospešenim razvojem informatizacije so organizacije po eni strani prisiljene poročati o družbeno odgovornem ravnanju, saj družba in okolje<sup>2</sup> pogojujeta obstoj in razvoj ali ukinitvev organizacij, po drugi strani pa je v interesu organizacij, da se izpostavijo družbi in pridobijo nove vire, nove ideje in spodbude za obstoj in razvoj.

---

<sup>2</sup> V Evropi glavna pobuda za poročanje o družbeno odgovornem ravnanju izhaja iz obveznosti do okolja (Green Paper), odnosov s širšo družbo, imeti konkurenčne prednosti in slediti zakonskim zahtevam.

Da bi organizacije zagotovile svoj obstoj in razvoj, morajo postaviti sistem vrednot, ki jim je treba slediti pri poslovanju. S poročili o družbeni odgovornosti se ugotavlja in meri spoštovanje postavljenih vrednot, skratka izvaja se nadzorstvena funkcija.

Poročanje o družbeni odgovornosti pa podjetjem prinaša tudi koristi, ki se sicer razlikujejo med podjetji (Deegan, 2002, str. 282 – 311, O'Dwyer, 2000, str. 13 – 14). Te koristi so:

- povečanje in izboljšanje ugleda ter javne podobe podjetja;
- izpolnitev zakonskih zahtev (kjer pač obstajajo) in izpolnitev zahtev finančnih družb glede naložb v družbeno odgovorne projekte,
- ekonomska racionalnost: delati prave stvari in s tem konkurenčna prednost podjetij,
- preusmeritev pozornosti javnosti na prednosti družbeno odgovornega ravnanja,
- zmožnosti hitrejših reakcij podjetja na spremembe v obnašanju nosilcev interesov,
- ustvarjanje podpore in zaupanja interesnih skupin (kar se izkaže v času težav in kriz),
- želja po povečanju stopnje privlačnosti investicij v podjetje (vse večji poudarek izpolnjevanja etičnih vrednot),
- zmanjševanje stroškov podjetja kot posledica ugodnejših razmer in odnosov v podjetju in etičnega obnašanja podjetja tako navznoter kot navzven (zmanjšanje absentizma in fluktuacije, zmanjšanje zunanjih pritiskov na podjetje, manj tožb ipd.).

Poročanje o družbeni odgovornosti pa mnoga podjetja obravnavajo kot obveznost brez ekonomske koristi, zato lahko prihaja do naslednjih težav (Slapničar v Vozel, 2004, str. 11):

- Pozitivno pristranska poročila: podjetje razkrije pozitivne učinke in prikrije negativne učinke.
- Piarovska poročila: meja med zaželenim in pretiranim hvaljenjem je tanka, zato so lahko poročila usmerjena bolj trženjsko kot v pravo skrb za okolje in družbo.
- Neprilagojenost notranjih poslovnih procesov družbeno odgovornemu ravnanju: notranji procesi dejansko vplivajo na vedenje podjetja, zato mora biti poročanje povezano in usklajeno z njimi.
- Ni dokazov o povezanosti ekonomske uspešnosti, družbeno odgovornega ravnanja in poročanja o slednjem.
- Svetovanje o družbeni odgovornosti je dobičkonosna dejavnost svetovalcev in revizorjev, kar pa ne sodi v družbeno odgovorno ravnanje.

Kako naj bo poročanje izvedeno po obsegu in obliki? Če organizacija dobro pozna svoje notranje in zunanje okolje ter ju upošteva pri oblikovanju politike, odnosov in pri poslovanju, bo znalo določiti prave okvire in oblikovati poročilo, ki bo interesnim skupinam sprejemljivo, razumljivo in dovolj informativno. V nasprotnem primeru bo organizacija poročala, ali preveč

agresivno in pristransko ter trženjsko usmerjeno ali pa bo poročilo preskopo in namenjeno izključno ugotavljanju dobičkonosnosti.

Pri opredeljevanju vsebine in postopka poročanja o družbeni odgovornosti mora podjetje oziroma organizacija najprej poznati, katere so prednosti in slabosti poročanja družbene odgovornosti. Pierce (2001, str. 10) jih je razvrstil takole:

- Prednosti:

- omogoča izostritev definicije poslanstva organizacije in opredelitev njenega fokusa,
- zagotavlja odgovornost do vseh glavnih interesnih skupin,
- zagotavlja uporaben okvir za vse aktivnosti organizacije,
- zagotavlja vero v mehkejše rezultate,
- omogoča merjenje oziroma oceno percepcije učinka organizacije na družbo,
- omogoča integracijo z drugimi postopki evalviranja in revidiranja,
- v delovanje organizacije vključuje vse deležnike,
- je fleksibilen in prilagodljiv proces,
- pospešuje pošteno podporo znotraj in zunaj organizacije,
- vzpodbuja obstoj in razvoj.

- Slabosti:

- zateva določen čas in dodatne organizacijske napore za izvedbo procesa,
- zahteva dodatne finančne vire,
- deležnike je treba prepričati v vrednost postopka in pridobiti njihovo angažiranost,
- doseči je treba tudi druge skupine, ki so lahko potencialni deležniki,
- nevarnost, da vse skupaj postane dodatna papirologija,
- nevarnost manipulacije z mnenji deležnikov,
- vse večja profesionalizacija in teoretiziranje lahko postopek samo še bolj zaplete in oteži,
- splošno sprejetih standardov ni,
- zateve glede usposobljenosti osebja, ki izvaja postopek, še niso dorečene.

Gabrovec Meieva (Kavčič, et. al., 2006, str. 58) je na osnovi analize poročil ugotovila, da so podjetja in organizacije svoje družbeno odgovorno ravnanje predstavljala v različno imenovanih poročilih. V katero poročilo so vključili svojo druženo odgovorno ravnanje, je bilo odvisno od tega, komu in kaj so želeli sporočiti. Tako so navedene vsebine vključevali v klasična letna poročila ali kot dodatek slednjim ali kot posebno izjavo poslovodstva o njihovi uspešnosti. Način priprave je bil odvisen tudi od tega, ali je bilo poročanje zakonsko predpisano in zato obvezno ali pa so podjetja in organizacije k poročanju pristopila prostovoljno.

Ko je odločitev o vsebini in obliki poročila o družbeni odgovornosti sprejeta, se morajo pripravljavci zavedati, da kljub upoštevanju mnenj in stališč interesnih skupin poročanje nikoli ne bo doseglo statusa »popolno poročilo«. Podjetje oziroma organizacija mora stalno spremljati dogajanja v družbi in okolju. Zlasti to velja za majhna podjetja, ki praktično nimajo nobenega vpliva na dogajanje v družbi, lahko pa se jim prilagajajo tako, da bodo dosežene koristi tako za podjetje kot za družbo. Velika podjetja (predvsem multinacionalna podjetja) sicer lahko vplivajo na dogajanja v družbi in v okolju, zato je pričakovati, da bodo toliko bolj spremljala zahteve interesnih skupin in se z njimi dogovarjala.

Ne glede na velikost podjetja pa velja, da se lahko vsako vedno nekaj nauči o interesnih skupinah, o njihovih zahtevah. Iz boljšega razumevanja je mogoče graditi boljše odnose, imeti več koristi ter zmanjševati slabosti in nevarnosti (Hess, 2001, str. 316).

Družbena odgovornost torej le ni modna muha. To dokazujejo številna pravila in usmeritve, ki vodijo k poenotenju poročanja o družbeni odgovornosti. Namen enotnosti v poročanju je seveda primerljivost med organizacijami, čeprav te delujejo na različnih področjih. Družbeno odgovorno delovanje pomeni, da se vzdržuje in ohranja stik z okoljem.

Res je, tiste organizacije in/ali osebe, ki se pravega pomena družbene odgovornosti ne zavedajo in katerih glavni cilj je zadovoljevanje osebnih, lastnih želja, bo družba odkrila in obsodila. Takšni ljudje, podjetniki, take organizacije ne bodo obstali na dolgi rok. Tisti pa, ki sodelujejo z okoljem in se vključujejo v skupnost (kulturno, športno, izobraževalno – skratka spodbujevalno), imajo zagotovo boljše možnosti dolgoročnega obstoja in razvoja.

### **3 STANDARDI DRUŽBENO ODGOVORNEGA POROČANJA**

#### **3.1 Razvoj in uporaba standardov družbeno odgovornega poročanja**

Družbena odgovornost temelji na hotenju dosežati višjo raven razvitosti socialnega okolja, kar vključuje spoštovanje človekovih pravic, primerno delovno okolje (iz zdravstvenega, timskega in kariernega vidika) in stike z interesnimi skupinami.

Etični pristop pa pomeni delovati tako, da bodo zadovoljene vse skupine, ki so (so)udeležene pri delovanju organizacije (vodstvo, zaposleni, dobavitelji, kupci, bližnji prebivalci, investitorji in drugi). Organizacija mora delovati tako, da bo dolgoročno obstala in da bo dosežala ustrezne koristi na daljši rok za vse zainteresirane in udeležene.

Družbeno odgovorno delovanje pomeni, da so zadovoljene potrebe potrošnikov ob hkratni skrbi za zaposlene, dobavitelje in skupnosti okrog nas. To sicer ni novost, gre pa za pristop,

da se zagotavljanje ekonomske uspešnosti dopolnjuje z zagotavljanjem družbenih, okoljskih, etičnih elementov in aktivnosti.

Družbena odgovornost se je intenzivneje začela izpostavljeti v obdobju od 1950 do 1960, ko so se mnogi začeli spraševati o nefinančnem delovanju podjetja in iskati kriterije, kako slednje meriti (Berthoin Antal, 2002, str. 3 – 13). Iskali so odgovore na vprašanja, ali in kako vpliva družba na uspešnost podjetja.

Naslednja faza je potekala v obdobju od 1960 do sredine 1980, ko so se ozirali na okolje, na ravnanje z naravo in naravnimi viri, na odpadke, na zaposlene in predvsem na posameznike in njihovo kakovost življenja. V tem obdobju so se pojavile tudi prve pobude za uzakonitev obveznosti priprave in objave družbenega poročila.

V tretji fazi (od 1980 do 1990) razvoj družbene odgovornosti in poročanje o njej nista bila deležna napredka. Večja podjetja so se osredotočala na dobičke, na delničarje, na kakovost kapitala. Poročilo o družbeni odgovornosti je bilo obravnavano kot dejavnik zmanjševanja moči na trgu.

Od 1990 do 2000 je sledilo je obdobje obuditve poročanja o družbeni odgovornosti, saj se je izkazalo, da se družbeni problemi niso reševali in se družbena blaginja ni povečevala, čeprav so vrednosti delnic in premoženje delničarjev naraščali. Ekološke nesreče in finančne »zablode« v nekaterih večjih podjetjih so spodbudile interesne skupine, da so dvignile svoj glas in zahtevale, da podjetja razkrijejo svoje aktivnosti, povezane z družbo, s katero sodelujejo, in z okoljem, v katerem so locirana. Številne mednarodne organizacije so sledile klicu interesnih skupin in oblikovale navodila, priročnike, standarde, ki so priporočali družbeno odgovorno delovanje in poročanje o njem.

Danes (tj. po letu 2000) se od »velikih« praviloma zahteva, da redno poročajo o svojem družbeno odgovornem ravnanju in poslovanju. Zelo verjetno se bo ta smer oziroma trend nadaljeval in se bo še tesneje povezoval s konceptom trajnostnega razvoja<sup>3</sup>. Na razvoj slednjega bodo vplivale spremembe najmanj na naslednjih področjih (Elkington v Janežič, 2006, str. 17 – 18):

- trg: širjenje le-tega in povečevanje konkurenčnosti ter še večja raznolikost interesnih skupin,
- vrednote: nekdanje osnovne materialne vrednote se dopolnjujejo z vidiki pravic, okolja, družbenih razlik,

---

<sup>3</sup> Trajnostni razvoj (angl. »sustainability«) pomeni, da podjetja in druge pravne osebe, ki sodelujejo in upoštevajo interesne skupine, v svoje načrte poslovanja in v dejanske aktivnosti vključijo dejstvo, da je potrebno poskrbeti tudi za obstoječe in za prihodnje generacije, da bodo preživele in živele enako kakovostno, ali še boljše. Podjetja vključijo v načrte svojega poslovanja varovanje okolje in etičen odnos do družbe. Več o tem v Gabrovec-Mei Ondina: CSR, Sustainable Development and Social Reporting, International Conference, The Path to European Integration, 12 -13 October 2006.

- transparentnost: zahtevana bosta večja preglednost in nadzor, ki bosta uresničena s hitro razvijajočo se informacijsko tehnologijo,
- življenjski cikel: proizvode bo mogoče na osnovi visoke stopnje transparentnosti spremljati od nastanka do končne porabe, torej od surovin in dobaviteljev do prodaje in porabe,
- partnerstva: konkurenčna prednost bo postala povezava s partnerji (ne več njihovo onemogočanje),
- čas: zahtevan bo prehod na obvladovanje prihodnjih obdobij in načrtov za naprej, sedanji oziroma tekoči dogodki bodo postali obveznost in predpogoj za uspeh v prihodnosti,
- vodenje podjetja: vodstvo se bo moralo ukvarjati ne le s finančnim položajem, temveč tudi z obvladovanjem razmerij med interesnimi skupinami, delničarji, okoljem in seveda obstojem podjetja.

Kako doseči razpoložljivost in primerljivost podatkov? Katere izmed do sedaj znanih metod uporabiti? Slapničarjeva (2004, str. 524) k tem vprašanjem še dodaja, da količina poročil o družbeni odgovornosti in njihov obseg ne dokazujeta družbeno odgovornega ravnanja. Glede na razpoložljive podatke pa tudi ni dokazov, da je organizacija, ki se obnaša odgovorno, ekonomsko uspešnejša. Pravi še, da bodo učenje in izkušnje na tem področju pokazali rezultate in upravičenost uveljavljanja družbeno odgovornega obnašanja.

Obvladovanje napovedanih zahtev je usmerjalo razvoj standardov, ki je potekal v dveh skupinah:

- v prvi skupini so standardi določali, kako morajo organizacije delovati, da bodo družbeno sprejemljive in uspešne – organizacije torej sprejmejo **procesne standarde**, ki jim določajo in omejujejo postopke in okvire delovanja;
- v drugi skupini pa so standardi določali postopke v okviru procesa računovodstva družbene odgovornosti – organizacije v tem primeru sprejmejo **vsebinske standarde**, ki področja računovodenja, revidiranja in družbene odgovornosti povezujejo tako, da je mogoče delovanje organizacij predstaviti širši javnosti, interesnim skupinam, deležnikom<sup>4</sup>.

Razdelitev razvoja standardov je lahko predstavljena takole (povzeto po Gabrovec Mei, 2006, str. 5):

1. med procesne standarde so uvščeni:

---

<sup>4</sup> Angl. »stakeholders«.

- a. The Copenhagen Charter: je managerjem namenjen priročnik, v katerem so navedena priporočila, kako naj poročajo interesnim skupinam. Dokument so izdale revizorske hiše (Ernst&Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers in Huset Mandag Morgen) leta 1999.
- b. AA1000 (Accountability 1000): je standard, ki je nastajal vzporedno s priročnikom The Copenhagen Charter. Pobudnik standarda je bil ISEA (Institut of Social and Ethical Accountability), ki je bil ustanovljen leta 1996 in se je ukvarjal z razvojem družbene odgovornosti, kulture in obnašanja podjetij in neprofitnih organizacij (temeljil je na trojni bilanci oziroma na načelu »triple bottom line«). Standard je opredeljeval družbeno in etično računovodenje, revidiranje in poročanje. Standard se razvija še danes in sproti vključuje nove zahteve, ki jih narekuje razvoj.
- c. Q-RES projekt: je priročnik za managerje (izdan v letu 2001 s strani CELE – Centre for Ethics Law & Economics), ki usmerja in spodbuja etično in družbeno odgovorno delovanje podjetja.

2. med vsebinske standarde sodijo:

- a. Sustainability Reporting Guidelines on Economics, Environment and Social Performance: ti mednarodni standardi so bili prvič objavljeni leta 2000 (potem pa še posodobljene različice v letu 2002 in 2006, v slednjem pod imenom G3) pod okriljem Global Reporting Initiative (kratko GRI), v katerem sta združila moči CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economics) in UNEP (United Nation Environment Programme).
- b. Social Reports Editing Principles: je italijanski priročnik, nastal leta 2001 v sodelovanju G.B.S. (to je delovna skupina predstavnikov italijanskih univerz in revizorske hiše SEAN-KPMG).
- c. ABI/IBS je standard, ki določa pravila poročanja za bančni sektor. Nastal je pod okriljem revizorske hiše SEAN-KPMG leta 2001. Standard je zelo sektorsko usmerjen.

3. drugi standardi na področju družbene odgovornosti (Gabrovec Meieva jih loči od procesnih in vsebinskih standardov, ker ne določajo niti procesov samih niti vsebine oziroma procesov, temelječih na dialogu z interesnimi skupinami) pa so:

- a. SA8000 je standard, ki je bil prvič objavljen leta 1997. Pripravila ga je družba SAI (Social Accountability International), prvotno imenovana CEPAA (Council for Economics Priorities Accreditation Agency), in pokriva osem področij: delo otrok, prisilno delo, zdravje in varnost pri delu, svobodo združevanja in pravico do kolektivnih pogajanj, diskriminacijo (rasna, spolna),

disciplinske ukrepe, delovni čas (delo ob praznikih, tedenska delovna obveznost), nagrajevanje. Ta standard je zelo aktualen za podjetja, ki imajo svoj sedež ali sedeže svojih podružnic v manj razvitih državah.

- b. CSR Guidelines je priročnik, ki ga je oblikovala Evropska komisija in ga prvič objavila leta 2000 kot priporočilo, da bi podjetja poročala o svojih aktivnostih v povezavi z družbo, okoljem in etičnim ravnanjem.
- c. CSR-SR (Corporate Social Reporting – Social Responsibility) je bil projekt italijanskega ministrstva za delo in socialno politiko. Rezultat projekta je bil leta 2003 izdan dokument, ki je spodbujal podjetja k družbeno odgovornemu ravnanju s sistemom nagrajevanja, spodbud in stimulacij.

Na voljo je kar nekaj standardov. Vsak standard se razvija naprej in vsak zagotavlja primerljivost na podlagi kriterijev, ki jih vsebuje. Organizacije pri odločitvi o uporabi določenega standarda praviloma upoštevajo geografsko območje, v katerem delujejo. V Evropi se namreč večinoma uporablja »CSR Guidelines« (kratko CSR), na angloameriških območjih prevladujejo standardi GRI, v državah v razvoju in manj razvitih državah so najpogosteje uporabljeni standardi SA8000.

Različna razumevanja, metode, smernice, načela in standardi so bili osnova za pripravo poročil o družbeno odgovornem ravnanju. Različnost je vodila k medsebojni neprimerljivosti poročil. Poročila so namreč različno poudarjala interesne skupine. Različna je bila vsebina poročil (od opisne do finančne vsebine). Različni so bili motivacijski dejavniki, ki so bili podlaga za pripravo poročila (zakonska obveznost, etični pristop do okolja in družbe, individualne pobude, pritiski družbe). Različna je bila tudi kakovost podatkov, ki so bili podlaga za pripravo poročila (notranje revidirana poročila, zunanje revidirana poročila, ocenjeni podatki). Različna je bila dostopnost do poročil oziroma njihovo posredovanje interesnim skupinam. (Gray, et. al., 1996, str. 83)

Razlike med standardi se torej odražajo tako v metodologiji kot v obliki in vsebini. Kot meni Gabrovec Meieva (2006, str. 6), se procesni standardi osredotočajo na obvladovanje vseh procesov in aktivnosti organizacije, na cilje in tokove, ki jih je potrebno uskladiti tako, da organizacija posluje, ohranja in uresničuje namen dolgoročnega obstoja. Vsebinski standardi so šli korak naprej in določajo vsebino družbenega poročanja, pri čemer upoštevajo, da je družbeno ravnanje podjetja, organizacije tesno povezano z okoljem oziroma temelji na dialogu z deležniki oziroma interesnimi skupinami. Pri določanju ciljev se je torej treba ozreti na deležnike, se z njimi sporazumovati, upoštevati njihova mnenja glede obstoja, koristi in slabosti organizacije, skratka vsebina družbenega poročanja in poročil je postala pomembnejša.

Podrobneje bom predstavila nekaj standardov:



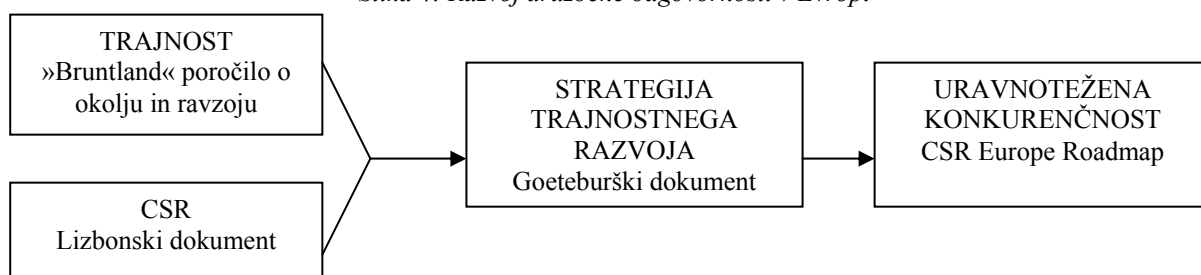
## ➤ CSR »Corporate Social Reporting Europe Roadmap«

Standard CSR Europe Roadmap (v nadaljevanju: CSR) je »izdelek« Evropske komisije in glede na to, da je Slovenija članica EU, je prav, da pogledamo, kakšne so zahteve Evropske unije na področju družbene odgovornosti. Podjetja, ki sprejmejo CSR, se obvežejo, da bodo integrirale vrednote podjetja in družbe v vse vidike poslovanja. CSR omogoča tudi strateški pristop k transparentnosti in odgovornemu poslovanju ter spodbuja podjetja k dialogu z deležniki. Zagotovo pa CSR ni gibanje, niti programi dela, ki bi jih bilo treba obvladovati, niti filantropija. Standard vključuje koncept trajnostnega razvoja, zato priporoča, da podjetje, ki se odloči, da bo poročalo na osnovi CSR standarda, pripravlja trojno bilanco. Trojna bilanca predvideva poročanje z ekonomskega področja (finančna stabilnost in »zdravje«), področja okolja (trajnostni razvoj, okoljske interesne skupine, znanost in razvoj) ter področja družbe (skupnost, človekove pravice, zaposleni, oskrbovalna veriga, izpolnjevanje obveznosti do interesnih skupin in odgovornost za prave in zelene proizvode) (Pagani-Tousignant, 2008, [http://www.druzbeno-odgovornost.si/images/gradiva/CSR\\_21st.ppt](http://www.druzbeno-odgovornost.si/images/gradiva/CSR_21st.ppt)).

Razvoj CSR v Evropi se je pričel leta 2000 z Lizbonsko strategijo (European Commission, 2001, str. 3 – 6), v kateri je bil postavljen cilj, da bo Evropa do leta 2010 postala konkurenčna in na znanju temelječa ekonomija sveta. V istem letu je sledil dokument iz Nice, v katerem so natančneje določili, kako naj bo dosežen lizbonski cilj – s povezovanjem trgov, izboljševanjem ter širjenjem pogojev zaposlovanja (trgi kapitala in dela niso več poznali meja v državah Evropske unije). Leta 2001 je bilo v Goeteborgu sprejeto, da se prevzame »triple bottom line« koncept oziroma koncept trajnostnega razvoja, kar pomeni, da se je opredelitvam v prejšnjih dokumentih pridružila še obveznost varovanja okolja.

V istem letu je Evropska komisija pripravila in leta 2002 objavila zeleno listino<sup>5</sup>, v kateri je združila določbe prejšnjih dokumentov ter s tem opredelila okvir družbene odgovornosti in vsebino poročil o družbeno odgovornem ravnanju. Natančna navodila in priporočila glede vsebine poročil je Evropska komisija objavila v CSR Europe Roadmap. V tem dokumentu se torej zavzema za pospeševanje inovativnosti in konkurenčnosti, pri čemer vključuje vse interesne skupine (tako notranje kot zunanje).

Slika 4: Razvoj družbene odgovornosti v Evropi



Vir: povzeto po Gabrovec Mei, 2006, str. 3

<sup>5</sup> Angl. »Green paper«.

Pomembna aktivnost je bila tudi poskus integracije različnih mednarodnih pobud, kot so UN Global Compact, ILO (tripartitna deklaracija o vrednotah multinacionalnih podjetij in socialne politike, to so t.i. standardi za pravice delavcev) in OECD Guidelines (priročnik za multinacionalna podjetja).

CSR standard je torej oblikovan s pomočjo mreže strokovnjakov. Svoje izkušnje so prispevali člani in njihovi predstavniki iz 80 multinacionalnih podjetij ter iz 1400 podjetij, povezanih preko 25 nacionalnih partnerjev organizacije CSR Europe.

Glavni poudarek CSR Evropskega kašipota (Europe Roadmap) je doseganje trajnostnega razvoja in konkurenčnosti podjetij ter tako kratkoročno kot dolgoročno ustvarjanje vrednosti. Osnovna načela in s tem cilji so naslednji (CSR Europe, 2008, [http://www.csreurope.org/pages/en/eu\\_institutions\\_interaction.html](http://www.csreurope.org/pages/en/eu_institutions_interaction.html)):

- inovacije in podjetništvo,
- pridobivanje veščin, izkušenj in pristojnosti,
- enake priložnosti in raznovrstnost,
- zdravje in varnost pri delu,
- varstvo okolja,

Strategije za doseg navedenih ciljev so:

- družbena odgovornost kot vodilo podjetja,
- vključevanje deležnikov in sodelovanje z njimi,
- vodenje in upravljanje,
- komunikacije in poročanje (transparentnost),
- poslovno sodelovanje in združevanje<sup>6</sup>.

Dokumenti organizacije CSR Europe in povezanih nacionalnih partnerjev se nanašajo na človekove pravice, pravice delavcev, varstvo okolja, vključevanje v skupnost in na odnose s poslovnimi partnerji. CSR Europe temelji v bistvu na izmenjavi izkušenj v povezavi z ekonomsko, pravno, etično in okoljsko odgovornostjo ter vključitvijo vseh navedenih v poslovanje (Knez-Reidl, 2008, <http://www.stajerskagz.si/?id=165>).

#### ➤ **AA1000 »AccountAbility1000«**

Standard je oblikovala skupina neprofitno povezanih strokovnjakov (s področij revizije, računovodstva, financ), univerzitetnih profesorjev, predstavnikov GRI in SAI ter velikih mednarodnih podjetij. Glavni namen je bil doseči sodelovanje institucij javnega in zasebnega sektorja.

Standard AA1000 je procesni standard in opredeljuje cilje, kazalce in procese (European Commission, 2004, str. 20 - 21), ki morajo biti izvedeni, da bi poslovanje podjetja šteli za odgovorno. Upoštevajoč standard, mora podjetje obvladovati procese: načrtovanje,

---

<sup>6</sup> Angl. »B2B« ali »Business to Business«.

računovodstvo, revidiranje, poročanje, vključevanje interesnih skupin. Standard predvideva, kako naj se poroča, in ne, kaj naj se poroča, zato v tem pogledu nadgrajuje GRI standard. Namenjen je zasebnim, javnim in neprofitnim organizacijam. Poleg osnovnega standarda (objavljenega leta 2008), ki podpira osnovna načela, vidike za razumevanje in doseganje trajnostnega razvoja, so načrtovali oblikovati še pet modulov (AccountAbility1000, 2008, <http://www.accountability21.net/default.aspx?id=228>):

- AS1000AS, standard zagotavljanja jamstva (objavljen leta 2008 kot prenovljen dokument iz leta 2003),
- upravljanje in obvladovanje tveganj,
- merjenje kakovosti sodelovanja in komuniciranja z interesnimi skupinami (objavljen leta 2005),
- integracija procesa družbene odgovornosti,
- odgovornost za mala in srednja podjetja.

AA1000 se priporoča organizacijam, ki spremljajo in razvijajo odgovorno ravnanje oziroma poslovanje ter sledijo strategiji trajnostnega razvoja. Standard jim pomaga razumeti, obvladovati in izboljševati trajnostno poslovanje, pri čemer se mora organizacija ozirati na interesne skupine. Osnovna načela standarda so (Accountability1000, 2008, <http://www.accountability21.net/default.aspx?id=228>):

- vseobsežnost<sup>7</sup>: organizacija mora spoštovati in se odgovorno ravnati do vseh in vsakogar, na kogar vpliva oziroma kdor ima vpliv nanjo. Deležniki so torej vsi, ki so kakor koli povezani z organizacijo;
- materialnost<sup>8</sup>: organizacija mora upoštevati, kaj bo vplivalo na njeno poslovanje, kakšne odločitve mora sprejeti, katere aktivnosti izvesti, kako ukrepati, ko obravnava posamezno povezavo z določenim deležnikom;
- odzivnost<sup>9</sup>: nanaša se na komunikacijo med organizacijo in deležniki v povezavi z določenimi aktivnostmi in odločitvami ter vpliv navednega na trajnostni razvoj.

Bistvo AA1000AS, drugega v vrsti standardov AA1000, je, da si podjetje, organizacija z javnimi razkritji zagotovi pregledno in odgovorno poslovanje. Seveda samo poročanje ni dovolj. Poleg sprejetja standarda in njegove vključitve v postopke poslovanja je potrebno pravilnost, sledljivost in popolnost postopkov tudi preveriti in jih sprti verificirati (verifikacijo praviloma izvajajo pooblašene nacionalne organizacije). Ocenjevanje in

---

<sup>7</sup> Angl. »inclusivity«

<sup>8</sup> Angl. »materiality«

<sup>9</sup> Angl. »responsiveness«

preverjanje se lahko izvaja na osnovi GRI standarda, natančneje na osnovi G3 načel (Accountability1000, 2008, <http://www.accountability21.net/default.aspx?id=228>).

Tretji iz vrste standardov AA1000 je AA1000 Stakeholder Engagement Standard. Zanj velja, da pomaga podjetjem pri integriranju deležnikov in sodelovanja z njimi, pri odločanju in določanju strategije poslovanja. Pogledi in potrebe deležnikov so vključeni tudi iz vidika tistih, ki nimajo glasu, to so prihodnje generacije in okolje. Opredeliti je potrebno cilje sodelovanja deležnikov, njihova pričakovanja in načine njihovega vključevanja, kar bo podjetju prineslo številne prednosti, od obvladovanja tveganj v zvezi s spreminjajočimi se potrebami in obnašanji deležnikov do boljšega razumevanja trga, novih priložnosti in ne nazadnje tudi ugleda podjetja (Zavašnik, 2008, <http://www.stajerskagz.si/?id=168>).

➤ **G.B.S. »Gruppo Bilancio Sociale« (Social Reporting Guidelines)**

G.B.S. je institucija, ki je s podporo italijanske finančne institucije pripravila in oblikovala standarde o sporočanju socialnega, ekonomskega in okoljskega vidika delovanja organizacij. Nastala je leta 1997 na pobudo udeležencev mednarodnega seminarja o družbeno odgovornem poročanju v Taormini. Predstavniki, strokovnjaki in akademiki več evropskih držav (Španije, Francije, Portugalske, Velike Britanije in Belgije) so ob pomoči in podpori raziskovalnih institucij in revizorskih hiš (KPMG, PricewaterhouseCoopers, Arthur Andersen in Ernst&Young) oblikovali in leta 2001 izdali publikacijo, s katero organizacijam ponujajo navodilo oziroma usmeritve, kako pripraviti poročilo o družbeni odgovornosti in pri tem prikazati dodano vrednost delovanja organizacije. Pri pripravi poročila se uporabljajo podatki, ki so organizaciji znani in razpoložljivi. Struktura poročila je zelo podobna tisti, ki je zapisana v GRI standardu. Več o strukturi bom zato predstavila v okviru predstavitve GRI standarda. V tem delu pa navajam in povzemam (po Gabrovec Mei, 2006, str. 10) le grob prikaz, kako je sestavljeno družbeno odgovorno poročilo po G.B.S. in z vidika dodane vrednosti:

1. predstavitev organizacije, njenih ciljev, načina upravljanja in vodenja, njene politike in strategije ter obvezna vključitev ter predstavitev (notranjih in zunanjih) deležnikov, interesnih skupin;
2. ugotavljanje in prikaz dodane vrednosti<sup>10</sup>, pri čemer je treba jasno ovrednotiti oblikovanje in razdelitev dodane vrednosti. Oblikovanje dodane vrednosti se prikaže na nivoju osnovne, redne dejavnosti ter ostalih, izrednih dejavnosti. Po ugotovitvi celotne dodane vrednosti je potrebno prikazati tudi, kako se le-ta porazdeli med deležnike organizacije;
3. družbeni obračun pa predvsem v pogledu na zunanje deležnike zajema kazalce in obrazložitve le-teh s poudarkom na odnosih in razmerjih z vsemi deležniki ter z okoljem.

---

<sup>10</sup> Angl. »added value«

Točki 1 in 3 se zelo ujemata z določbami GRI standarda, medtem ko je točka 2 nadgradnja z vidika poročanja in daje še več informacij o odnosu organizacije z deležniki.

➤ **GRI »Global Reporting Initiative« (Guidelines&Standard)**

Standard GRI je prav tako kot (po moji oceni) CSR vsebinski in ga mnogi opredeljujejo kot razširjeni »izdelek« glede CSR, saj pokriva poleg gospodarstva (tako kot CSR) tudi druga področja (kot je negospodarstvo in javni sektor).

GRI ali Global Reporting Initiative je velika mreža zainteresiranih udeležencev, strokovnjakov (direktorji uprav, svetovalci, tehnični strokovnjaki, administrativni sodelavci) z vsega sveta, ki so vključeni in se združujejo v delovne skupine (<http://www.globalreporting.org>). Te skupine in organizacije članov vsi uporabljajo in poročajo skladno z GRI Guidelines (priporočili). Z njihovo uporabo dajejo zgled in tako tudi posredujejo informacije o svojem delovanju oziroma delovanju njihovih organizacij. S tem pa seveda prispevajo k razvoju priporočil in standarda. Uradni sedež institucije je v Amsterdamu (Nizozemska). Vsi člani so v institucijo pristopili prostovoljno in v njej na tak način (prostovoljno) tudi delujejo. Institucija se financira s pomočjo članov, sicer pa je neprofitnega značaja. Njena glavna vizija je razvoj trajnostnega poročanja in nadgradnja GRI priporočil in standarda.

Prednik (Gabrovec Mei, 2006, str. 12) GRI priporočil in standarda so bile smernice globalne pobude poročanja, ki jih je leta 1997 objavila CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies). Smernice so usmerjale k poročanju o trajnosti (Sustainability Report), ali drugače, so usmerjene k uresničevanju trajnostnega razvoja. V letu 2000 sta CERES in UNEP (United Nation Environment Programme) združila moči v organizaciji GRI in objavili so prvo verzijo GRI standardov. Tej sta sledili še verziji 2002 in 2006.

Standard je mednarodnega značaja. Obliko in vsebino GRI 2002 Guidelines so določili in objavili na svetovnem vrhu (Earth Summit) v Johannesburgu. Za standard GRI 2002 je značilno, da naj bi podjetja prostovoljno poročala o ekonomskem, okoljskem in družbenem vidiku ter vplivu svojega poslovanja.

Zadnja verzija iz leta 2006 z nazivom G3 je nadgradnja oziroma na osnovi novih spoznanj ažurirana verzija standarda (z dodatnimi pojasnili, kazalniki in kazalci).

Kakšna je struktura GRI priporočil in standarda? Najprej je treba poudariti, da priporočila in standard, ki veljaljo za določene sektorje (tudi za javni sektor), temeljijo na GRI 2002. Slednji se sicer ne uporabljajo več, saj so bili posodobljeni z verzijo G3 iz leta 2006.

Iz tabele 1 je razvidno, da bistvene, pomembne razlike med GRI 2002 in G3 ni. Glede na navedeno je torej mogoče smiselno uporabljati G3 v delih, kjer dodatek k priporočilom in standardu, ki velja na primer za javni sektor, ne navaja posebnosti.



Tabela 1: Razlike med GRI 2002 in G3

GRI 2002		G3	
Odseki in dimenzije	Pododseki Vidiki / Indikatorji	Odseki in dimenzije	Pododseki Vidiki / Indikatorji
1. Vizija in strategija	1.1. Izjava o viziji in strategiji organizacije z vidika prispevka k trajnostnemu razvoju 1.2. Izjava izvršilnega direktorja z opisi ključnih elementov poročila	1. Profil (osebna izkaznica, skupaj z vizijo in strategijo)	1.1. Izjava o viziji in strategiji organizacije z vidika prispevka k trajnostnemu razvoju 1.2. Izjava o glavnih vplivih, tveganjih in priložnostih 1.3. Profil organizacije 1.4. Parametri poročila 1.5. Upravljanje, zaveza obveznostim, upoštevanje zainteresiranih udeležencev
2. Profil (osebna izkaznica)	2.1.- 2.9. Profil organizacije 2.10.-2.16. Parametri poročila 2.17.-2.22. Profil poročila		
3. Struktura upravljanja in sistem vodenja, ravnanja	3.1.-3.8. Struktura in upravljanje 3.9.-3.12. Zainteresirani udeleženci 3.13.-3.20. Politike poslovanja in upravljanja	2. Upravljalški (managerski) pristop (struktura vodenja in vsebinsko kazalo poročila)	Določitev vsebine poročila: - politika organizacije - odgovorne osebe - način upravljanja - cilji in njih izvedba - nagrade - kazni
4. GRI vsebinsko kazalo poročila: tabela z določitvijo vsakega elementa			
5. Kazalci, indikatorji poslovanja, izvajanja: 3 dimenzije		3. Kazalci, indikatorji poslovanja, izvajanja: 3 dimenzije	
Ekonomске kategorije, vidiki: 1. kupci 2. dobavitelji 3. zaposleni 4. lastniki kapitala 5. javni sektor	Neposredni (12) in posredno (1) indikatorji Obvezni (10) in dodatni (3) indikatorji	Ekonomске kategorije	3 vidiki, 9 indikatorjev (7 obveznih, 2 dodatna)
Okoljske kategorije, vidiki: 1. material 2. energija 3. voda 4. biodiverziteta 5. emisije, izlivi, odpadki 6. dobavitelji 7. proizvodi in storitve 8. spoštovanje zaknov 9. transport 10. zaščitne delovne obleke	Obvezni (16) in dodatni (17) indikatorji	Okoljske kategorije	9 vidikov, 30 indikatorjev (17 obveznih, 13 dodatnih)
Družbene (socialne) kategorije 1. zaposlovanje in pogoji dela 2. človekove pravice 3. družba 4. odgovornost za kakovost proizvodov	5 vidikov, 17 indikatorjev 8 vidikov, 14 indikatorjev 4 vidiki, 7 indikatorjev 4 vidiki, 11 indikatorjev	Družbene (socialne) kategorije: - izobraževanje, kariera, zaposlovanje, upokojevanje - spoštovanje človeških pravic - upoštevanje družbe, skupnosti - odgovornost glede vpliva proizvodov, storitev na okolje	5 vidikov, 14 indikatorjev (9 obveznih, 5 dodatnih) 7 vidikov, 9 indikatorjev (6 obveznih, 3 dodatni) 5 vidikov, 8 indikatorjev (6 obveznih, 2 dodatna) 5 vidikov, 9 indikatorjev (4 obvezni, 5 dodatnih)

Vir: Povzeto po Gabrovec Mei, 2006, str. 13 in Sustainability Reporting Guidelines, 2002 – 2006 GRI, Version 3.0

Dodatna priporočila in standard za posamezna področja so bila oblikovana v obdobju 2001 do 2005, torej pred izdajo G3 (<http://www.globalreporting.org>), zato pri uporabi dodatkov velja pravilo: splošna priporočila<sup>11</sup> je obvezno treba uporabljati skupaj s sektorskimi dodatki<sup>12</sup>. Za splošna priporočila so v navedenem obdobju veljala GRI priporočila 2002 oziroma od leta 2006 dalje G3. V tem obdobju so nastali dodatki za naslednje sektorje: avtomobilska industrija, finančne storitve, logistika in transport, rudarstvo in kovinarska industrija, javne agencije oziroma javni sektor, telekomunikacije, turizem. V letu 2007 in 2008 so bili pripravljene in objavljeni še dodatki za sektorje: tekstilna in obutvena industrija, energetika, letališča, prehrabena industrija ter neprofitni sektor (povezava z manj razvitim svetom).

Dodatki so oziroma bodo v obliki pilotnih (poskusnih) verzij dani v uporabo vsem zainteresiranim. V tako imenovanem prehodnem obdobju (tj. od 2007 do 2008) so se vsi dodatki usklajevali z G3. To pomeni, da bodo priporočila in indikatorji posodobljeni in prilagojeni G3 ob uradni potrditvi končnih verzij dodatkov. V prehodnem obdobju (pred končno verzijo dodatkov) GRI institucija proučuje:

- v kolikor sektorski dodatek vsebuje komentar v zvezi z indikatorjem, ki ga v G3 ni (v primerjavi z GRI 2002), ali je ta indikator še relevanten za vključitev v poročilo, ali pa bodo vključeni novi indikatorji;
- spremembe v indikatorjih, ali so komentarji k indikatorjem ustrezni, ali jih je potrebno dopolniti, prilagoditi;
- razkritja zaradi spremenjenih pristopov poslovanja. Dodajajo, da je potrebno obrazložiti posledice spremenjenih pristopov (od opazovanja odstopanj pri rezultatih do opazovanja odstopanj zaradi izbranega načina upravljanja, poslovanja, odločanja, ki je vodilo k določenim rezultatom).

GRI institucija priporoča tudi, naj strokovnjaki in pripravljenci poročil o družbeni odgovornosti organizacije sami presodijo in uporabijo ter pojasnijo prehajanje oziroma prehode iz sektorskih dodatkov (ki temeljijo na GRI 2002) na splošna priporočila (po G3). V razkritjih naj bodo pojasnjena odstopanja količine in/ali kakovosti vpliva indikatorja na vsebinsko razumevanje posameznih delov poročila o družbeni odgovornosti.

GRI institucija je imela za leto 2008 v načrtu oblikovati in izvesti še projekte z delovnim naslovom »nacionalni aneksi« oziroma dodatki.

---

<sup>11</sup> Angl. »guidelines«.

<sup>12</sup> Angl. »sektor supplements«.



Slika 5: Okvir poročanja po G3



Vir: Sustainability Reporting Guidelines, 2008, <http://www.globalreporting.org>

Njihova umestitev je razvidna iz slike 5. Nacionalni aneksi bodo umeščeni v okvir razkritij po določbah osnovnega standarda, v njih bi bile obrazložene še posebnosti države, regije in podobno.

Natančen pregled in opis tako splošnega dela kot vseh dodatkov zahteva večji obseg dela. V nadaljevanju se bom torej osredotočila na sektorski dodatek GRI za javni sektor<sup>13</sup>.

### 3.2 Izbrani standard: GRI

Standard GRI sem izbrala zato, ker menim, da je pomembneje opredeliti vsebino nalog in ciljev organizacije, kot pa spremljati, ali so bili postopki izvedeni skladno z načeli. GRI pa je vsebinski standard in preko številnih indikatorjev pomaga organizaciji ustrezno spremljati svoje poslovanje z vidika medletne primerjave in z vidika primerjave z drugimi organizacijami sorodnega in/ali nesorodnega področja. Seveda se organizacije za ta način poročanja odločajo prostovoljno.

Dodala in uporabila sem tudi del standarda G.B.S., in sicer tisti del, ki se nanaša na ugotavljanje dodane vrednosti, saj je zaradi numeričnega prikaza vključenosti interesnih skupin v delovanje organizacije bolj pregleden in razumljiv. Prav to pa je pomembno pri družbeno odgovornem delovanju in predvsem pri poročanju, saj se imajo vsi, ki so vključeni v delovanje organizacije, pravico seznaniti s predvidenimi in uresničenimi načrti oziroma cilji organizacije. Niti organizacijam niti interesnim skupinam ni in ne sme biti vseeno, kako bodo

<sup>13</sup> Angl. »Sector Supplement for Public Agencies«.

sodelovali v prihodnje, kako bodo živeli in preživeli in kako bodo vse to zagotovili tudi prihodnjim generacijam.

Za deležnike, ki že sodelujejo ali želijo sodelovati z organizacijo, je dodana vrednost razlika med sedanjo vrednostjo vseh bodočih koristi (ki jih deležniki/interesne skupine pričakujejo od organizacije) in sedanjo vrednostjo bodočih prejemkov v kakršni koli obliki (ki jih deležniki lahko prejmejo od organizacije). Različnim skupinam deležnikov dodana vrednost delovanja organizacije pomeni eno od možnosti za preživetje in primerno življenje, obstoj in razvoj. Zaradi navedenega jim mora organizacija pomagati in od tega lahko tudi sama pričakuje koristi (Debeljak, Gregorič, 2004, str. 489 – 490).

Najprej je potrebno poudariti, da dodatek za javni sektor temelji na priporočilih in standardu GRI 2002. Pilotno verzijo so začeli oblikovati septembra 2003, objavljena pa je bila marca 2005. Njen cilj je bil dopolniti obstoječa finančna in letna poročila organizacij javnega sektorja, povečati transparentnost v poročanju in doseči primerljivost med poročevalci. Za leto 2008 je GRI institucija načrtovala izdajo končne verzije dodatka, ki bo prilagojena G3.

Sektorski dodatek (<http://www.globalreporting.org>), ki ga proučujem, ni namenjen le javnim agencijam, temveč tudi javnemu sektorju in mednarodnim organizacijam oziroma tistim pravnim osebam javnega sektorja, ki so ustanovljene na osnovi političnih procesov in imajo zakonodajno, sodno ali izvršilno oblast nad ostalimi osebami ali enotami na določenem vsebinskem in krajevnem področju (ministrstva, vladne službe, Evropska komisija ipd.). Njihova osnovna naloga je zagotavljanje dobrin in storitev skupnosti, gospodinjstvom in posameznikom. Financiranje pridobivanja, zagotavljanja in (pre)razdeljevanja dobrin se izvaja iz sredstev, zbranih iz davčnih in drugih prihodkov ter prejemkov.

Pravne osebe javnega sektorja so torej odgovorne družbi zaradi uresničevanja ciljev in potreb v javnem interesu ter v skupnem interesu vseh članov družbe in države. Naloge so dolžne izvajati pregledno. Te osebe so opredeljene tudi kot največji delodajalec, največji »proizvajalec« storitev, največji porabnik sredstev, zato imajo zelo velik vpliv na nacionalni in celo svetovni (globalni) trajnostni razvoj. Da bi bile uspešne pri svojem delovanju, se morajo, bolj kot na doseganje političnih ciljev, osredotočiti na načine in postopke izvajanja svojih nalog. Pri poročanju o njih jim lahko pomagajo GRI priporočila in standardi skupaj z dodatki. Tako bodo imele boljši pregled nad svojim delovanjem samim ter se primerjale z drugimi pravnimi osebami istega ali podobnega tipa. Poleg naštetih so koristi še: izboljšanje komunikacije in koordinacije ter odločanja, učinkovitejše in gospodarnейše poslovanje, povečanje zadovoljstva zaposlenih in vodstva, večje zaupanje skupnosti v delo organizacije (npr. javne agencije), enotni okvir za pripravo poročil.

Pravne osebe javnega sektorja v Sloveniji (v nadaljevanju: pravne osebe javnega prava – tako so pri nas opredeljene skladno z Zakonom o javnih financah) bi morale pri pripravi poročil upoštevati najprej:

- splošna priporočila, v katerih so določene:
  - o splošne usmeritve (kdo uporablja priporočila, na kakšen način in kako v njih upoštevati tudi bralca poročil),
  - o načela poročanja, ki omogočajo, da je poročilo razumljivo, uravnoteženo (prikazane so prednosti in slabosti odločitev, postopkov itd.) in upošteva ekonomske, okoljske in družbene (socialne) kategorije,
  - o vsebina poročila, ki zajema razkritja, pojasnila in kazalnike (po prej navedenih kategorijah), s katerimi omogoča zainteresiranim udeležencem, da ocenijo stopnjo družbene odgovornosti pravne osebe javnega prava.

V povezavi s splošnimi priporočili mora pravna oseba javnega prava pojasnila in kazalnike primerno prilagoditi, kar prispeva in omogoča:

- sektorski dodatek, ki pa vsebuje:
  - o komentarje k obstoječim elementom razkritij v GRI in k indikatorjem delovanja (prav tako iz GRI), ki olajšujejo interpretacijo in uporabo indikatorjev,
  - o nove elemente razkritij, ki so specifični za določeno področje ter
  - o nove indikatorje, predvsem v okviru ekonomskih in socialnih kategorij.

Priprava poročil o družbeni odgovornosti pravne osebe javnega prava bi morala biti skladna z naslednjimi načeli (prilagojenimi splošnim priporočilom G3):

- vsebinska načela: pomembnost (materiality), vključenost zainteresiranih udeležencev (stakeholder inclusiveness), trajnost (sustainability context), popolnost (completeness);
- kakovostna načela: uravnoteženost (balance), primerljivost (comparability), točnost/popolnost (accuracy), pravočasnost (timeliness), razumljivost (clarity), zanesljivost (reliability).

Priprava poročil bi morala biti skladna še z vnaprej določenimi omejitvami z vidika kontrole<sup>14</sup> (gre za vezavo na večinski delež oziroma glas pri odločanju o financiranju in določanju poslovne politike) in z vidika pomembnega vpliva<sup>15</sup> (gre za vezavo na manjšinski delež oziroma udeležbo pri odločanju, a brez prevladujočega vpliva).

Poročilo pravne osebe javnega prava bi moralo biti prilagojeno G3 in upoštevati določbe iz dodatka, ki so smiselne za pravne osebe javnega prava in javnega sektorja v Sloveniji. Podrobna vsebina poročila je predstavljena v podpoglavju 6.2.

Vsako izdelano poročilo o družbeni odgovornosti po GRI priporočilih in standardu mora (oziroma bi morala, ko se bo odločila pripraviti in objaviti poročilo) pravna oseba posredovati v institucijo GRI, kjer ga pregledajo. Ker sektorski dodatek za javni sektor (kot dodatek k

<sup>14</sup> Angl. »control«.

<sup>15</sup> Angl. »significant influence«.

splošnim priporočilom in standardu) še ni v končni verziji, GRI delovne skupine proučujejo, ali ga je glede na vsebino do sedaj poslanih poročil s področja javnega sektorja potrebno dopolniti oziroma spremeniti. Po objavi končne verzije bo posredovanje poročila v register poročil po GRI priporočilih in standardu postalo pravilo. Ugled pravne osebe, ki poročila o družbeni odgovornosti pripravlja in objavlja, se praviloma močno dvigne, poveča se stopnja zaupanja sodelujočih in zainteresiranih, kar vodi v kakovostnejše storitve, prijaznejšo javno upravo ter zadovoljnejše stranke in državljane.

V tujini je že mogoče zaslediti kar nekaj pravnih oseb javnega prava, ki so pripravile poročilo o družbeni odgovornosti, in sicer v Avstraliji (npr. City of Melbourne, Australia Commonwealth Department of Family & Community Services, Department of the Environment and Heritage, Government of South Australia), v Avstriji (Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft), na Finskem (City of Tampere), v Južni Afriki (eThekweni Municipality), v Kanadi (Greater Vancouver Regional District), na Kitajskem (Architectural Services Department), v Novi Zelandiji (Department of Corrections, New Zealand's Ministry for the Environment), v Veliki Britaniji (NHS Purchasing and Supply Agency, UK Ministry of Defence).

## **4 VLOGA IN UMESTITEV NEPOSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV DRŽAVE V JAVNEM SEKTORJU SLOVENIJE**

### **4.1 Opredelitev proračuna**

Proračun je v 3. členu Zakona o javnih financah (1999 – 2002) opredeljen kot akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto. Isti zakon v svojih določbah ureja:

- sestavo, pripravo in izvrševanje proračuna Republike Slovenije in proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti,
- upravljanje s premoženjem države in občin,
- zadolževanje države oziroma občin,
- poročstva države oziroma občin,
- upravljanje njihovih dolgov,
- računovodstvo in proračunski nadzor.

Pred sprejemom proračuna v Državnem zboru Republike Slovenije oziroma v občinskem svetu morajo proračunski uporabniki pripraviti predračun, imenovan finančni načrt, v katerem določijo, napovejo namenskost in količino sredstev iz predvidenih virov (tj. prihodke in druge prejemke) in porabo teh sredstev po virih (tj. odhodke in druge izdatke).

Viri javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov so: obvezne dajatve in nedavčni prihodki, prejemki od vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev in premoženja (kapitalski prihodki), sredstva iz zadolževanja, donacije in/ali transferni prihodki.

Sredstva javnih financ se uporabljajo namensko in v višini, določeni s proračunom, skladno z ustavo, zakoni in drugimi predpisi. Poraba sredstev je razdeljena na tekoče odhodke, tekoče transfere, investicijske odhodke in investicijske transfere ter sredstva za dana posojila, sredstva za nakup kapitalskih deležev in sredstva za odplačila dolga.

Proračun je sestavljen iz splošnega in posebnega dela ter načrta razvojnih programov. Splošni del prikazuje skupno bilanco prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja. Pripravljen je po ekonomski klasifikaciji (po namenih oziroma po kriteriju, za kaj bodo sredstva porabljeni). Posebni del proračuna v bistvu zajema finančne načrte proračunskih uporabnikov, razdeljen pa je podrobneje kot splošni del, torej še dodatno po institucionalni klasifikaciji (tj. po proračunskih uporabnikih oziroma po kriteriju, kdo porablja proračunska sredstva) in po funkcionalnosti (tj. po kriteriju, za katera, ali bolje, po katerih področjih bodo sredstva porabljena). Načrt razvojnih programov gre v svoji opredelitvi oziroma zahtevi še dlje in napoveduje, da bodo sredstva razvrščena, predvidena po vseh prej navedenih klasifikacijah, in sicer za prihodnje obdobje. Ta dokument je tisti, ki opredeljuje dolgoročni razvoj po posameznih področjih.

Proračun se po sprejemu lahko izvršuje na osnovi določb zakona o javnih financah in zakona o izvrševanju proračuna ter njunih podzakonskih predpisov. Podatke o stanjih in gibanjih postavk v poslovnih knjigah proračunskih uporabnikov zajema računovodska služba, ki spremlja tudi izvrševanje proračuna in oblikuje informacije za odločanje poslovojem. Poslovoje so v primeru, ki ga obravnavam, predstojniki proračunskih uporabnikov proračuna države.

## **4.2 Kdo so proračunski uporabniki proračuna države**

Proračunski uporabniki državnega proračuna Republike Slovenije so neposredni in posredni uporabniki ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (oba v obveznem delu zavarovanja), javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Navedeni uporabniki državnega proračuna sodijo v tako imenovani javni sektor Republike Slovenije.

Proračunski uporabniki v Sloveniji so določeni skladno s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (2003). Če se omejim na proračun države in njegove uporabnike, so ti razdeljeni v tri velike skupine:

- nevladni proračunski uporabniki: Predsednik Republike Slovenije, Državni zbor, Državni svet, Računsko sodišče, Varuh človekovih pravic itd.,
- vladni proračunski uporabniki: ministrstva z organi v sestavi, vladne službe, upravne enote, itd.,
- pravosodni proračunski uporabniki: sodišča, tožilstva, pravobranilstvo, itd.

Seznam oziroma register proračunskih uporabnikov proračuna države (in občin) vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila, kar določa 74. člen Zakona o plačilnem prometu (2002). V nadaljevanju sem bom osredotočila na proračunske uporabnike državnega proračuna Republike Slovenije, njihov proračun in njihove evidence, poslovne knjige in njihova poročila ter informacije za odločanje.

Pri obravnavi proračunskih uporabnikov v Sloveniji je pomembno izpostaviti, kako se vodijo poslovne knjige, saj se v tem delu razlikujejo od podjetij oziroma od pravnih oseb gospodarstva. Poslovne knjige proračunskih uporabnikov se vodijo po načelu denarnega toka (določba 15. člena Zakona o računovodstvu, 1999) in 3. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (2003). Za to načelo je značilno, da se odhodki (in seveda tudi prihodki) pripoznajo, ko sta izpolnjena dva pogoja, in sicer:

- poslovni dogodek, ki je povzročil izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal in
- denar oziroma njegov ekvivalent (ustreznik) je prejet ali izplačan.

Omenila sem, da se »skupna blagajna« polni iz več virov. Sredstva, pridobljena iz teh virov, se na osnovi pripravljenih in odobrenih finančnih načrtov porazdelijo po proračunskih uporabnikih, ki so jih dolžni porabiti in uporabiti gospodarno in skladno s strategijo, določeno v dolgoročnih in letnih programih. Uspešnost proračunskih uporabnikov se meri predvsem z vidika gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev proračuna. Dobičkonosnost se ne ugotavlja, saj so viri sredstev omejeni, proračunski uporabnik pa jih lahko porabi le toliko, kot je razpoložljivih virov (presežkov prihodkov nad odhodki praviloma ni – izjema je lastna dejavnost proračunskih uporabnikov). Izvajanje javne službe neposrednih proračunskih uporabnikov se namreč financira iz proračuna države. Morebitni neporabljeni viri sredstev se, iz vidika proučevanja integralnega proračuna, ne prenašajo kot pravice porabe v naslednje leto in so jih proračunski uporabniki dolžni vrniti v proračun. Izjema so namenska sredstva, za katere je mogoče prenesti pravice porabe teh virov sredstev tudi v naslednje leto (odvisno je od programa oziroma pogodbe, na osnovi katere so bila sredstva pridobljena ali črpana).

V gospodarstvu se poslovne knjige vodijo po načelu nastanka poslovnega dogodka, uspešnost podjetja pa se ugotavlja tudi z dobičkonosnostjo.

Za boljše razumevanje, kdo so proračunski uporabniki, v nadaljevanju navajam opise oziroma naloge nekaterih proračunskih uporabnikov, pri čemer se osredotočam na neposredne proračunske uporabnike slovenskega državnega proračuna, in sicer:

- Ministrstvo za finance<sup>16</sup> je po 29. členu Zakona o državni upravi (2005) zadolženo za naslednja delovna področja: zakladništvo, javno računovodstvo, proračun, javna naročila, davčni in carinski sistem, javnofinančni prihodki in finančni sistem, preprečevanje in odkrivanje pranja denarja, prirejanje iger na srečo, državne pomoči ter makroekonomske analize in napovedi. V letu 2008 je bilo ožje ministrstvo (kar pomeni, da je obravnavano brez organov v sestavi) organizirano v šest direktorats (ki izvajajo politiko ministrstva) in Generalni sekretariat (ki izvaja splošne, nadzorne in skupne službe ministrstva).
- Ministrstvo za okolje in prostor je skladno s 36. členom Zakona o državni upravi (2005) odgovorno za opravljanje nalog na področjih okolja in prostora. Ni pa v njegovi pristojnosti nadzor varnosti cestnega prometa. V letu 2008 je ožje ministrstvo naloge opravljalo v treh direktorats in s sekretariatom ter splošnimi in nadzornimi službami.
- Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve po 28. členu Zakona o državni upravi (2005) opravlja naloge na področjih delovnih razmerij in pravic iz dela, zaposlovanja in poklicnega usposabljanja, družine, socialnih zadev, invalidskega varstva, vojnih invalidov, vojnih veteranov in žrtev vojnega nasilja in vojnih grobišč. V letu 2008 je ožje ministrstvo naloge izvajalo v petih direktorats, enem sektorju in sekretariatu ter s splošnimi in nadzornimi službami.
- Ministrstvo za obrambo ima v 35. členu Zakona o državni upravi (2005) določeno, da mora opravljati naloge na področjih obrambnega sistema ter sistema varstva pred naravnimi in drugimi nesrečami. V letu 2008 je ministrstvo delovalo s štirimi direktorats, sekretariatom ter splošnimi in nadzornimi službami.

Vsa ministrstva (navaja jih 8. člen Zakona o vladi, 2001) sestavljajo Vlado Republike Slovenije (v nadaljevanju: Vlada). Njene naloge so določanje, usmerjanje in usklajevanje izvajanja politik države. Za uspešno izvajanje nalog Vlada izdaja in pripravlja zakone ter izdaja podzakonske predpise in ukrepe, s katerimi zagotavlja urejene razmere na vseh področjih delovanja in razvoja države. Po 6. in 7. členu istega zakona ima Vlada pooblastilo za izvrševanje pravic in obveznosti v imenu Republike Slovenije, za upravljanje z nepremičninami in drugim premoženjem Republike Slovenije (če seveda drugi zakoni ne določajo drugače). Državnemu zboru je dolžna predložiti v sprejem zakone, državni proračun

---

<sup>16</sup> Ministrstvo za finance predstavljam, ker ga bom v nadaljevanju magistrskega dela uporabila kot primer proračunskega uporabnika, za katerega bom na osnovi zbranih podatkov pripravila predlog poročila o družbeni odgovornosti.

(s katerim postavlja okvire javnim financam ter predstavi temeljne cilje in naloge z vidika ekonomske, socialne in proračunske politike), nacionalne programe in druge politično usmerjajoče akte za posamezna področja iz pristojnosti države.

Kako so podobne organizacije opredeljene v tujini? Bistvenih razlik ni, kar je razvidno tudi iz spodnjih opisov:

- Ministrstvo za obrambo, Velika Britanija (Ministry of Defence, 2005, str. 10): opravlja naloge na področjih oboroženih sil (kraljeva mornarica, prekomorske sile, kraljeve zračne sile, stalni prekomorski štabi, civilna organizacija, obrambna logistika, obramboslovje, tehnološki laboratorij), načrtovanja in upravljanja vojaških operacij, obvladovanje kapacitete vojaških sil, organiziranje in izvedba rekrutacije, usposabljanje obstoječih in novih oboroženih sil, upravljanje opreme in nepremičnin.
- Ministrstvo za okolje, Nova Zelandija (Ministry for the Environment, 2007, str. 1), je odgovorno za področje zraka, vode, zemlje in izgradnjo ter vzdrževanje »zdravih« skupnosti, ohranjanje naravnega okolja ter njegovih prednosti, učinkovito obvladovanje, ohranjanje in obnavljanje naravnih virov, obvladovanje tveganj in nevarnosti za ljudi, gospodarstvo in okolje zaradi onesnaženj, kontaminacij in drugih okoljskih tveganj.
- Sektor za družino, bivanje, storitve skupnosti in domorodne zadeve, Avstralija (FaHCSIA, 2008 in 2006-2007, str. vi), je svetovalni organ avstralske vlade za socialno politiko, odgovorno je za izvajanje programov za izboljšanje življenja Avstralcev, domorodcev, brezdomcev, kulturno različnih skupin, družin, otrok itd. Zakonodaja mu določa skrb za preprečevanje diskriminacije invalidnih oseb ter rasne in spolne diskriminacije, skrb za človekove pravice in enake možnosti za vse, za zdravje in varnost pri delu, za odnose pri delu.
- Vlada Južne Avstralije (Government of South Australia, 2006 – 2007, str. 3) je odgovorna za izvajanje določenih politik in reform, za obvladovanje in izboljšanje strukture delovne sile vlade, za ustvarjanje in razvijanje inovativnih pristopov in izvedbo posebnih programov. Navedene naloge izvajajo preko ministrstev za socialno vključevanje, umetnost, trajnostni razvoj in klimatske spremembe, za zvezne/državne odnose, za finance, za industrijske povezave, za rekreacijo in šport, za mesto Adelaide, za posle kabineta premierja, za upravljanje javnega sektorja ter za zadeve Aboriginov in spravo.

Za potrebe magistrskega dela sem proučila poročila o družbeni odgovornosti oziroma poročila o trajnostnem (dolgoročnem) razvoju prej omenjenih tujih organizacij oziroma proračunskih uporabnikov, da bi jih uporabila za primerjavo in osnovo pri iskanju rešitve



za pripravo poročila o družbeni odgovornosti za slovenske proračunske uporabnike, natančneje za neposredne proračunske uporabnike državnega proračuna.

## **5 OBSTOJEČA POROČILA UPORABNIKOV PRORAČUNA**

Proračun je vedno bil, je in bo zanimiva, včasih vroča tema razprav, tako med tistimi, ki ga »polnijo«, kot med tistimi, ki ga porabljajo. Lahko rečemo, da so udeleženci tovrstnih pogovorov tako rekoč iste osebe: državljani, člani gospodarstva, člani vladnih in nevladnih organov v domovini in tujini. Z vidika proračuna sta njihova status in vloga odvisna od tega, ali se uvrščajo med prve ali druge. Na njihovo mnenje o kakovosti in tudi o količini sredstev proračuna v največji meri vplivajo poročila, ki so jim na voljo.

Poročila so tudi orodje posloводства, pa naj gre za osebo zasebnega prava ali osebo javnega prava, za odločanje, za potrebe nadziranja poslovanja z vidika posameznih elementov udeleženih v poslovanju (kot so delovna sredstva, zaposleni, predmeti dela, storitve, postopki dela oziroma ustvarjanje, prodaja, finance, uspešnost poslovanja celote). Odločanje posloводства je bodisi uspešno ali neuspešno, odvisno pa je od vsebine informacij, ki jih navajajo poročila, ter od njegovega znanja in razumevanja predstavljenih informacij. Iz praktičnih izkušenj ugotavljam, da se je uspešnost posloводства v javnem sektorju pogosto ocenjevalo iz vidika spoštovanja predpisov in iz vidika namenskosti porabe pridobljenih sredstev. V zadnjem času se daje vse večji poudarek tudi na kakovosti doseženih ciljev, na gospodarnem ravnanju s sredstvi (ne glede na vir, iz katerega so bila pridobljena) in na njihovi učinkoviti uporabi in porabi.

Poročila za notranje in za zunanje uporabnike informacij se po obsegu in vsebini razlikujejo. Prva morajo biti podrobnejša od drugih. Informacije, ki so vključene v poročila, so po izvoru praviloma računovodske. Računovodska služba je namreč tista, ki ustrezno pregleda in v poslovne knjige zajame podatke, ki jih z različnimi metodami obdelave spremeni v informacije, namenjene notranjim in/ali zunanjim uporabnikom.

Računovodska služba torej spremlja poslovanje in vse procese organizacije, odnose z njenimi partnerji in interesnimi skupinami. Pred zbiranjem podatkov in oblikovanjem informacij mora računovodska služba vedeti, katere informacije bo morala pripraviti, v kakšnem obdobju jih bo obdelovala, komu bo posredovala informacije ter kakšno sporočilno vrednost in namen (informiranje, odločanje, nadziranje) bodo imele pripravljene informacije (Kavčič, 2007, str. 82 – 83).

Če primerjamo zasebni sektor z javnim z vidika načrtovanja in dobičkovnosti, se pokažejo tudi razlike glede vsebine poročila in načina poročanja kar prikazuje tabela 2.

Tabela 2: Strategije dobičkovnega in javnega sektorja

STRATEGIJA	DOBIČKOVNI SEKTOR	JAVNI SEKTOR
<b>Splošni strateški cilji</b>	konkurenca	učinkovitost
<b>Splošni gospodarski cilji</b>	dobček, rast, delež na trgu	zmanjševanje stroškov, gospodarnost
<b>Vrednote</b>	inovacije, kreativnost, dobro ime, priznanja	odgovornost javnosti, integriteta, poštenost
<b>Želeni izloček</b>	zadovoljitev uporabnikov	zadovoljitev uporabnikov
<b>Interesne skupine</b>	delničarji, zaposlenci, dobavitelji, kupci itd.	davčni zavezanci, inšpektorji, zakonodajalec
<b>Prioritete</b>	zahteve uporabnikov	vlada, zakonodajalec
<b>Ključni dejavniki uspešnosti</b>	stopnja rasti, plače, delež na trgu, napredna tehnologija	dobra praksa managementa, ekonomija obsega, standardizirana tehnologija

Vir: Dražič Lutilsky v Kavčič, 2007, str. 93

## 5.1 Poročila neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna

Kako so povezani proračun, računovodstvo in poročanje na ravni neposrednih proračunskih uporabnikov države? Katera in kakšna so obstoječa poročila o pripravi in izvrševanju proračuna države in kakšna je njihova struktura? Na takšna vprašanja odgovarjam v nadaljevanju.

### 5.1.1 Viri proračuna države

»Blagajna« države oziroma proračun se polni iz več virov. Ena delitev virov proračuna je delitev po ekonomski klasifikaciji. Po tej delitvi se sredstva v proračun države stekajo iz naslednjih naslovov:

70 - davčni prihodki	74 - transferni prihodki
71 - nedavčni prihodki	75 - prejemki iz naslova vrnjenih sredstev danih posojil
72 - kapitalski prihodki	78 - sredstva (namenske narave) prejeta iz Evropske unije
73 - donacije, domače in tuje	50 - prejemki iz naslova zadolževanja

Takšna razdelitev je razdelitev po naravnih vrstah prihodkov.

Druga vrsta delitve je glede na dejavnost, ki jo proračunski uporabnik opravlja (funkcionalna delitev), in sicer:

- redna dejavnost je dejavnost, ki jo proračunski uporabnik opravlja na zakonski osnovi. Izvajanje te dejavnosti se spremlja v okviru področij in programov. V tej skupini prihodkov proračunskega uporabnika lahko obravnavamo t.i. sredstva v obliki

transferov, prejeta iz »skupne vreče« (oziroma iz skupnega računa, tj. računa Proračuna Republike Slovenije), namenska sredstva iz naslova kapitalskih prihodkov in donacij, prejemki iz vrnjenih danih posojil, sredstva iz Evropske unije, najemnine, vračila preplačil in podobno. Vsi ostali prihodki (davčni, nedavčni, transferni, iz zadolževanja) se v državnem proračunu zbirajo tako, da proračunski uporabnik na osnovi zakonskega pooblastila zbira sredstva na posebnih računih (tudi seznam teh računov vodi Uprava RS za javna plačila (v nadaljevanju UJP), na podlagi 74. člena Zakona o plačilnem prometu (2002), iz katerih UJP sredstva po pooblastilu proračunskega uporabnika prenese na omenjeni skupni račun. Iz njega se potem sredstva v obliki transfernih prihodkov »prelivajo« na samostojne, lastne račune proračunskih uporabnikov, ali pa se pripoznavajo le evidenčno z ustreznimi vnosi v poslovne knjige proračunskih uporabnikov, ki poslujejo preko istega, že omenjenega skupnega računa.

- lastna dejavnost (ali dejavnost na trgu) je dejavnost, ki jo proračunski uporabnik opravlja poleg redne dejavnosti. Ker zanjo ni zakonskih pooblastil in ker z njenim opravljanjem sodeluje na trgu in tako konkurira ponudnikom iz zasebnega sektorja, je opravljanje te dejavnosti treba ločeno prikazovati tako v proračunu kot v poslovnih knjigah proračunskega uporabnika. Glavni namen pa je nadzor nad namenskostjo porabe in preprečevanje prelivanja javnih sredstev za namene lastne dejavnosti.

### 5.1.2 Nameni porabe sredstev proračuna države

Proračun se porablja skladno z institucionalno, programsko-funkcionalno in ekonomsko klasifikacijo, ki so (in morajo biti pred porabo) vse potrjene v sprejetem proračunu za vsako leto posebej.

Institucionalna klasifikacija je bila nakazana v poglavju o opredelitvi uporabnikov proračuna države. Gre za pregled virov in porabe sredstev proračuna po proračunskih uporabnikih.

Programska (ali funkcionalna) klasifikacija razdeljuje proračun na področja, na katerih se je država oziroma so se po njenem pooblastilu proračunski uporabniki zavezali izvajati naloge in programe. V Pravilniku o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna (2003) so opredeljeni trije nivoji klasifikacije:

- področja proračunske porabe: to so področja delovanja države, za katere sta bili oblikovani politika in strategija za določeno obdobje (praviloma čas oziroma mandat delovanja ene strukture Vlade). Področja so razdeljena takole:

01 politični sistem	06 lokalna samouprava
02 ekonomska in fiskalna administracija	07 obramba in ukrepi ob izrednih dogodkih
03 zunanja politika in mednarodna pomoč	08 notranje zadeve in varnost
04 skupne administrativne službe in splošne javne storitve	09 pravosodje
05 znanost in tehnološki razvoj	10 trg dela in delovni pogoji
	11 kmetijstvo, gozdarstvo in ribištvo

12 pridobivanje in distribucija energetskih surovin	17 zdravstveno varstvo
13 promet, prometna infrastruktua in komunikacije	18 kultura, šport in nevladne organizacije
14 gospodarstvo	19 izobraževanje
15 varovanje okolja in naravne dediščine	20 socialno varstvo
16 prostorsko planiranje in stanovanjska izgradnja	21 pokojninsko varstvo
	22 servisiranje javnega dolga
	23 intervencijski programi in obveznosti
	24 prispevek v proračun Evropske unije

- glavni programi: to so programi za izvajanje širših, strateških ciljev (praviloma srednjeročnih in dolgoročnih), za katere sta bili oblikovani politika in strategija;
- podprogrami: to so sestavni deli glavnega programa in imajo jasno določene cilje in kazalce učinkovitosti (vsak podprogram je v pristojnosti le enega proračunskega uporabnika).

Ekonomska (ali naravna) klasifikacija proračuna in tokov javnih financ pa je podlaga in skupni imenovalec proračunskega in računovodskega planiranja, spremljanja in evidentiranja javnofinancijskih virov in njihove porabe. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002) določa natančno razdelitev kontov in namenov porabe po skupinah, in sicer:

40 - tekoči odhodki	44 - dana posojila in povečanje kapitalskih deležev
41 - tekoči transferi	45 - plačila sredstev v proračuna Evropske unije
42 - investicijski transferi	55 - izdatki za odplačila glavnice dolgov države
43 - investicijski transferi	

### 5.1.3 Struktura virov in porabe sredstev proračuna države

Struktura virov in porabe je tako v sprejetem proračunu kot v zaključnem računu prikazana po vseh razvrstitvah hkrati:

- naravno razvrstitev prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov razberemo iz splošnega dela proračuna, iz skupin kontov v bilanci prihodkov in odhodkov, v računu finančnih terjatev in naložb ter v računu financiranja,

*Slika 6: Primer ureditve stolpcev v zaključnem računu neposrednega proračunskega uporabnika*

#### A. BILANCA PRIHODKOV IN ODHODKOV

v tisoč tolarjih

Konto	Sprejeti proračun 2006	Veljavni proračun 2006	Realizacija 2006	Real/ SP	Real/ VP
-------	------------------------	------------------------	------------------	----------	----------

Vir: Ministrstvo za finance, 2008, <http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>

- funkcionalno ali programsko razvrstitev prihodkov in drugih prejemkov je mogoče razbrati iz posebnega dela proračuna, iz oznake proračunske postavke (vsaka postavka

sodi v določen tip postavke, ki pove, iz katerega vira so prihodki pridobljeni in pravice porabe odobrene),

Slika 7: Primer programske / funkcionalne klasifikacije

### III. NAČRT RAZVOJNIH PROGRAMOV 2008-2011

Skrbnik(PU)/GPR/Notilni PPR/Projekt	Vrednost projekta*	Zastetek financiranja	Konec financiranja	Plan 2008	Plan 2009	Plan 2010	Plan 2011	Plan po 2011	Skupaj obdobje (od 2008 do zaključka)
				viri					
<b>1611 Ministrstvo za finance</b>				<b>14.400.123</b>	<b>2.390.987</b>	<b>757.293</b>	<b>357.620</b>	<b>0</b>	<b>17.906.023</b>
<b>0202 Urejanje na področju fiskalne politike</b>				<b>6.045.797</b>	<b>2.390.987</b>	<b>757.293</b>	<b>357.620</b>	<b>0</b>	<b>9.551.697</b>
<i>02021601 Urejanje na področju fiskalne politike</i>				<i>6.045.797</i>	<i>2.390.987</i>	<i>757.293</i>	<i>357.620</i>	<i>0</i>	<i>9.551.697</i>
1611-02-0005 Informatizacija EZS in UIP	1.755.994	3.9.2008	31.12.2008	824.229	0	0	0	0	824.229
1611-04-0013 Strateški razvoj informacijskega sistema MF	131.447	2.10.2009	31.12.2008	24.593	0	0	0	0	24.593
1611-04-0014 Vzdrževanje in nadgradnja IKT opreme	6.603.181	2.10.2009	31.12.2008	1.634.952	0	0	0	0	1.634.952
1611-04-0015 Posodobitve poslovnaj z uvajanjem IP	1.384.911	2.10.2009	30.12.2008	722.841	0	0	0	0	722.841
1611-06-0002 MFERAC Enotni računovodski sistem	7.477.883	6.10.2005	20.6.2009	2.103.155	1.643.694	0	0	0	3.746.849
1611-07-0003 Nakup opreme na Ministrstvu za finance	763.648	1.1.2008	31.12.2011	137.707	208.647	208.647	208.647	0	763.648
1611-07-0004 Vzdrževanje in obnova prostorov na Ministrstvu za finance	834.585	1.1.2008	31.12.2011	268.320	208.646	208.646	148.973	0	834.585
MF 1611-07-0005 Priprava državnega proračuna in analize	1.000.000	1.1.2008	31.12.2010	330.000	330.000	340.000	0	0	1.000.000
<b>0302 Mednarodno sodelovanje in udeležba</b>				<b>220.250</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>220.250</b>
<i>03021601 Sodelovanje z mednarodnimi institucijami</i>				<i>220.250</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>220.250</i>
1611-07-0002 Izobraževanje računovodij v javnem sektorju - 2. faza	384.850	1.1.2007	31.12.2009	220.250	0	0	0	0	220.250
<b>1402 Pospješevanje in podpora gospodarski dejavnosti</b>				<b>3.961.150</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3.961.150</b>
<i>14021602 Programi povečevanja konkurenčnosti</i>				<i>3.961.150</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>3.961.150</i>
1611-05-0001 Program izravnave obresti	9.476.089	30.6.2004	31.12.2009	3.961.150	0	0	0	0	3.961.150
<b>2102 Pokojnine</b>				<b>4.172.926</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4.172.926</b>
<i>21021603 Obveznosti države do SOP</i>				<i>4.172.926</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>4.172.926</i>
1611-07-0006 Obveznosti države do SOP	8.348.852	1.1.2007	31.12.2008	4.172.926	0	0	0	0	4.172.926

Vir: Ministrstvo za finance, 2008, <http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>

- institucionalna, funkcionalna ali programska razvrstitev odhodov in drugih izdatkov je razvidna iz opredelitve področij, programa, podprograma, postavke (razvidno iz slike 8) prav tako v posebnem delu proračuna, ter iz načrtov razvojnih programov,

Slika 8: Primer institucionalno – programske – ekonomske klasifikacije

INSTITUCIONALNO

PROGRAMSKO

EKONOMSKA KLASIFIKACIJA

skupina proračunskih uporabnikov →

proračunski uporabnik →

področje →

program →

podprogram →

proračunska postavka →

podskupina konta odhodkov →

**VLADNI PRORAČUNSKI UPORABNIKI**

**16 MINISTRSTVO ZA FINANCE**

**SPU/PU/PPP/GPR/PPR/PP/K3**

**16 MINISTRSTVO ZA FINANCE**

**1611 Ministrstvo za finance**

**02 EKONOMSKA IN FISKALNA ADMINISTRACIJA**

**0202 Urejanje na področju fiskalne politike**

**02021601 Urejanje na področju fiskalne politike**

**3008 Plače**

400 Plače in drugi izdatki zaposlenim

401 Prispevki delodajalcev za socialno varnost

**3332 Materialni stroški**

402 Izdatki za blago in storitve

**2847 Investicije in investicijsko vzdrževanje državnih organov**

420 Nakup in gradnja osnovnih sredstev

Vir: Ministrstvo za finance, 2008, <http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>

V zaključnem računu je proračun prikazan na enakih nivojih (po ekonomski klasifikaciji) kot sprejeti proračun, razlika je v tem, da so v zaključnem računu dodani še stolpci z veljavnim proračunom, realizacijo in indeksi za primerjavo realizacije s sprejetim oziroma veljavnim proračunom. Slika 6 prikazuje primer ureditve stolpcev v zaključnem računu, povzet iz bilance prihodkov in odhodkov.

Posamezni proračunski uporabniki (ministrstva zagotovo) pa ugotavljajo vire in porabo proračuna tudi po funkcionalni oziroma programski klasifikaciji in taka poročila pripravljajo tako za svoja posloводства kot za skupno vodstvo, tj. Vlado Republike Slovenije. Na tej osnovi namreč Vlada Republike Slovenije ugotavlja uresničevanje postavljenih ciljev v posameznih mandatih.

#### **5.1.4 Poročanje in poročila**

V okviru posameznih proračunskih uporabnikov so poslovodstvu sicer na razpolago različna poročila, vendar jih nekateri uporabljajo pogosto, drugi pa zelo poredko. Za ugotavljanje, ali posamezni proračunski uporabniki poslujejo uspešno in gospodarno, morajo spremljati vire oziroma pravice porabe in izvrševanje pravic porabe na različnih nivojih. Najpogosteje se spremljajo pravice porabe in njihovo izvrševanje:

- po proračunskih uporabnikih kot resornih delih Vlade,
- po programih,
- po projektih,
- po stroškovnih mestih (eno stroškovno mesto je lahko vključeno v en ali več programov in/ali projektov),
- po proračunskih postavkah, za katere lahko velja enako kot pri stroškovnih mestih (odvisno je namreč od organizacije proračunskega uporabnika, kako razporedi opravljanje nalog med zaposlene).
- po vrstah stroškov.

Poročila so lahko pripravljena za vse nivoje hkrati, lahko pa le za nekatere. V vsakem primeru je mogoče na vseh poročilih zaslediti podatke o vrsti in višini stroška oziroma odhodka. Podlaga za tovrstna poročila izhajajo iz stroškovnega računovodstva.

Ali so res vsi stroški, ustvarjeni na posameznih stroškovnih mestih ali stroškovnih nosilcih oziroma proračunskih postavkah, potrebni in nujni? Da bi to ugotovili, je smiselno, da proračunski uporabnik pripravi podrobne opise postopkov del in nalog. Večina proračunskih uporabnikov, tega še ni pripravila, kljub namigu, da je treba spremljati poslovanje in odkrivati ter odpravljati razloge za tveganja. To je razvidno iz Izjav o oceni notranjega nadzora, ki so jih proračunski uporabniki dolžni (na osnovi Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2007)) izpolniti in priložiti letnemu poročilu za preteklo leto.

Na osnovi postopkov del in nalog proračunski uporabniki dodajajo še druge kriterije za pripravo poročil. Tako so lahko k nanizanim pogojem prikaza in izpisa poročila dodani še naslednji kriteriji in dane naslenje možnosti izpisov, in sicer glede na:

- načrtovane predobremenitve proračuna (načrtovane pogodbe),
- nastale neporavnane terjatve in/ali prevzete neporavnane obveznosti, ki so lahko prikazane po vrstah dokumentov (potni nalogi, osnovna sredstva, izdani računi, prejeti računi) ali po statusu knjigovodske listine (račun, odredba za plačilo, plačilo),
- sredstva in obveznosti do njihovih virov,
- vrsto prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov,
- lokacijo osnovnih sredstev (iz registra osnovnih sredstev),
- obdobje: mesečna poročila, letna poročila,
- sestavne dele zaključnega računa: splošni del, posebni del, načrt razvojnih programov itd.

Naštete možnosti so večinoma rutinska poročila, kar pomeni, da nastajajo na osnovi podatkov, ki jih finančne in računovodske službe proračunskih uporabnikov zberejo, vnesejo v poslovne knjige ter obdelajo v računalniškem sistemu. Zajete podatke oblikujejo na način, ki jim pomaga oziroma naj bi pomagal poslovodstvom proračunskih uporabnikov pri odločanju.

Poleg rutinskih poročil, ki so praviloma namenjena notranjim uporabnikom, obstajajo še poročila, ki jih uporabljajo tako zunanji kot tudi notranji uporabniki informacij, in sicer so to:

- poročila o opravljenih (rednih in/ali po naročilu izvedenih) inšpekcijskih in revizijskih pregledih – ta poročila dajejo proračunskim uporabnikom priporočila za izboljšanje poslovanja, za zagotovitev takšnega delovanja, da bo dosežen namen, za katerega so bili ustanovljeni in da bo delovanje družbeno koristno ter gospodarno;
- primerjalne analize zunanjih uporabnikov (tu so mišljeni predvsem zunanji izvajalci oziroma ponudniki storitev in izdelkov, povezanih z računalniško, predvsem s programsko, opremo. S pomočjo te opreme proračunski uporabniki opravljajo svoje naloge, zbirajo podatke, vodijo registre itd.) – ponujajo ideje in predloge novih storitev (npr. e-poslovanje), opustitev odvečnih postopkov, kar zahteva usklajeno delovanje vseh delov oziroma enot proračunskega uporabnika (npr. povezati baze podatkov državne uprave za pridobivanje dokazil in potrdil, če podatki že obstajajo), saj neusklajenost vodi v slabšo kakovost storitev, slabše rezultate in nedoseganje ciljev;

- poročila za zunanje uporabnike (npr. za medije, Vlado, poslance itd.), pripravljena tako, da so primerna in razumljiva tudi zanje. Lahko se pokaže celo potreba po reorganizaciji ali spremembi postopkov dela v okviru nalog in enot proračunskega uporabnika.

Tudi podatke za takšna druga poročila, ki so namenjena vsem uporabnikom, je mogoče pridobiti iz baz podatkov računovodskih služb proračunskih uporabnikov. Od rutinskih poročil se razlikujejo po tem, da sta njihova oblika in vsebina prilagojena uporabnikom poročil, vendar tudi ta pomagajo pri odločanju tako poslovodstvu kot tistim, ki so jim namenjena. Takšna poročila so vse pogostejša, zato bi bilo upravičeno razmisliti o dopolnitvi in/ali razširitvi obstoječih poročil.

Najpomembnejši obstoječi poročili, ki sta in morata biti namenjeni tudi javnosti oziroma morata biti javno objavljeni, pa sta zagotovo letno poročilo in zaključni račun.

Letno poročilo je po Zakonu o računovodstvu (1999) sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazoma ter poslovnega poročila. Poslovna poročila za svoja posloводства praviloma pripravljajo finančne službe proračunskih uporabnikov, računovodsko poročilo (z izkazi in pojasnili k izkazom) pa pripravi računovodska služba proračunskega uporabnika. Po pregledu letnih poročil proračunskih uporabnikov, opisanih v podpoglavju 4.2, ugotavljam, da je vsebina poslovnih poročil enaka, kot so obrazložitve posebnega dela zaključnega računa, v okviru katerega morajo proračunski uporabniki pripraviti poročilo o doseženih rezultatih in ciljih poslovanja.

Zaključni račun proračuna je po Zakonu o javnih financah (1999) akt države, v katerem so prikazani predvideni in uresničeni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države za preteklo leto (tj. splošni del zaključnega računa). V posebnem delu zaključnega računa proračuna so zajeta poročila posameznih proračunskih uporabnikov o predvidenih in uresničenih prihodkih in drugih prejemkih ter odhodkih in drugih izdatkih, o podatkih iz bilanc stanja posameznega proračunskega uporabnika in pojasnil odstopanj. Slednje je prikazano v obliki poročila o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja posameznega proračunskega uporabnika.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja posameznega proračunskega uporabnika mora biti pripravljeno skladno z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2007). Poročilo v bistvu vsebuje analizo dejanskega stanja v primerjavi z načrtovanimi dejavnostmi in aktivnostmi, predvidenimi sicer v finančnem načrtu posameznega proračunskega uporabnika. Proračunski uporabnik ugotavlja stopnjo uresničevanja ciljev. Navodilo ga vodi in usmerja, kako naj bo poročilo sestavljeno in oblikovano. Proračunski uporabnik mora opredeliti in opisati:

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



2. dolgoročne cilje uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov (za državni proračun so cilji iz področnih strategij in nacionalnih programov predstavljeni po področjih proračunske porabe),
3. letne cilje uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta uporabnika ali v njegovem letnem programu dela (letni cilji neposrednega uporabnika državnega proračuna so predstavljeni v okviru glavnih programov, podprogramov, projektov ali aktivnosti),
4. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva je fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta uporabnika ali v letnem programu dela (če gre za posrednega uporabnika) po posameznih področjih dejavnosti,
5. nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela,
6. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let,
7. oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kvalitete poslovanja uporabnika,
8. oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora uporabnika,
9. pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi (pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev in predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso bili izvedljivi),
10. oceno učinkov poslovanja uporabnika na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora,
11. druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike in poročilo o investicijskih vlaganjih (določilo je dodano le za posredne uporabnike).

Pri pregledu poročil o doseženih ciljeh in rezultatih poslovanja posameznega proračunskega uporabnika sem ugotovila, da je večina dosledno sledila metodologiji. Menim pa, da je takšno poročilo težje berljivo, na primer za davkoplačevalca. V večini primerov se namreč naštevajo projekti, ki so bili začeti, ki so se nadaljevali in/ali končali, redko pa so prikazani podatki, kako rezultati vplivajo družbo. Slikovni in tabelarni prikazi so zaradi preglednosti najbolj primerni za tovrstno poročilo. Smiselno bi bilo prikazati, kakšna je bila dodana vrednost poslovanja proračunskega uporabnika v preteklem obdobju.

Letno poročilo in zaključni račun proračuna sta vsebinsko povezani poročili. Obe sledita načelu denarnega toka pri pripoznavanju dogodkov. Dopolnjevanje in povezanost poročil dokazuje nujnost sodelovanja pristojnih služb in usklajevanja dogodkov in priprave poročil s

strani računovodskih služb in finančnih služb (ki so odgovorne za zbiranje, pripravo in obdelavo podatkov za načrtovanje proračuna ter za spremljanje izvrševanja proračuna). Ker se za opravljanje nalog računovodenja ter pripravo in spremljanje izvrševanja slovenskega državnega proračuna uporablja enotna programska oprema (imenovana MFERAC), je sodelovanje in usklajevanje podatkov ter priprava informacij in poročil toliko bolj enostavna. Če upoštevam navedeno, lahko z gotovostjo zatrdim, da je mogoče uporabiti obstoječe podatke tudi za pripravo drugih in drugačnih poročil, tudi poročil, kot je poročilo o družbeni odgovornosti, o družbeno odgovornem ravnanju.

Navedeno mi je zato v nadaljevanju osnova za pripravo predloga poročila o družbeno odgovornem ravnanju in poslovanju neposrednega proračunskega uporabnika državnega proračuna, ki bi vključevalo drugačen pogled in pregled poslovanja. Res je, da že poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja posameznega proračunskega uporabnika vsebuje nekatere elemente družbeno odgovornega poročila (še posebej na primer pojasnila k točkama 10 in 11, vključena v navedeno poročilo). Kljub temu menim, da je poročilo mogoče prenoviti in vanj vključiti informacije, ki so razumljive in dovolj informativne narave tudi širši družbi, ne le neposredno povezanim osebam in institucijam (tj. predstojnikom, Vladi, notranjim revizorjem, Računskemu sodišču).

Na splošno je struktura poročil sicer odvisna od potreb uporabnikov poročil. Pri pripravi poročil je lahko upoštevanih več (za notranje uporabnike: za analize, za predračune, za obračune, za izvajanje nadzora) ali manj (za zunanje uporabnike) kriterijev za izbor in obdelavo podatkov ter za pripravo informacij. Nivo, na katerem se sprejemajo odločitve, določa podrobnost informacij v poročilih.

Razvoj družbe daje in zahteva vse večji poudarek na družbeni odgovornosti organizacije. Menim, da bi bilo zato na nivoju poročanja proračunskih uporabnikov primerno uvesti tudi takšna poročila, v katerih bi bili uporabniki dolžni poročati družbi o:

- prednostih in slabostih njihovih odločitev na družbo (na državljane, upravičence, dolžnike, kupce itd.), kako odpraviti slabosti, kako izkoristiti prednosti;
- vplivih njihovih odločitev na okolje (npr. uvajanje brezpapirnega poslovanja, uporaba varčne opreme pri izvajanju nalog itd.) – v tem delu bi bilo mogoče primerno dodati zahtevo po predložitvi okoljskega poročila uporabnika, obvezo bi dosegli z obvezno pridobitvijo certifikata (npr. EMAS<sup>17</sup>, s katerim uporabnik dokazuje, da so njegovi postopki dela ter vsebina dela naravnani okolju prijazno);
- etičnem pristopu oziroma upoštevanju etičnosti pri izvajanju nalog (organi naj baze podatkov med seboj povežejo in s tem strankam oziroma

---

<sup>17</sup> Več na spletni strani: [http://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm).

državljanom olajšajo zbiranje, pridobivanje, dostavljanje podatkov, dokazil, potrdil ipd.);

- odstopanju doseženih rezultatov kot posledica drugače izvajanih postopkov del in nalog, na primer pred pripravo natančnega popisa poslovnih procesov ter po njem, pri določanju tveganj in poskusov odpravljanja vzrokov oziroma vzvodov tveganj;

Možnosti za dopolnitve so verjetno še. Da bi ugotovili, katere so in na kakšen način jih vključiti v poročila, pa bomo morali spremljati razvoj družbe, zahteve pripravljalcev in uporabnikov poročil, nato pa prilagoditi tudi način in vsebino poročanja.

## 5.2 Primeri družbeno odgovornega poročanja v tujini

V magistrskem delu obravnavam neposredne proračunske uporabnike državnega proračuna Republike Slovenije, zato v nadaljevanju za primerjavo opisujem primere družbeno odgovornega poročanja vlade in proračunskih uporabnikov tujih držav.

### 1. **Ministrstvo za obrambo Velike Britanije** (Ministry of Defence, 2005, str. 11 in 71)

Ministrstvo se je odločilo za družbeno odgovorno poročanje leta 2003. Pripravili so terminski načrt razvoja družbeno odgovornega poročanja, pri čemer so se zavedali, da jim v prvem letu ali dveh ne bo uspelo pripraviti vseh podlag za vsa področja, za katera se po standardu priporoča izvedba družbeno odgovornega poročanja. V terminskem načrtu so za prvo leto določili, da je potrebno pripraviti osnovne podlage in izobraziti ljudi, določili so obdobje poročanja in enote, za katere bodo poročali (to so bile enote na domačih tleh Velike Britanije in prekomorske enote) določili so, za katere vidike in indikatorje po standardu bodo poročali in da bodo po oblikovanju poročila na teh osnovah zbirali povratne informacije od tistih, ki jim je poročilo namenjeno (tj. interesnim skupinam). V naslednjih letih so predvideli vključevanje pripomb in predlogov dopolnitev poročila ter določili, kako in katera področja delovanja bodo razkrili oziroma poročali o njih.

Do leta 2008 so predvideli pripraviti in objaviti poročilo, ki vključuje: prilagajanje klimatskim spremembam in poskusiti pozitivno vplivati nanje, sodelovanje s skupnostjo, v kateri so locirane enote ministrstva, vojske, mornarice, letalstva, obvladovanje javnih naročil in sodelovanje z zasebnim sektorjem. Od leta 2009 dalje pa nameravajo podrobneje analizirati in poročati o: ravnanju z odpadki, biodiverziteti na zemljiščih, lokacijah, kjer so postavljene njihove enote, pregledu izvajanja vojaških operacij.

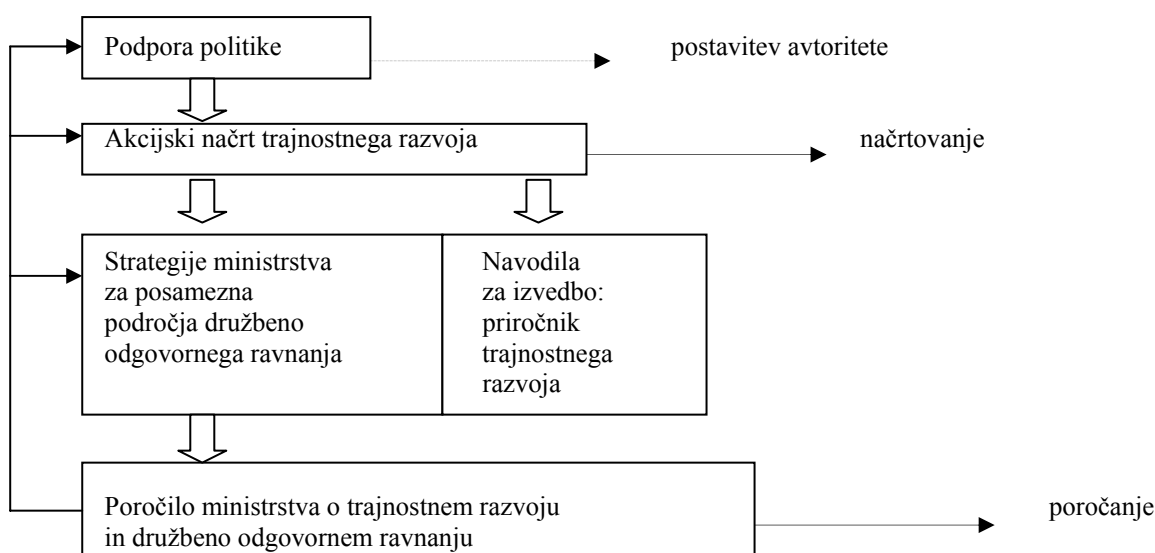
Že v letnem poročilu za leto 2005 je bilo razbrati, da so se postopoma lotevali tudi področij, ki so bila predvidena za analizo v prihodnjih letih, kar je logično, saj je za čim popolnejše

poročanje potrebno zavedanje o prihodnosti vzpostaviti že prej in s tem postaviti podlago, da se proces in storitve res izvajajo družbeno odgovorno.

Ministrstvo za obrambo se je zavedalo, da je svet dinamičen prostor in glede na to, da so angleške civilne in vojaške sile prisotne na skoraj vseh celinah, morajo spremljati spremembe in se jim prilagajati, kjer pa je mogoče tudi vplivati in poskusiti izvesti spremembe in izboljšave.

Iz poročila je razbrati, da so pridobili ustrezno politično podporo Vlade. Trajnostni razvoj so ustrezno vključili v predvideno in dejansko izvajanje politik ter strategij. Operativne postopke delovnih področij so prilagodili trajnostnemu razvoju in o rezultatih poročali z vidika trajnostne potrošnje in proizvodnje (kar zajema javna naročila, opremo, gozdove/les, papir, visoke in nizke gradnje ter zemljišča, obvladovanje odpadkov), klimatskih sprememb in energije (energetska infrastruktura, uporaba goriv in organizacija potovanj, predvidevanje klimatskih sprememb), varovanje naravnih virov in okolja (biodiverzitet, kulturne dediščine, stanja zemljišč, poraba vode), sodelovanje s skupnostjo. V okviru organizacije, ministrstva in njegovih enot doma in po svetu so poskrbeli za ustrezno izobraževanje zaposlenih, rekrutiranih ali kako drugače v postopke vključenih ljudi, poskrbeli so za ustrezno komuniciranje, vodenje, ustrezno raznolikost (rasno, spolno) v civilnih enotah in v oboroženih silah ter ustrezno varnost, zdravje in dobro počutje. Vodenje in izvrševanje funkcij, del in nalog je bilo potrebno podpreti s sodelovanjem z interesnimi skupinami, z merjenjem in obvladovanjem tveganj ter zagotavljanjem preglednosti poslovanja, z ustreznim nadzorom (revizijo) in prevzemanjem odgovornosti.

Slika 9: Proces vodenja družbene odgovornosti Ministrstva za obrambo v Veliki Britaniji



Vir: povzeto po »Figure 2«, Ministry of Defence, 2005, str. 12.

Čeprav so bili dolžni poročati Vladi skladno z njenimi zahtevami, so želeli vključiti v poročilo vidike, kot jih predvideva standard GRI. Kot družbeno odogovorna organizacija so obravnavali tudi storjene napake, nepravilnosti, pomanjkljivosti in predvideli ukrepe za njihovo odpravljanje, za rešitev težav, za izboljšanje življenja obstoječe populacije in za najmanj enako kakovostno življenje prihodnjih generacij. Zapisan proces je prikazan v sliki 9.

## 2. **Ministrstvo za okolje Nove Zelandije** (Ministry for the Environment, 2006, str. 5 – 66)

Politično zavedanje Nove Zelandije o družbeni odgovornosti se aktivno pojavlja od leta 1999 dalje, ko so bile pripravljene prve ideje o vključevanju obravnave posameznih področij predvsem okolja v nacionalne programe. Ministrstvo za okolje Nove Zelandije je dobilo pooblastilo Vlade Nove Zelandije, da pripravi in poroča o družbeno odgovornem delovanju Vlade Nove Zelandije. Podlaga poročanja v obdobju od leta 2003 do 2006 je Program aktivnosti trajnostnega razvoja iz leta 2003, v katerem so bili glavni poudarki obvladovanje ekonomskih sprememb, podprtimi z okoljskim in družbenim razvojem, podpora nacionalni identiteti z izboljševanjem kakovosti življenja in skrbjo za nacionalno ozemlje ter podpora družinskim vrednotam s spremljanjem in prilagajanjem demografskim spremembam.

V sodelovanju z drugimi državnimi organi, lokalnimi oblastmi in zasebnimi organizacijami so raziskovali in razvijali sodelovanje z interesnimi skupinami na področjih trajnostnega razvoja mest, energije in virov energije, voda in njihovega uravnavanja ter s programi in investicijami za dobro otrok in mladostnikov. Pri proučevanju so ugotavljali prednosti in slabosti, priložnosti in nevarnosti, vse pa so upoštevali pri načrtovanju nadaljnega trajnostnega razvoja. Sledili so priporočilom OECD. Revizijo oziroma pregled nacionalne strategije trajnostnega, družbenega razvoja je opravila OECD, saj je Nova Zelandija njena članica. Opredelili so širok spekter interesnih skupin, pri čemer niso izpustili manjšin (Maorov) in skupin v tujini, ki so se oblikovale z mednarodnim sodelovanjem. Opredelili so usmeritve vodenja in upravljanja, procesov, orodij in metodologij za merjenje dosežkov, potrebna znanja, zavedanja in infrastrukturo. Spodbujali so razvoj in sledili spremembam v skupnosti, na lokalni, državni in mednarodni ravni ter se jim smiselno prilagajali.

Poročilo o trajnostnem razvoju oziroma o družbeni odgovornosti je pripravljeno tako, da obravnava posamezni program (na primer trajnostni razvoj mest), navaja dosežke in stopnje napredka programa ter ugotovitve, kaj se lahko naučijo iz že uresničenih stopenj programov, na koncu pa predvideva, kateri koraki in usmeritve so potrebni v prihodnje, da bo program uresničen in da bo mogoče potrditi družbeno odgovorno ravnanje institucij, organizacij, Vlade Nove Zelandije. V slednjem se zavzemajo za uveljavljanje dobre prakse, najbolj v smislu razvijanja orodij in procesov, ki pomagajo zagotavljati izmenjavo informacij, merjenje napredka in razvijanja kazalcev za ugotavljanje uresničevanja družbeno odgovornega ravnanja.

Obveznost družbene odgovornosti so ustrezno vključili tudi v zakonodajo za posamezna področja (tj. za socialo, okolje, lokalne skupnosti, transport, gradnje, energijo itd.). Iz poročila je razvidna ugotovitev oziroma zavedanje, da sama postavitve strategije družbene odgovornosti še ni dovolj. Pravi rezultati in večje spremembe se pokažejo, ko so v aktivnosti vključene interesne skupine. Če so že v začetku vzpostavljeni stiki in sodelovanje z vsemi interesnimi skupinami ter se izvaja dobro komuniciranje z vsemi, bodo vsi pravilno razumeli pomembnost in dolgoročnost družbeno odgovornih vrednot.

Programe in strategije izvajajo številne agencije, organizacije, vladne in nevladne institucije. Široko mrežo izvajalcev je potrebno obvladovati in jo usmerjati. Močno, sposobno vodstvo, strateški pristop nad mrežo in sodelovanje s posameznimi izvajalci so bistvenega pomena za dolgoročno uspešno realizacijo vizije in pravočasno uresničene cilje. Če povzamem: potrebna je politična podpora za pripravo, izvedbo in spremljanje nadaljnjega razvoja.

### **3. Sektor za družino, bivanje, storitve skupnosti in domorodne zadeve, Avstralija (FaHCSIA, 2006-2007, str. vi – 27)**

FaHCSIA je kot agencija avstralske vlade dolžna letno poročati v okviru izvajanja politike vlade o energetske učinkovitosti in o ekološkem trajnostnem razvoju. O ekonomskih aktivnostih je sicer dolžna poročati na osnovi zakona o finančnem upravljanju in odgovornosti, sebi prilagojenega procesa obvladovanja tveganj in na osnovi sklepov Revizijske komisije.

Agencija se je prostovoljno odločila pripraviti in objaviti letno poročilo o izvajanju socialnih, okoljskih in ekonomskih aktivnostih ter o družbeni odgovornosti. V poročilu jasno navaja, da se pri pripravi poročila opira na priporočila standarda G3 (tj. GRI 2006) ter na sektorski dodatek, ki pojasnjuje in priporoča način poročanja za organizacije javnega sektorja.

Z vidika svojih ciljev in zakonsko določenih nalog v poročilu obravnava posamezen cilj in kazalce ter kazalnike, s katerimi meri napredek družbeno odgovornega ravnanja. Cilji agencije so skrb za samostojnost, ekonomsko in socialno neodvisnost domorodcev ter njihovo povezovanje z ostalimi Avstralci, pomoč ostarelim, invalidnim osebam, ženskam, mladim, brezposelnim pri njihovem vključevanju v skupnost, skrb za družine in otroke s slabšimi pogoji življenja, vzpostavitev močnih skupnosti, ki poskrbijo zase in pomagajo tudi drugim.

Pred pripravo poročila je agencija natančno opredelila interesne skupine (tudi vladne in nevladne organizacije, s katerimi sodeluje), določila načela, ki jim bo sledila (integriteta, odgovornost, nepristranskost, poštenost, varovanje in spoštovanje interesov partnerjev, točnost informacij, zaupnost, dostopnost ter učinkovito partnerstvo). Obvezala se je tudi, da bo razkrila pomanjkljivosti, pritožbe in jih ustrezno, z izbranimi ukrepi vključila v nadaljnji razvoj.

Poročilo je bilo pripravljeno skladno s priporočili G3, kar pomeni, da so pripravili odgovor na vsak indikator, ki je relevanten za delovanje agencije, za njene interesne skupine iz vidika okolja, iz vidika družbe in iz ekonomskega vidika.

V primerjavi s poročili Ministrstva za obrambo Velike Britanije (točka 1) in Ministrstva za okolje Nove Zelandije (točka 2) je poročilo agencije primerno zgoščeno, pregledno, dovolj konkretno, z veliko razkritji in ustrezno informativno. Iz računovodskega vidika sicer velja načelo, da mora biti »vsebina pred obliko«, a tudi oblika poročila pogosto omogoča boljše podajanje informacij. To je najbolj pogrešiti v poročilu Nove Zelandije.

#### 4. **Vlada Južne Avstralije** (Government of South Australia, 2006-2007, str. 1 – 33)

Vlada Južne Avstralije pripravlja letno poročilo o svojem delu in dosežkih, ki so pomembni iz vidika napredka družbe in države. V uvodnem nagovoru je sicer navedeno, da gre za promocijo odličnosti upravljanja in vodenja države (in njenih institucij), ki je dosežena s strokovnostjo, z namenom razvoja in izboljšanja življenja v Južni Avstraliji. V nadaljevanju poročila o sami promociji ni govora, je pa zagotovo mogoče razbrati, katere cilje si je vlada postavila in kako so bili uresničeni v poročevalskem obdobju. Cilji pokrivajo področja družbene odgovornosti, zato ne morem trditi, da se poročilo ne nanaša na družbeno odgovorno ravnanje. Cilji so: ekonomska rast (produktivnost, povezana z zaposlenimi in njihovimi delovnimi obveznostmi, kakovost izvajanja javnih storitev), izboljšanje življenja in pogojev življenja (šport in rekreacija, varnost in zdravje pri delu), trajnostni okoljski razvoj (zmanjševanje emisij, onesnaženost), spodbujanje kreativnosti, inovacij in kulturnega življenja, vzpostavitev skupnosti, v katerih ni diskriminatornega obnašanja (vključevanje Aboriginov), ter uresničevanje drugih priložnosti (zmanjšanje brezposelnosti, subvencije socialno ogroženim, izenačevanje ras in spolov v zaposlovanju).

Poročilo za vsak cilj ugotavlja, ali je bil in kako je bil dosežen oziroma kateri so predvideni ukrepi za njegovo končno dosego. Poročilo ni neposredno pripravljeno po GRI standardu, mogoče pa ga je primerjati s poročilom agencije iz točke 3, saj se nanaša na glavne cilje (okolje, družba, ekonomija) družbene odgovornosti, kot jih postavljajo navedeni standardi.

### **5.3 Razvoj poročanja uporabnikov proračuna v Sloveniji**

Poročanje uporabnikov proračuna se je v Sloveniji začelo intenzivneje razvijati z objavo in uveljavitvijo Zakona o javnih financah (1999), Zakona o računovodstvu (1999) in Zakona o postopkih izvrševanja proračuna Republike Slovenije za posamezno leto. Na podlagi teh zakonov so bili pripravljene podzakonski predpisi, ki so podrobneje uredili vsebino poročanja.

Zakon o javnih financah napotuje, da so proračunski uporabniki dolžni:

- poročati o doseženih ciljih in rezultatih – kar je podrobneje urejeno v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologiji za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna;
- poročati o izvrševanju proračuna in finančnih načrtov – kar je podrobneje urejeno v navodilu iz prejšnje alineje. Obe poročili sta vključeni v zaključni račun proračuna, ki je dejansko akt države oziroma občine, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za preteklo leto;
- pripravljati letna poročila, pri čemer je potrebno poleg določb Zakona o javnih financah upoštevati tudi določbe Zakona o računovodstvu ter Slovenske računovodske standarde. Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega poročila in poslovnega poročila;
- pripraviti premoženjsko bilanco, ki se po določbah Zakona o javnih financah vključi v konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin. Ta bilanca prikazuje konsolidirano stanje premoženja države in občin na dan 31.12. preteklega leta.

Zakon o računovodstvu podrobneje obravnava sestavo, členitev in vsebino letnega poročila proračunskega uporabnika. Napotuje tudi, da so podatki bilance stanja (ki je sicer del računovodskega in s tem letnega poročila) proračunskega uporabnika podlaga za izdelavo premoženjske bilance države. Podrobnejše navodilo je skupaj z natančnejšo opredelitvijo vsebine, členitve in oblike računovodskega poročila proračunskih uporabnikov določil minister, pristojen za finance, in sicer v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002).

Zakon o postopkih izvrševanja proračuna Republike Slovenije za posamezno leto zahteva od proračunskih uporabnikov poročanje v zvezi s spremljanjem izvrševanja proračuna po področjih, programih in projektih.

Proračunski uporabniki torej pripravljajo precej poročil, ki so zelo obsežna. Namenjena so predvsem njihovim predstojnikom in Vladi, ki spremlja uresničevanje svojih postavljenih ciljev. Poročila pregledujejo tudi revizorji (notranji in zunanji, slednji so lahko ali Računsko sodišče ali revizorji tujih institucij, ki dodeljujejo sredstva Sloveniji – največkrat so to institucije Evropske unije).

V tej zgodbi manjkajo zaposleni, davkoplačevalci, dobavitelji, kupci, čeprav bi bilo prav, da se tudi njim posreduje uporabna informacija, v kakšni državi in družbi živijo in delajo. Poročilo bi moralo biti primerno vsebinsko oblikovano in s tem razumljivo interesnim skupinam, zato je prav, da se posodobijo navodila o pripravi in oblikovanju poročil. Da bi vključili družbeno odgovornost in ravnanje, skladno z njo, bi bilo treba prilagoditi, spremeniti ali dopolniti podzakonske predpise prej navedenih zakonov ali zakon o javnih financah, ki kot



krovni zakon usmerja proračunske uporabnike k racionalnosti in gospodarnosti pri uporabi sredstev javnih financ.

Menim, da bi bilo dovolj, če bi spremenili večkrat omenjeno Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna in metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Preoblikovati bi bilo treba točke, ki določajo vsebino poročila o doseženih ciljih, in jim dodati, da je potrebno pripraviti in prikazati podatke o ustvarjeni dodani vrednosti (pri čemer se lahko uporabijo podatki letnega poročila, ki ga je po trenutno veljavni zakonodaji proračunski uporabnik dolžan pripraviti in posredovati pooblaščenim instituciji pred izdelavo zaključnega računa).

Pri pregledu poročil poročevalcev o družbeni odgovornosti v tujini sem ugotovila, da so uporabljali že obstoječe in dosegljive podatke, katere so preoblikovali tako, da so zagotovili informacije tudi interesnim skupinam. V načrte svojega delovanja pa so morali vključiti nove programe in projekte ter spremeniti razmišljanje, tako da posloводства pri delovanju ne upoštevajo zgolj lastnih koristi, temveč tudi koristi za družbo, okolje in prihodnje generacije. Tuji poročevalci so družbeno odgovorna poročila pripravljali večinoma prostovoljno. Sami so izbrali standard kot osnovno vodilo pri pripravi in oblikovanju poročila. Odzive prejemnikov poročila in interesnih skupin so upoštevali kot dobronamerne kritike in izboljševali tako svoje poslovanje kot poročila za naslednja obdobja. Prav tako se je izboljševalo sodelovanje z interesnimi skupinami. Za morebitne neuspele projekte so skupaj iskali rešitve in smiselnost njihove uresničitve. S tem so si zagotovili večjo sprejetost organizacije v družbi in njeno uspešno delovanje.

## **6 PRIMER DRUŽBENO ODGOVORNEGA POROČILA UPORABNIKA PRORAČUNA**

### **6.1 Predstavitev neposrednega uporabnika državnega proračuna**

Ministrstvo za finance je eden izmed neposrednih, vladnih proračunskih uporabnikov državnega proračuna Republike Slovenije. Oblikovano je na osnovi Zakona o vladi (2005), v katerem je določeno, da Vlada usmerja državno upravo prek ministrov. Ti so imenovani za 15 področij dela vlade, med katerimi je tudi področje financ. Delovna področja ministrstva za finance določa 29. člen Zakona o državni upravi (2005) (našteta so že v podpoglavju 4.2). Za lažje operativno izvajanje dodeljenih nalog je ministrstvo za finance organizirano tako, da jih del izvaja ožje opredeljeno ministrstvo za finance, ostalo pa organi v njegovi sestavi, ki so skladno z 21. členom Zakona o državni upravi oblikovani in ustanovljeni s podzakonskim predpisom. Tako so s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov

proračuna (2003) kot organi v sestavi ministrstva za finance določeni: Davčna uprava Republike Slovenije, Carinska uprava Republike Slovenije, Urad Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja, Urad Republike Slovenije za nadzor prirejanja iger na srečo, Uprava Republike Slovenije za javna plačila, Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. V nadaljevanju magistrskega dela se osredotočam na ministrstvo za finance v ožjem pomenu. Potrebno je poudariti, da so ministrstvo v ožjem pomenu in ostali organi v sestavi samostojni neposredni proračunski uporabniki, ki vsak za svoje področje pripravljajo in posredujejo poročila o delovanju pristojnemu ministru, Vladi ali drugim, ki želijo oziroma zahtevajo informacije v zvezi z izbranimi področji.

Ministrstvo za finance (v nadaljevanju obravnavam ministrstvo brez organov v sestavi) prevzema naloge (povzeto po: Poslovno poročilo Ministrstva za finance za leto 2007, interno gradivo Ministrstva za finance, 2008, str. 9 – 85):

- finančnega sistema, ki pokriva področja bančništva (sodelovanje države z bančnim sektorjem), deviznega poslovanja, zavarovalništva (sodelovanje države s sektorjem zavarovalništva), finančnih konglomeratov (tj. nadzorovanje finančno povezanih pravnih oseb prek nadzornih organov teh pravnih oseb), sodelovanje s Centralno banko in uravnavanje količine denarja v obtoku, izvozno financiranje, trg vrednostnih papirjev, investicijskih in pokojninskih skladov, odnose z mednarodnimi institucijami, z Evropsko unijo, z OECD, rešuje vprašanja nasledstva (iz nekdanje SFRJ);
- zakladništva, ki obsega Zakladnico enotnega zakladniškega računa države in s tem upravljanje likvidnosti tega računa in likvidnosti državnega proračuna ter obvladuje upravljanje z dolgom državnega proračuna, zagotavlja računovodsko spremljanje upravljanja likvidnosti, izvaja nadzor nad podračuni javnofinančnih prihodkov, plačilnega prometa proračunskih uporabnikov ter zagotavlja pripravo konsolidirane premoženjske bilance države in občin;
- davčnega in carinskega sistema ter drugih javnih prihodkov, kjer nastajajo pravne podlage za obvladovanje teh sistemov in se izvajajo upravni postopki na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev;
- proračuna, kjer se izvaja priprava in spremlja izvrševanje proračuna, pripravljajo se napovedi fiskalnih tokov in analize, metodologija ter bilance javnega sektorja (z vidika tako imenovanih blagajn javnih financ in za statistične namene), upravljanje s sredstvi Evropske unije, spremlja in izvaja se sistem financiranja lokalnih skupnosti ter izvaja nadzor nad investicijami in projekti vseh neposrednih uporabnikov državnega proračuna;
- javnega premoženja, kjer se spremlja izvajanje javno-zasebnega partnerstva, upravljanje sistema javnega naročanja, spremlja se dodeljevanje državnih pomoči, upravljanje javnega (finančnega) premoženja in nadzor nad zadolževanjem javnega sektorja (poročstva države), vodijo se evidence o navedenem in izvajajo analize javnega sektorja;

- javnega računovodstva, kjer se pripravljajo pravne podlage za vodenje poslovnih knjig proračuna, proračunskih uporabnikov in drugih oseb javnega prava, vodijo se poslovne knjige vseh neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna (razen za področja notranjih zadev, obrambe, sodišč, tožilstev, pravobranilstva) ter pripravljajo letna poročila, sodeluje se z revizorskimi institucijami, zagotavlja arhiviranje prejete in obdelane dokumentacije.

Glavnim delovnim področjem podporne storitve ponujajo finančna služba, pravna služba, služba za informacijsko tehnologijo, splošna služba in kadrovska služba.

Preden nadaljujem in prikažem primer družbeno odgovornega poročila, je treba poudariti, da tako kot vsi drugi neposredni proračunski uporabniki, tudi Ministrstvo za finance za spremljanje izvrševanja proračuna, vodenje poslovnih knjig (računovodenje), za spremljanje gibanja zaposlenih in kadrovske strukture (ter obračun plač) uporablja enotno programsko opremo, imenovano MFERAC (enotni finančno računovodski sistem Ministrstva za finance). Podatki o delovanju posameznega proračunskega uporabnika so torej zbrani v enotni bazi, zato je mogoče tudi informacije oblikovati na enotni podlagi, kar omogoča večjo primerljivost.

Programska oprema je bila izdelana leta 1995 na osnovi odločitve Vlade, da se podpre enotno računovodstvo z enotno programsko opremo in enotnim vzdrževanjem le-te, da se oblikujejo in vzdržujejo enotni šifranti, da se vodi centralna evidenca predobremenitev in se centralno potrjujejo specifikacije zahtevkov (Sklep Vlade RS, 1995). Na osnovi sprejetega sklepa je bil pripravljen in izveden javni razpis za izdelavo rešitev, imenovan MFERAC-96-01. Z vidika vsebinskih rešitev so bile razpisane naloge:

1. priprava, nadzor in izvrševanje proračuna (DPS),
2. glavna knjiga in saldakonti (GKS),
3. šifranti – postavitve sistema enotnih šifrantov,
4. stroški dela in drugi osebni prejemki iz proračuna (SD-KE),
5. sistem vodenja osnovnih sredstev (OS),
6. tolarska in devizna blagajna (TDB),
7. stanovanjski krediti in najemnine (STK),
8. upravljanje, evidenca pretoka in arhiviranje računovodskih listin.

Ko je bil leta 1998 projekt izgradnje zaključen, so zaživele aplikacije vseh razpisanih nalog, razen naloge 3, ki je bila izvedena kot splošna aplikacija z namenom povezovati vse naloge in katero so izbrani izvajalci gradili in dopolnjevali v sodelovanju z naročnikom (tj. Ministrstvom za finance), in naloge 8, za katero so se odločili, da jo podprejo z drugo programsko opremo.

Enotno programsko opremo so v dveh letih po prvih uvajanjih že uporabljali vsi neposredni uporabniki državnega proračuna. Sprva sta bili pri vseh uporabnikih vpeljani nalogi 1

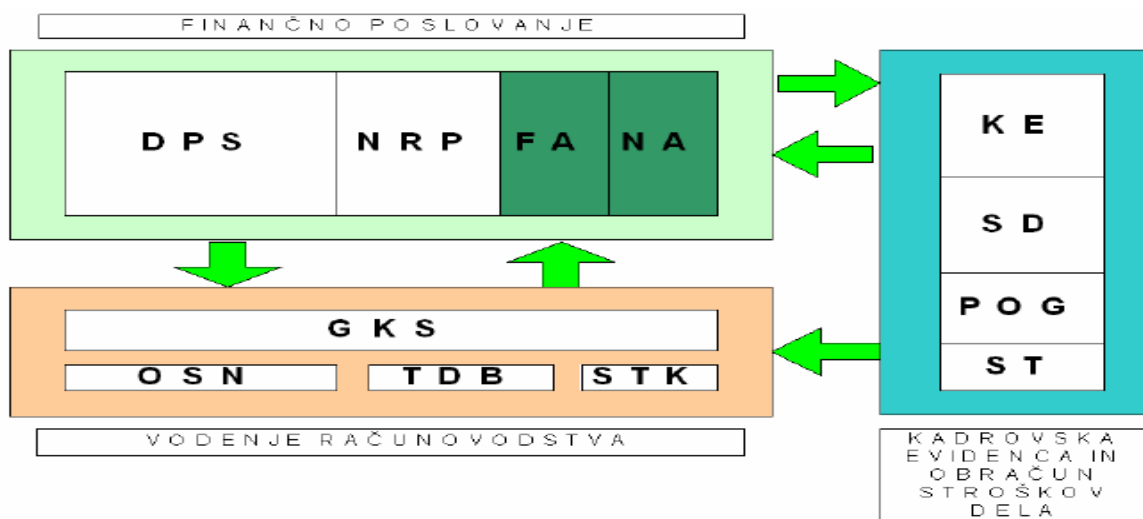
(priprava in spremljanje izvrševanja proračuna) in 2 (vodenje poslovnih knjig), potem so bile postopoma uvedene še ostale naloge (odvisno tudi od delovnega področja in velikosti posameznega proračunskega uporabnika). Programsko opremo danes uporablja preko 4000 zaposlenih v državni upravi, uporaba pa se že širi k posrednim uporabnikom (ti so se začeli vključevati v prvi polovici leta 2008) in lokalnim skupnostim.

Tretji razpis za zagotovitev računalniške podpore enotnemu finančno računovodskemu sistemu, ki je bil pripravljen in uspešno izveden v letu 2006, je MFERAC razdelil na tri sklope:

1. finančno poslovanje,
2. vodenje računovodstva in
3. kadrovska evidenca in obračun stroškov dela.

Pretok podatkov med sklopi je moral biti zagotovljen, kot je prikazuje slika 10. Iz nje je razvidno, da sklopi iz tretjega razpisa še vedno vsebinsko povzemajo oziroma obsegajo naloge, kot so bile vzposavljene s prvim razpisom. Razlika pa je v nadgradnji tistih delov, ki so bili razširjeni in dopolnjeni, upoštevajoč potrebe uporabnikov in upoštevaje zahteve poročevalcev.

Slika 10: Sklopi nalog programske opreme MFERAC<sup>18</sup>



Vir: dokumentacija MFERAC, interna gradiva Ministrstva za finance, 2008

<sup>18</sup> Pojasnila posameznih kratic:

DPS – Izvrševanje državnega proračuna  
 NRP – Načrti razvojnih programov  
 FA – Fakturiranje  
 NA – Naročila  
 GKS – Glavna knjiga in saldakonti  
 OSN – Vodenje osnovnih sredstev

TDB – Tuja in domača blagajna  
 STK – Stanovanjski krediti in najemnine  
 KE – Kadrovska evidenca  
 SD – Stroški dela  
 POG – Pogodbe o delu (podjemne pogodbe)  
 ST – Štipendije

Finančno poslovanje je obvladovano v nalogi 1. Priprava in spremljanje izvrševanja proračuna se je razširila s spremljanjem načrtov razvojnih programov, s fakturiranjem in z naročanjem. Vodenje računovodstva obsega naloge 2, 5, 6 in 7. Naloge se dopolnjujejo, upoštevajoč spremembe predpisov, zahteve uporabnikov in poročevalcev ter boljše povezljivost in izboljšanje zmožnosti pretoka vse večjih količin podatkov. Kadrovska evidenca in obračun stroškov dela je vključena v nalogo 4 in se prav tako dopolnjuje skladno s spremembami predpisov ter zahtevami uporabnikov in poročevalcev.

Programsko opremo sem predstavila, ker sem želela poudariti, da je podatkov dovolj in da so dostopni vsem. Kako bodo podatki oblikovani v informacije? Odgovor na to vprašanje je v največji meri odvisen od zahtev prejemnikov poročil. Družbeno odgovorno poročanje pomeni, da morajo biti obveščeni tudi deležniki in interesne skupine. Le-ti verjetno ne bodo postavljali zahtev kako in kaj poročati, zato praviloma poročevalci sami oblikujejo navodila ali poiščejo napotke o oblikovanju tovrstnih poročil. Navodila so lahko povzeta v obliki že pripravljenih in objavljenih standardov. Standardi so priporočila in so neobvezni oziroma se uporabljajo prostovoljno.

V kolikor bi država in njene interesne skupine želeli imeti primerljiva poročila, bi morali pripraviti enotna navodila s predpisom (kar pomeni, da se poročilo ne bi pripravljalo več prostovoljno), ali v enem izmed predpisov napotiti na uporabo izbranega standarda (tudi v tem primeru poročanje ne bi bilo prostovoljno). Torej bi bilo poročanje obvezno, ne glede na to, kako je predpisano. Ker je baza podatkov za pripravo poročil enotna, ne bo težko določiti oziroma spremeniti kriterijev za oblikovanje informacij. Obveznost poročanja proračunskim uporabnikom ostane enako obsežna, spremeni se le vsebina informacij, ki bo razumljiva tako dosedanjim prejemnikom kot vsem ostalim, tj. interesnim skupinam.

## **6.2 Primer predloga družbeno odgovornega poročila**

### **6.2.1 Prvi del družbeno odgovornega poročila**

**Uvod** poročila bi moral vsebovati pogled in mnenje predstojnika (tj. minister za finance kot predstojnik svojega resorja) o doseženih ciljih, o njihovi učinkovitosti, o odnosih z deležniki, o tveganjih in priložnostih, o viziji in potrebnih nadaljnjih korakih za zagotovitev uspešnega delovanja organizacije, organa, ministrstva. Najprimerneje bi bilo povzeti tisti del strategije vlade, ki se nanaša na področje javnih financ, izpostaviti glavne cilje in dodati mnenje in osebni pogled ministra ali od njega pooblaščenih oseb. Povzeti bi bilo skratka potrebno, kaj je bilo storjeno, ali in kako se je organizacija vedla družbeno odgovorno, kateri so naslednji ukrepi za izboljšanje delovanja in vplivanja na interesne skupine. Smiselno bi bilo tudi grafično ali tabelarično prikazati načrt aktivnosti, ki so se v preteklem obdobju izvajale, se

izvajajo sedaj ali se v prihodnjem obdobju še bodo izvajale tako, da bodo ministrstvo in njegovi deležniki lahko potrdili družbeno odgovorno ravnanje in trajnostni razvoj (praviloma se v finančnih načrtih za posamezno leto določijo prednostne naloge tekočega oziroma prihodnjega leta, v načrtih razvojnih programov za obdobje štirih let pa se opredelijo dolgoročni projekti in programi, zato jih je treba le še povzeti v smislu, kaj v njih je družbeno odgovornega in kako z njimi vplivajo na družbo in okolje). Uvodni del bi moral, kot povzetek podrobnejšega nadaljevanja poročila, obsegati največ tri do pet strani, v nasprotnem primeru bodo poročila mnogim bralcem neprivlačna in neberljiva.

Uvodu mora slediti podrobnejše poročilo, ki najprej prikaže **predstavitev** ministrstva, da ga je mogoče identificirati in da je razvidno, kdo so njegovi deležniki. Ministrstvo za finance (v nadaljevanju: Ministrstvo) se predstavi z nazivom, sedežem, organizacijsko strukturo, z nalogami, ki so sicer že opredeljene v Zakonu o državni upravi, podrobneje pa navede, kako jih operativno izvaja – primer opisa na straneh 53 in 54.

Identificirati mora svoje uporabnike storitev (to so drugi neposredni in posredni proračunski uporabniki, davkoplačevalci, zaposleni, dobavitelji materiala in opreme), izvajalce storitev (zaposleni, pogodbeni sodelavci) in njihovo število ter vrste storitev, ki jih izvaja (Ministrstvo po pooblastilu vlade pripravlja pravne podlage na področju obvladovanja javnih financ, skrbi za zadolženost in odplačila dolgov države, pripravlja proračun itd.).

Ministrstvo kot neposredni proračunski uporabnik in glede na določbe zakona o javnih finančah lahko poroča, kakšno in koliko premoženja uporablja, koliko ga ima v lasti in koliko v najemu, ne more pa poročati o kapitalu, saj njegova bilanca stanja (tako kot vseh drugih neposrednih proračunskih uporabnikov) vsebuje splošni sklad, ki nadomešča kapital v gospodarskem sektorju. Celotnih prihodkov po njihovih naravnih vrstah (razen lastne oziroma tržne dejavnosti) ne more pripoznavati. Ti se namreč pripoznavajo kot prihodki proračuna (na primer davčni prihodki, prihodki od taks, prihodki od prodaje premoženja, donacijski prihodki itd.), zato bi jih lahko izkazovala le vlada, če bi pripravljala zbirno bilanco oziroma izkaze, v katere bi bila vključena vsa stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ter prihodke in odhodke vseh neposrednih proračunskih uporabnikov, ki jih vodi in usmerja Vlada Republike Slovenije. Lahko pa prikaže svoje celotne odhodke in druge izdatke. V kolikor bi med poročevalskim obdobjem nastajale spremembe, povezane s strukturo ali organizacijo dela, bi morale Ministrstvo to še dodatno razkriti.

Uvodu in predstavitvi organizacije (ministrstva) mora slediti **opredelitev osnovnih parametrov poročila**, in sicer:

- obdobje, za katerega se poroča, kako pogosto se poroča in kontaktne osebe: menim, da bi bilo smiselno določiti enako obdobje poročanja kot za pripravo zaključnega računa. Tudi zaključnemu računu bi lahko bilo priloženo poročilo o družbeno odgovornem ravnanju (tako kot je do sedaj bilo poročilo o doseženih ciljih in rezultatih);

- obseg poročila: določitev pomembnosti posameznih področij delovanja (splošna gospodarska kriza zahteva drugačen vrstni red in obseg aktivnosti kot obdobje rasti); opredelitev deležnikov, ki so bili povezani z delovanjem ministrstva v poročevalskem obdobju in so zajeti v poročilu (ti so lahko v poročilu navedeni v različnem vrstnem redu, odvisno od razmer v družbi in okolju ter od moči medsebojnega vpliva in sodelovanja – v času menjave vlade so ponavadi v ospredju zaposleni); uporabljene metode pri izračunih indikatorjev in oblikovanju ocen (opredeliti je treba na primer, kje se ugotavlja povprečje, kje se primerja en dejavnik z drugim, če so kazalniki sestavljeni, kako so sestavljeni) in pojasnila vplivov sprememb (kar pomeni, da je še pisno potrebno pojasniti izračunane kazalnike);
- kazalo poročila;
- potrditev glede ustreznosti in pravilnosti poročila. V uvajalni fazi bi bilo primerno, da soglasje k ustreznosti poročila z navodili oziroma standardi izda vsaj notranji revizor, v fazi splošne sprejetosti o nujnosti tovrstnega sporočila pa bi bilo smiselno, da bi Računsko sodišče kot zunanja institucija podobno kot za zaključni račun proračuna izreklo mnenje še za poročilo o družbeni odgovornosti. Drži pa, da bi bilo lahko mnenje o ustreznosti in pravilnosti tudi del poročila o družbeni odgovornosti, če bi bila prej ustrezno spremenjena zakonodaja. Po trenutno veljavni zakonodaji je mnenje Računskega sodišča namreč dano, šele ko je zaključni račun oddan vladi v potrditev.

Pri opredelitvi načina vodenja in upravljanja se lahko Ministrstvo (in vsak drug neposredni proračunski uporabnik) sklicuje na zakone, navedene v poglavju 5.3, saj njihove določbe zahtevajo razmejitve pristojnosti in odgovornosti pri izvajanju nalog posameznega proračunskega uporabnika. Poleg naštetih je treba navesti še Zakon o javnih uslužbencih, interne akte o določitvi delovnih mest ministrstva ter protokole o medsebojnih razmerjih med notranjimi enotami ministrstva in/ali zunanjimi izvajalci. Opredeliti je treba, kako tak način upravljanja in izvajanja nalog vpliva na deležnike, ter izpostaviti načine obvladovanja tveganj v primerih morebitnih negativnih vplivov.

V okviru **opredelitve indikatorjev za merjenje in ocenjevanje** je za proračunskega uporabnika, kot je Ministrstvo, smiselno zapisati, da bo svojo družbeno odgovornost prikazalo iz naslednjih vidikov:

1. ekonomske kategorije in vidiki:
  - a. neposredni finančni vplivi,
  - b. vplivi trga,
  - c. posredni ekonomski vplivi;
2. okoljske kategorije in vidiki:
  - a. material,

- b. energija,
  - c. voda,
  - d. proizvodi in storitve,
  - e. spoštovanje zakonov,
  - f. transport;
3. družbeno-socialne kategorije in vidiki:
- a. zaposlovanje in pogoji dela,
  - b. človekove pravice,
  - c. družba,
  - d. odgovornost za kakovost storitev.

**Druga razkritja** morajo pojasniti vplive morebitnih predvidenih sprememb za uresničevanje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev, ki bi se ali se bodo odrazili v družbi ali okolju preko deležnikov. Na primer: sprememba zakonodaje na področju davkov ima lahko močan vpliv na življenje in preživetje gospodarstva in prebivalstva. Razkriti je treba, zakaj bi bila potrebna sprememba, kaj bi povzročila, kakšni bi bili (opisno in vrednostno izraženi) učinki.

## 6.2.2 Drugi del družbeno odgovornega poročila

Drugi del poročila mora vsebovati izračune kazalcev in/ali kazalnikov ter pojasnila dobljenih rezultatov. Ministrstvo bi za izbrano obdobje lahko v drugi del poročila vključilo naslednje prikaze in obrazložitve<sup>19</sup>:

- 1. z vidika ekonomskih kategorij,
- 2. z vidka okoljskih kategorij,
- 3. z vidika družbeno-socialnih kategorij.

1. Z vidika **ekonomskih kategorij** bi lahko ocenjevali:

A. neposredne ekonomske (finančne) vplive, zato bi bilo treba pripraviti:

- a. pregled prihodkov in drugih prejemkov po virih proračuna (po tipih proračunskih postavk),

---

<sup>19</sup> Predlogi obrazložitvev so pripravljene na osnovi razpoložljivih in objavljenih podatkov na internih spletnih straneh Ministrstva za finance in spletnih straneh Ministrstva za finance dostopnih javnosti po stanjih 30.12.2008 in 31.03.2009.



Tabela 3: Pregled virov proračuna, podatki za leto 2007

Tip proračunske postavke	v evrih	
	Veljavni proračun 2007	Realizacija 2007
1 – integralni proračun	1.881.545.867,31	1.851.944.728,52
2 – kupnine – SRD	6.949.710,32	643.544,76
5 – prodaja premoženja	19.895,19	0,00
7 – sredstva odškodnin iz zavarovanja premoženja	10.169,53	5.306,97
8 – proračunska rezerva	48.109.296,72	
9 – prispevki in pristojbine	7.013.076,96	295.076,96
12 – dana posojila	14.289.496,00	1.678.870,50
13 – povečanje kapitalskih deležev	17.752.013,00	17.752.013,00
15 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev - zakonska omejitev višine	50.000.000,00	35.414.599,00
16 – odplačila glavnice	897.897.588,00	888.045.898,35
19 – posebne transakcije	5.461.526.330,17	5.461.526.330,17
21 – SOD – bilanca A	44.385.375,62	42.939.950,63
26 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev - proračun	10.000.000,00	0,00
28 – popristopna pomoč	183.300,00	183.300,00
29 – popristopna pomoč – slovenska udeležba	25.000,00	25.000,00
30 - donacije	195.320,56	92.285,72
50 – EU 04-06 strukturni skladi	110.717,00	90.004,07
51 – EU 04-06 strukturni skladi – slovenska udeležba	37.006,00	29.771,97
<b>Skupaj za leto 2007</b>	<b>8.440.050.162,38</b>	<b>8.348.480.900,38</b>

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008

b. pregled odhodkov in drugih izdatkov različnim upravičencem (po tipih poslovnih partnerjev glede na njihovo razporeditev v sektorje in posledično po deležnikih),

Tabela 4: Pregled odhodkov po tipih poslovnih partnerjev, podatki za leto 2007

Tip poslovnega partnerja	v odstotkih	
	Odhodki po tipu poslovnega partnerja 2007	
	Domačim partnerjem	Tujim partnerjem
Fizične osebe	0,10	0,00
Neprofitne organizacije	92,42	81,81
Profitne organizacije	7,48	18,19
<b>Skupaj vsi odhodki</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008

c. pregled realiziranih odhodkov glede na prevzete obveznosti (koliko in kako so bili načrtovani projekti in programi uresničeni),

Tabela 5: Pregled realiziranih odhodkov glede na prevzete obveznosti - podatki za leto 2007

Struktura(PU)/GPR/Notni PPR/Projekt	Vrednost prejete*	Začetek financiranja	Konec financiranja	v EUR					Skupaj obdobje (od 2007 do vključno)
				Plan 2007	Plan 2008	Plan 2009 eni	Plan 2010	Plan po 2010	
<b>1611 Ministrstvo za finance</b>				<b>14.887.435</b>	<b>14.400.123</b>	<b>2.390.987</b>	<b>757.293</b>	<b>357.620</b>	<b>32.793.458</b>
<b>0202 Urejanje na področju fiskalne politike</b>				<b>6.525.340</b>	<b>6.045.797</b>	<b>2.390.987</b>	<b>757.293</b>	<b>357.620</b>	<b>16.077.037</b>
<b>02021601 Urejanje na področju fiskalne politike</b>				<b>5.850.465</b>	<b>6.045.797</b>	<b>2.390.987</b>	<b>757.293</b>	<b>357.620</b>	<b>15.402.162</b>
1611-01-0003 Priprava državnega proračuna	3.162.195	2.8.1996	31.12.2007	459.022	0	0	0	0	459.022
1611-02-0005 Informatizacija EZS in UJP	1.755.994	3.9.2003	31.12.2008	221.166	824.229	0	0	0	1.045.395
1611-04-0007 Sodelovanje v programu Fiscalis	486.991	2.12.2002	30.1.2008	143.965	0	0	0	0	143.965
1611-04-0008 Posodobitev opreme na MF	652.659	2.11.2003	31.1.2008	175.847	0	0	0	0	175.847
1611-04-0009 Vdrstvanje in obnova prostorov MF	1.253.257	3.12.2003	31.1.2008	178.018	0	0	0	0	178.018
1611-04-0013 Strateški razvoj informacijskega sistema MF	131.447	2.10.2003	31.12.2008	45.902	24.593	0	0	0	70.495
1611-04-0014 Vdrstvanje in nadgradnja IKT opreme	6.603.181	2.10.2003	31.12.2008	1.848.606	1.634.952	0	0	0	3.483.558
1611-04-0015 Posodobiljanje poslovanja z unjanjem IP	1.384.911	2.10.2003	30.12.2008	544.985	722.841	0	0	0	1.267.826
1611-04-0019 Informatizacija UPPD	70.940	2.10.2003	31.12.2007	50.075	0	0	0	0	50.075
1611-04-0020 Informatizacija UNPIS	125.188	2.10.2003	31.12.2007	104.323	0	0	0	0	104.323
1611-06-0002 MFERAC Exactni računovodski sistem	7.477.883	6.10.2005	20.6.2009	2.078.556	2.103.155	1.643.694	0	0	5.825.405
1611-07-0003 Nakup opreme na Ministrstvu za finance	763.648	1.1.2008	31.12.2011	0	137.707	208.647	208.647	208.647	763.648
1611-07-0004 Vdrstvanje in obnova prostorov na Ministrstvu za finance	834.585	1.1.2008	31.12.2011	0	268.320	208.646	208.646	148.973	834.585
1611-07-0005 Priprava državnega proračuna in analize	1.000.000	1.1.2008	31.12.2010	0	330.000	330.000	340.000	0	1.000.000
<b>02021602 Fiskalni sistem</b>				<b>674.875</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>674.875</b>
1611-02-0006 Investicije EZS in GRZ	1.253.083	3.8.2002	31.12.2007	674.875	0	0	0	0	674.875
<b>0302 Mednarodno sodelovanje in udeležba</b>				<b>168.600</b>	<b>220.250</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>388.850</b>
<b>03021601 Sodelovanje z mednarodnimi institucijami</b>				<b>168.600</b>	<b>220.250</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>388.850</b>
1611-04-0006 Izobraževanje računovodij v javnem sektorju	312.000	1.1.2003	30.8.2007	4.000	0	0	0	0	4.000
1611-07-0002 Izobraževanje računovodij v javnem sektorju - 2. faza	384.850	1.1.2007	31.12.2009	164.600	220.250	0	0	0	384.850
<b>0303 Mednarodna pomoč</b>				<b>174.800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>174.800</b>
<b>03031601 Mednarodna razvojna in humanitarna pomoč</b>				<b>174.800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>174.800</b>
1611-06-0001 Izobraževanje notranjih revizorjev JS	424.500	1.1.2006	30.1.2008	174.800	0	0	0	0	174.800
<b>1402 Pospetevanje in podpora gospodarski dejavnosti</b>				<b>3.845.769</b>	<b>3.961.150</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7.806.919</b>
<b>14021602 Programi povečevanja konkurenčnosti</b>				<b>3.845.769</b>	<b>3.961.150</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7.806.919</b>
1611-05-0001 Programi izvajave obresti	9.476.089	30.6.2004	31.12.2009	3.845.769	3.961.150	0	0	0	7.806.919
<b>2102 Pokojnine</b>				<b>4.172.926</b>	<b>4.172.926</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8.345.852</b>
<b>21021603 Obveznosti države do SOP</b>				<b>4.172.926</b>	<b>4.172.926</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8.345.852</b>
1611-07-0006 Obveznosti države do SOP	8.345.852	1.1.2007	31.12.2008	4.172.926	4.172.926	0	0	0	8.345.852

Vir: Ministrstvo za finance, 2008, <http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>

d. seznam partnerjev, ki predstavljajo npr. več kot 10 % vseh prevzetih obveznosti,

Tabela 6: Partnerji z več kot 10 % deležem v vseh prevzetih obveznostih - podatki za leto 2007

v evrih			
Partnerji z več kot 10% prevzetih obveznosti glede na vse prevzete obveznosti	Delež v vseh domačih obveznostih (v odstotkih)	Prevzete obveznosti v letu 2007 (v evrih)	Poravnane obveznosti v letu 2007 (v evrih)
ZPIZ Slovenije Ljubljana	45,48	1.028.103.845,16	1.028.103.845,16
Nerazporejena sredstva NMVP <sup>20</sup>	43,80	990.103.541,64	990.103.541,64
Partnerji z več kot 10% prevzetih obveznosti glede na vse prevzete obveznosti	Delež v vseh tujih obveznostih (v odstotkih)	Prevzete obveznosti v letu 2007 (v evrih)	Poravnane obveznosti v letu 2007 (v evrih)
Evropska komisija	70,68	355.904.036,40	355.904.036,40
BNP PARIBAS SECURITIES SERVICE	9,83	49.500.000,00	49.500.000,00

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008

<sup>20</sup> Nerazporejena sredstva NMVP je fiktivno oblikovan poslovni partner, vsebinsko pa je namenjen izplačilom in poravnavi dolga iz naslova izdaje zakladnih menic in drugih vrednostnih papirjev, s katerimi Ministrstvo za finance v imenu države uravnava zadolženost države in posledično vpliva na njeno likvidnost (Ministrstvo za finance, 2008, [http://www.mf.gov.si/slov/vredn\\_papirji/program\\_financiranja\\_proracuna\\_2007.pdf](http://www.mf.gov.si/slov/vredn_papirji/program_financiranja_proracuna_2007.pdf)).

e. pregled odhodkov po vrstah oziroma po ekonomski klasifikaciji,<sup>21</sup> po programski klasifikaciji, po institucionalni klasifikaciji (kaže na obsežnost, zahtevnost programov in projektov),

Tabela 7: Pregled odhodkov in izdatkov po ekonomski klasifikaciji, podatki za leto 2007 za Ministrstvo za finance

v evrih

Odhodki in izdatki po ekonomski klasifikaciji	Sprejeti proračun 2007	Veljavni proračun 2007	Realizacija 2007
40 – tekoči odhodki	424.737.110,00	455.358.955,67	443.805.617,61
41 – tekoči transferi	1.149.492.626,00	1.082.299.552,70	1.057.504.297,83
42 – investicijski odhodki	3.059.034,00	3.059.044,42	2.633.044,42
43 – investicijski transferi	0,00	870.873,00	870.873,00
44 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev	92.740.474,00	98.991.219,32	55.489.027,26
45 – plačila sredstev v proračuna EU	317.142.378,00	357.049.378,00	355.904.036,40
55 – izdatki za odplačila glavnice dolgov države	928.359.948,00	932.785.143,47	922.933.453,82
<b>Skupaj odhodki in izdatki</b>	<b>2.915.531.570,00</b>	<b>2.930.414.166,58</b>	<b>2.839.140.350,34</b>

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008

f. pregled deleža odhodkov, ki je zakonsko vnaprej določen (npr. transferi so na zakonski osnovi obvezni del odhodkov, kjer večja odstopanja ali pogajanja niso sprejemljiva),

Tabela 8: Predlog tabelaričnega prikaza pregleda odhodkov po posamzenih pravnih podlagah za izbrano leto

Pravna podlaga za prevzem obveznosti	Veljavni proračun za izbrano leto	Realizacija za izbrano leto
Zakon		
Pogodba		
Sklep vlade		
Skupaj odhodki		

Ministrstvo za leto 2007 ne razpolaga s podatki, na kateri pravni podlagi je bil realiziran odhodek. Programska oprema MFERAC je bila namreč v letu 2008 dopolnjena tako, da je bila uvedena evidenca pogodb in drugih pravnih podlag, ki so osnova za izvršitev izplačila sredstev proračuna.

#### B. vplive trga:

a. povprečni stroški plač pravne osebe glede na povprečje ali minimum v državi,

<sup>21</sup> V Sloveniji se uporablja IMF-ove GFS klasifikacije odhodkov že od objave klasifikacije dalje.

Tabela 9: Povprečna mesečna bruto plača ministrstva v primerjavi z državo v letu 2007

Skupni stroški plač ministrstva v letu 2007	Povprečna mesečna bruto plača ministrstva v letu 2007 (v evrih)	Povprečna mesečna bruto plača v državi v letu 2007 (v evrih)	Razmerje med ministrstvom in državo za leto 2007 (v odstotkih)
14.803.661,95	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3=1/2</b>
Januar	2.280,95	1.250,34	182,43%
Februar	2.291,83	1.212,82	188,97%
Marec	2.276,86	1.252,12	181,84%
April	2.979,19	1.237,42	240,76%
Maj	2.282,59	1.263,57	180,65%
Junij	2.317,97	1.254,36	184,79%
Julij	2.441,02	1.262,95	193,28%
Avgust	2.381,80	1.279,40	186,17%
September	2.401,94	1.259,07	190,77%
Oktober	2.460,06	1.303,92	188,67%
November	2.432,61	1.491,65	163,08%
December	2.310,21	1.342,80	172,04%

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008; Podatki o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega in o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega za zadnje tri mesece, IKS, 2008, str. 225, in IKS, 2008a, str. 127.

Tabela 9 prikazuje povprečne mesečne bruto plače 488 javnih uslužbencev (funkcionarjev, uradnikov, strokovno tehničnih delavcev, brez delavcev, ki nadomeščajo ali so plačani iz drugih sredstev), zaposlenih na Ministrstvu za finance na dan 31.12.2007 (Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008) v primerjavi s povprečnimi mesečnim bruto plačami v državi za leto 2007.

V poročilu o družbeni odgovornosti bi bilo možno in smiselno prikazati povprečno mesečno bruto plačo ločeno za posamzeno vrsto zaposlenih. V tabeli 9 prikazujem le stanja za vse zaposlene skupaj, ostalo prepuščam morebitnim pripravljalcem družbeno odgovornega poročila.

b. plačani davki in prispevki pravne osebe v proračun države,

Ministrstvo je v proučevanem obdobju razpolagalo le s podatki o izplačilih sredstev proračuna iz naslova davka na izplačane plače in prispevke ter posebnega davka na določena izplačila (za leto 2007 ta podatek znaša 2.476.039,34 evrov, kar predstavlja neznamenat delež vseh odhodkov in izdatkov Ministrstva za finance, in sicer 0,085 %). Davek na dodano vrednost, ki ga sicer plačuje kot končni uporabnik (kar pomeni, da ni davčni zavezanec v smislu, da bi lahko poračunaval terjatve in obveznosti iz naslova davka na dodano vrednost), je vključen v posamezne vrste odhodkov. Podobno velja na primer za davek na promet z nepremičninami (Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008).

Za natančnejši podatek o tem, koliko Ministrstvo prispeva kot končni uporabnik in zavezanec za poravnavo davčnih obveznosti, bi bilo potrebno dopolniti kontni načrt in evidence v

poslovnih knjigah. Res je, sredstva se bodo v proračun države prenesena »iz levega v desni žep«, a je kljub temu prav, da se ugotovi višina neto učinka delovanja ministrstva.

#### c. prejete donacije

Prejete donacije so odvisne od področja delovanja Ministrstva. Ministrstvo je lahko pripoznalo, na primer za leto 2007, namenske prihodke<sup>22</sup>, ali boljše namenske pravice porabe, v višini, kot jih prikazuje tabela 10.

Tabela 10: Pregled prejetih donacij/pomoči EU, namenjenih Ministrstvu za finance v letu 2007

Tip postavke	Sprejeti proračun in realizacija 2007 (v evrih)	Delež v prihodkih iz naslova donacij in prejemkov iz EU proračuna v letu 2007 (v odstotkih)	Delež v vseh pravicah porabe MF v letu 2007 (v odstotkih)
28 – popristopna pomoč	183.300,00	0,0522 %	0,0022 %
30 - donacije	195.320,56	0,0556 %	0,0023 %
50 – EU 04-06 strukturni skladi	110.717,00	0,0317 %	0,0013 %
<b>Skupaj prihodki iz naslova donacij in prejemkov iz EU</b>			<b>350.609.005,37</b>
<b>Skupaj pravice porabe za Ministrstvo v letu 2007</b>			<b>8.440.050.162,38</b>

Vir: Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008

Iz prikazanega v tabeli 10 lahko ugotovim, da Ministrstvo ni pomemben prejemnik in uporabnik donacij ali pomoči Evropske unije. Z analizo prihodkov in prejemkov proračuna (ki bi preseгла obseg tega magistrskega dela) bi bilo razvidno, kdo so največji porabniki tovrstnih sredstev. Iz delovnih izkušenj pa ugotavljam, da je največje po obsegu porabe Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Ostala ministrstva imajo prav tako odobrene pravice porabe iz tovrstnih naslovov, a v manjšem obsegu.

d. kako ekonomske, okoljske in socialne (»triple bottom line«) kategorije ponudnikov vplivajo na njihov izbor, ki ga opravi pravna oseba javnega prava;

Praviloma je izbor ponudnikov najprej pogojen z možnostjo zagotovitve specifične storitve ali proizvoda, naslednji pogoj so najnižji stroški. Zakon o javnem naročanju v Sloveniji (2006, člena 39 in 47) dopušča tudi izbor ponudnikov in nadaljnje sodelovanje z njimi, skladno z družbeno odgovornimi kategorijami. V tem delu lahko Ministrstvo poda mnenje o vplivu kategorij na izbor ponudnikov, tako da navede argumente za izbor ponudnika, ki zagotavlja zelene proizvode in/ali storitve po višji ceni, pri čemer se pri porabi takšnih proizvodov/storitev dokaže, da so dosežene koristi za družbo (zaposlene, končne porabnike storitev Ministrstva) in okolje in ne le za Ministrstvo oziroma njegovo poslovanje.

<sup>22</sup> Pojasnjeno je že bilo, da se prihodke pripoznava le v proračunu in ne pri posameznem neposrednem proračunskem uporabniku.

- e. povezava vsebine javnih naročil s predlogi zainteresiranih udeležencev iz skupnosti;

Navesti je treba, koliko postopkov in kateri postopki del in nalog Ministrstva so se spremenili na pobudo, recimo, zunanjih sodelavcev oziroma uporabnikov končnih storitev Ministrstva, ter koliko in katere storitve zunanjih izvajalcev je Ministrstvo uporabilo in s tem izvajanje dela nalog preneslo na cenovno ugodnejšega izvajalca (s čimer je poleg racionalizacije svojega poslovanja doseglo tudi vključitev interesnih skupin).

C. posrednih ekonomskih vplivov:

- a. večje posebnosti, izredne investicije (npr. v primeru naravne nesreče)

Za posebnosti Ministrstvo lahko navede morebitne sodne izvršbe, ki so bile realizirane v obravnavanem letu. Glede na to, da so v računovodskih izkazih Ministrstva vključene tudi transakcije, namenjene pokrivanju škod naravnih nesreč, so tovrstne postavke vsako leto redne, le njihova vsebina in višina se spreminjata. Leta 2007 je bilo za pokrivanje stroškov, nastalih zaradi naravnih nesreč, iz proračunske rezerve nakazanih 45.707.848 evrov, medtem ko je bilo leta 2006 realiziranih za 26.338.658 evrov odhodkov. Takšno povečanje ni konstantno, višina izdatkov iz proračunske rezerve je odvisna od dogodkov, moči naravnih nesreč (leto 2007 je bilo poleg odpravljanja posledic nesreč iz preteklih let zaradi toče in potresov še »leto poplav«, zato je znesek v primerjavi z 2006 toliko višji). Ministrstvo lahko torej v družbeno odgovornem poročilu pride do podobnih ugotovitev, kot so navedene že v delu poslovnega poročila, ki obravnava področja porabe 23 – intervencijski programi in obveznosti (Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008).

2. Z vidika **okoljskih kategorij** bi lahko pripravili ocene:

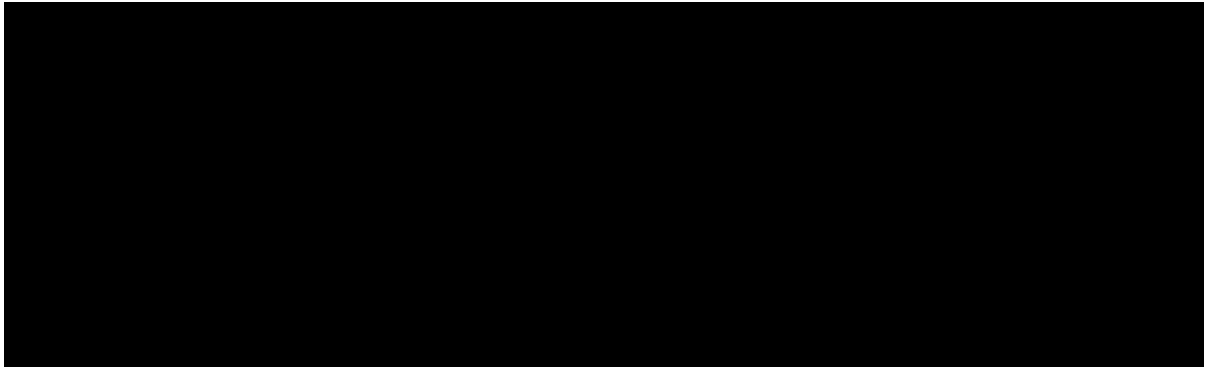
A. porabe materiala, zato bi morali pripraviti podatke za:

- a. celotno količino materiala (npr. pisarniškega), uporabljeno pri izvajanju storitev in nalog (okolju prijazno ravnanje bi bilo brez-papirno poslovanje),

Primer prirejeno oblikovanega kazalnika za Ministrstvo:

$$\text{gibanje porabe ene vrste materiala} = \frac{\text{poraba ene vrste materiala v tekočem obdobju}}{\text{poraba ene vrste materiala v preteklem obdobju}} \quad (1)$$

*Tabela 11: Prikaz zmanjševanja stroškov porabe materiala za izbrano obdobje*



*Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008*

Kazalnik (1) se lahko uporabi za material, za računalniško opremo in njeno vzdrževanje in podobno. Izračun uvajanja brezpapirnega poslovanja lahko na primer prikaže prihranke zaradi manjše porabe pisarniškega materiala, vendar moramo pri uresničevanju brezpapirnega poslovanja predvideti in prikazati tudi dodatne stroške nadgradnje računalniške opreme in nato še po izbranih obdobjih (mesečno, letno) spremljati upad stroškov materiala in/ali povračilo stroškov investicije v nadgradnjo računalniške opreme. Pri vsakem naslednjem poročanju bi bilo ugotovitve smiselno prikazati z grafi in tabelami.

b. odstotek odpadnega materiala glede na ves porabljeni material,

Ministrstvo lahko v nadaljevanju po stroškovnih mestih ugotavlja, koliko odvozov odpadnega materiala je opravljenih, kolikšni so skupni stroški vsega materiala in upošteva še stroške odvoza odpadnega materiala. Če bi se odvoz in skupni stroški odpadnega materiala iz leta v leto zmanjševali, bi lahko Ministrstvo opredelili kot odgovornega do okolja.

B. porabe energije, za kar bi bili potrebni podatki o:

- a. odhodkih iz naslova neposredne porabe električne energije, ogrevanja, telefona itd. glede na celotne odhodke,
- b. prihrankih porabe energije z vpeljavo izboljšav (uporaba varčnih žarnic, računalniške »hardware« opreme z vgrajeno zaščito pred sevanji itd.),

Tako kot za pisarniški material lahko Ministrstvo ugotavlja in prikazuje tudi stroške porabljene energije in ravnanje z njo ter ustvarjanje prihrankov. Da bi zagotovili podatke o prihrankih, bi bila verjetno potrebna še kakšna dopolnitev analitičnih evidenc, kar pa bi lahko dosegli z dodatnimi šiframi, vnesenimi v programsko opremo.

C. porabe vode:

- a. odhodki iz naslova neposredne porabe vode glede na celotne odhodke (uporaba vode za pitje iz balonov, plastenk ali iz vodovoda),

Tudi za ugotavljanje stroškov in prihrankov porabe vode velja enako kot za material in energijo.

D. proizvode in storitve ali kako izvajanje storitev vpliva na okolje,

Ministrstvo lahko z uvajanjem brezpapirnega poslovanja poroča tudi o vplivu na okolje. Večino dokumentacije so namreč na Ministrstvu do zdaj pripravljali, posredovali in hranili v papirni obliki. Poleg ugotavljanja prihrankov pri nabavi materiala bi pridobili koristi tudi za okolje. V uvajalnem obdobju se bodo res močno povečali stroški nabave zmogljivejše programske opreme, dolgoročno pa bodo koristi in prihranki večji. Največji prihranek bo viden pri času, ki ga vsi sodelujoči porabijo v procesu priprave, posredovanja, obdelave in hrambe dokumentacije. Več (zdaj elektronske) dokumentacije se bo obdelalo v enakem času, zaradi česar bodo stranke, zaposleni, poslovodstvo, poslovni partnerji, izvajalci in drugi bolj zadovoljni, po drugi strani pa bo pozitivno vplivalo na okolje, saj bo manj obremenjeno z odpadki.

E. spoštovanje zakonov

a. odhodki zaradi sankcij zaradi kršitev okoljevarstvenih zakonov in pravil,

V primeru, da Ministrstvo za najugodnejšega ponudnika izbere podjetje, ki krši okoljevarstvene zakone in pravila (na primer za odvoz odpadkov), je tudi samo soodgovorno. V poročilu o družbeno odgovornem ravnanju upoštevanje takšnih primerov ne sme biti vprašljivo, predlagati pa je treba tudi ukrepe za reševanje take situacije. Eden najverjetnejših bil objava novega razpisa in izbor novega ponudnika iskanih storitev.

F. transport: vplivi na okolje večinoma niso zaznani,

Ministrstvo lahko v tem sklopu poroča o tem, kako zagotavlja prevoz zaposlenih na delo in z dela. To bi bila dodatna naloga, ki je Ministrstvo do sedaj še ni opravljalo. Uvedeno je bilo sicer znižanje povračila stroškov prevoza zaposlenim, vendar se v praksi ni izkazalo, da bi to zaposlene spodbudilo k zamenjavi stroškovno dražjih prevoznih sredstev za cenejša. Zaposleni dobijo povrnitev stroškov prevoza na delo v višini cene najcenejšega prevoznika, večinoma je to vlak, ki je v primerjavi z osebnim avtomobilom ali avtobusom okolju prijaznejše prevozno sredstvo). Če bi Ministrstvo želelo spodbujati dejansko uporabo okolju prijaznejšega prevoznega sredstva, bi morale poskrbeti tudi za družini prijazen delovni čas (kar pomeni, da posebnih podaljševanj delovnega časa ne bi smelo biti) in ponuditi druge rešitve tistim, katerim okolju prijazne prevozne povezave niso omogočene.

3. Z vidika **družbeno-socialnih kategorij** lahko Ministrstvo ocenjuje in spremlja:

A. zaposlovanje in pogoje dela:



- a. zaposlenost: število zaposlenih po tipu (po sektorjih, po oddelkih, po izobrazbi), ročnosti pogodbe o zaposlitvi (nedoločen, določen čas), kraju zaposlitve; delež zaposlenih po spolu, starostnih skupinah, po kraju (na koliko in katerih lokacijah pravna oseba deluje);

Ministrstvo vse zgoraj naštete podatke zbira in jih v obliki poročil pošilja vodstvenim delavcem (Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008), zato bi jih že bilo mogoče vključiti v družbeno odgovorno poročilo. Po moji oceni je najboljši prikaz tabelaričen, zato delček omenjenega poročila prikazujem v tabeli 12. Na Ministrstvu je bilo leta 2007 zaposlenih 513 javnih uslužbencev.

*Tabela 12: Struktura zaposlenih v Ministrstvu za finance v letu 2007 po kriterijih*

Kriteriji	Direktorat / moški / ženske	Ročnost zaposlit. nedol. / dol. čas	Izobrazba zaposlenih	Starostne skupine do 30/40/50/60 in več
Direktorati: število zaposlenih				
Direktorat za finančni sistem		26 / 3		
Direktorat za sistem davč., carin. in drugih javnih prihodkov		81 / 2		
Direktorat za zakladništvo		37 / 3		
Direktorat za proračun		77 / 9		
Direktorat za javno računovodstvo		121 / 6		
Direktorat za javno premoženje		29 / 3		
Podporne službe		100 / 16 <sup>23</sup>		
Skupaj Ministrstvo	21% / 79% <sup>24</sup>	471 / 42	51% univ. <sup>25</sup>	povpr. 40 let <sup>26</sup>

*Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2008*

- b. skrb za zdravje in varnost pri delu: izvajanje rednih zdravniških pregledov; delež poškodb pri delu, poklicne in druge bolezni;
- c. izobraževanje: število ur na leto na zaposlenega;
- d. različnost/enakost: razporeditev zaposlenih po vodilnih položajih, po spolu, po starosti itd. (zagotavljanje enakosti z javnimi razpisi);

Ministrstvo skrbi za izvajanje zdravniških pregledov zaposlenih, vodi evidenco o izobraževanju zaposlenih in o zaposlenih na vodilnih položajih (Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008), zato bi bilo primerno, da do sedaj samostojno poročilo vključi v poročilo o družbeni odgovornosti.

<sup>23</sup> V okviru »podpornih služb« je 9 uslužbencev zaposlenih za čas statusa oziroma mandata izbranega ministra, to so funkcionarji in zaposleni na zaupanje ministra.

<sup>24</sup> Kadrovsko poročilo Ministrstva za finance za leto 2007 je razdelitev po spolu prikazovalo le na nivoju ministrstva in ne po posameznih enotah ministrstva.

<sup>25</sup> Kadrovsko poročilo Ministrstva za finance za leto 2007 je razdelitev po izobrazbi prikazovalo le na nivoju ministrstva in ne po posameznih enotah ministrstva. 252 (51 %) javnih uslužbencev ima univezitetno izobrazbo, 110 (22 %) je javnih uslužbencev s končano srednjo šolo, 56 (11 %) jih ima opravljen magisterij oziroma specializacijo, 48 (9 %) ima visoko šolo, 33 (6 %) jih je z višjo strokovno šolo, 1 % je ostalih (tj. 8 s srednjo izobrazbo, 3 s končano osnovno šolo, 3 so doktorji znanosti).

<sup>26</sup> Kadrovsko poročilo Ministrstva za finance za leto 2007 je razdelitev po starosti prikazovalo le na nivoju ministrstva in ne po posameznih enotah ministrstva. Ugotavljali so povprečno starost, ki je 40 let, in ugotovili, da je največ zaposlenih starih med 31 in 40 let.

## B. človekove pravice:

### a. vključevanje spoštovanja človekovih pravic v pogodbe

Človekove pravice so zajete v pogodbah o zaposlitvi, ni pa teh zaslediti v pogodbah o investicijah, ki jih sklepa Ministrstvo. Pomembno pa je, da so vključene v predpise, ki jih po zakonski dolžnosti pripravlja Ministrstvo. Načini in stopnje obdavčitve precej vplivajo na višino dohodka posameznikov in pravnih oseb v družbi in s tem na njihovo preživetje, zato bi bilo v družbeno odgovorno poročilo smiselno vključiti analize oziroma rezultate analiz, v katerih so ugotavljali učinke sprememb predpisov in razloge odobritve sprememb predpisov.

### b. nediskriminatornost

Invalidi se po zakonu lahko zaposlujejo v državni upravi, torej tudi na Ministrstvu, ne morejo pa se tuji državljani, saj je slovensko državljanstvo pogoj pri zaposlovanju v državni upravi.

### c. svoboda združevanja in pogajanja

Ministrstvo zaposlenim omogoča vključitev v sindikat javnih uslužbencev. Podatke o številu članov, zaposlenih na Ministrstvu, je mogoče najti v kadrovski evidenci.

### d. delo otrok

Ministrstvo omogoča praktično delo dijakom in študentom in opravljanje pripravništva. Za vse velja dopolnjena starost 15 let, pri čemer morajo biti dodeljene naloge primerne starosti in pridobljenemu znanju. Enako velja za občasno počitniško delo. Podatke zbira kadrovska služba.

### e. prisilno in obvezno delo

V državni upravi je zaposlenim s pogodbo o zaposlitvi določena le obvezna prisotnost v poslovnem času, prisilnega dela pa ni.

### f. varovanje zaposlenih

Ministrstvo ima na vseh svojih lokacijah najeto varnostno službo, ki zagotavlja varovanje zaposlenih. Skrbnik nad pogodbami z varnostnimi službami je Splošna služba, ki je dolžna poskrbeti za vzdrževanje teh pogodb.

## C. družba:

### a. sodelovanje s skupnostjo, s strankami

Zaposleni na Ministrstvu se morajo do strank ravnati po določilih kodeksa javnih uslužbencev. Nesporazume z uslužbenci rešujejo njihovi nadomestniki oziroma nadrejeni. Stranke pogosto ne vedo, na koga naj se obrnejo s svojim vprašanjem, zato morajo vsi zaposleni (ne le tisti, ki delajo s strankami) dobro poznati organizacijsko strukturo Ministrstva, da lahko strankam takoj pomagajo in jih usmerijo na pravo osebo. To je mogoče

meriti, če so zaposleni pooblaščenici za delo s strankami in za vsako stranko vodijo svoj postopek. Težje pa je meriti tam, kjer se skrb za stranke prepušča zaposlenemu in njegovi volji delati družbeno odgovorno. Nadrejeni morajo biti v tem primeru bolj ozaveščeni in izobraženi, da ustrezno poučijo, podprejo in spodbujajo zaposlene, da jim sledijo v prepričanju »družbeno odgovorno je koristno«.

#### b. korupcija

Obvezna uporaba kodeksa javnih uslužbencev zaposlene odvrta od dejanj koruptivne narave. V primeru zlorab lahko dejanje kdorkoli naznani Uradu za proračunski nadzor, notranjim ali zunanjim revizorjem. Po opravljenem pregledu in seznanitvi z rezultati naj bi Ministrstvo o morebitnem primeru poročalo tudi v družbeno odgovornem poročilu ter ga podprlo z načrtovanimi ali že izvršenimi ukrepi.

#### c. vloga političnih strank in njihovo lobiranje

Zaposelni morajo svoje delo opravljati strokovno ter v skladu s pogodbo o zaposlitvi in kodeksom javnih uslužbencev. Strokovno pomeni, da politika ne bi smela vplivati na odločitve in izvajanje nalog. Ministrstvo bi moralo pojasniti, če in kolikokrat do primerov pride in zakaj je tako ravnalo.

#### d. spoštovanje zakonskih in podzakonskih predpisov

Točka je precej povezana s prejšnjima dvema. Lahko pa se tudi zgodi, da je zaposleni prepričan, da je ravnal pravilno in po trenutno veljavni zakonodaji. Ta se lahko zaradi daljšega trajanja postopka medtem spremeni zato se lahko izkaže, da je ravnanje povzročilo negativne posledice. Primere je potrebno razkriti in pojasniti ter predlagati oziroma izvesti ukrepe, da se negativne posledice odrazijo v čim manjšem obsegu.

### D. odgovornost za kakovost storitev:

#### a. ustrezno informiranje o storitvah, o izvedenih notranjih kontrolah (kakovostne informacije) in ustreznih postopkih

Ministrstvo mora sproti spremljati, usklajevati in ne nazadnje tudi zapisati postopke dela zaposlenih, povezave med notranjimi enotami Ministrstva, postopke delovanja programske opreme, komuniciranja z zunanjimi udeleženci, strankami ipd. Ti zapisi morajo biti dostopni vsem deležnikom (bodisi preko spletne strani ali na vpogled). O pomembnejših odločitvah in spremembah je treba obveščati interesne skupine tudi preko medijev ter tako deležnikom omogočiti, da vplivajo na predvidene spremembe, aktivnosti ipd. Odzivi deležnikov se spremljajo preko odprtih vprašanj in forumov.

V poročilu o družbeni odgovornosti bi bilo smiselno povzeti, kaj se je dogajalo s postopkovniki, koliko je bilo javnih objav in jih navesti, kakšni so bili odzivi interesnih skupin.

- b. pritožbe strank (vedno mora biti dostopna knjiga pohval in pritožb, oboje je potrebno upoštevati pri posodabljanju pravil in postopkov opravljanja nalog)

Ministrstvo daje možnost posredovanja pripomb, pritožb, pohval in novih idej, tako da objavlja elektronske naslove enot Ministrstva na svoji spletni strani, na voljo je tudi služba za stike z javnostjo, katere aktivnosti se praviloma vodijo v evidenci, zato bi bilo ta del mogoče in smiselno vključiti tudi v poročilo o družbeni odgovornosti. Evidence vprašanj, ki pridejo na posamezne elektronske naslove, ni. Za vzpostavitev takšne evidence se je treba vprašati, ali jo je nujno uvesti, kakšne bodo koristi, ali bi s tem vpeljali birokracijo birokracije. Ocenjujem, da Ministrstvo še ni pripravljeno, da bi takšno evidenco brez večjih stroškov in z bistvenimi koristmi potrebovalo, uvajalo in uporabljalo.

### **6.2.3 Tretji del družbeno odgovornega poročila**

Kot dodatek, ali boljše nadgradnja poročila, bi Ministrstvo ugotavljalo, kakšna je bila dodana vrednost poslovanja preteklega leta oziroma obdobja poročanja. Za pripravo tega dela poročila bi se lahko oprlo na priporočila G.B.S. institucije, ki je pripravila priporočila (osnutek je bil pripravljen leta 2008) za pripravo družbeno odgovornega poročila z ugotavljanjem dodane vrednosti za organizacije javnega sektorja (Gruppo Bilancio Sociale, 2008, str 13 – 23).

Po priporočilih bi Ministrstvo pripravilo in izračunalo oblikovanje in razdelitve dodane vrednosti, in sicer z izkazi za:

- celotno dodano vrednost,<sup>27</sup>
- dodano vrednost po dejavnostih ali področjih delovanja,
- razdelitev celotne dodane vrednosti.

Standard priporoča še pripravo izkaza stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter izkaz denarnih tokov po dejavnostih oziroma področjih delovanja. Prvega proračunski uporabnik že pripravlja, in sicer v obliki bilance stanja, drugega pa ne pripravlja nihče od neposrednih proračunskih uporabnikov, lahko pa bi njihov izkaz prihodkov in odhodkov uporabili kot nadomestilo, saj za pripoznavanje prihodkov in odhodkov velja, da se poslovni dogodki v poslovne knjige zapisujejo po načelu denarnega toka.

K podatkom v tabeli 13 je treba dodati še nekaj pojasnil:

- Neposredni proračunski uporabnik oziroma Ministrstvo ne pripoznava prihodkov, kot velja to na primer za podjetja v gospodarstvu. Posamezna vrsta prihodkov se pripozna v poslovni knjigi proračuna, neposrednim proračunskim uporabnikom pa se prizna pravica porabe sredstev proračuna v okviru sprejetega oziroma veljavnega proračuna za posamezno leto. Zaradi navedenega v skupini prihodkov pod posameznimi točkami obravnavam pravice porabe iz posameznih naslovov kot »vrste prihodkov«.

---

<sup>27</sup> Angl. »Global Value Added«, »Total Value Added«.

- Bruto dodana vrednost je tudi končna, celotna in neto dodana vrednost, saj neposredni proračunski uporabnik ne pripoznava popravka vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev kot odhodka (evidentira ga namreč v breme splošnega sklada v okviru kontov razreda 9).

Tabela 13: Predlog izkaza celotne dodane vrednosti za Ministrstvo za finance za leto 2007

v evrih	
	Tekoče proračunsko leto
	Veljavni proračun / Realizacija
<b>PRIHODKI IN PREJEMKI - pravice porabe (v nadaljevanju: pp)</b>	<b>1.981.108.325,38</b>
1. integralni proračun: redni odhodki proračuna (tip pp 1, 51)	1.881.582.873,31
2. pp od kupnin SDR (2)	6.949.710,32
3. pp od prodaje premoženja (5)	19.895,19
4. pp za dana posojila in povečanje kapitalskih deležev (12, 13, 15, 26)	92.041.509,00
5. pp od prejetih sredstev EU (28, 29, 50)	319.017,00
6. pp od prejetih donacij	195.320,56
7. prihodki iz lastne dejavnosti <sup>28</sup>	
<b>ODHODKI IN IZDATKI</b>	<b>1.500.015.199,25</b>
1. stroški materiala in storitev ter tekoči transferi	1.063.380.828,80
2. stroški najema / zakupa	895.622,35
3. drugi stroški	20.841.767,02
4. dana posojila in povečanje kapitalskih deležev	55.489.027,26
5. drugi izdatki (plačila v EU)	355.904.036,40
6. investicije in investicijski transferi	3.503.917,42
<b>DODANA VREDNOST IZ POSLOVANJA</b>	<b>481.093.126,13</b>
<b>IZREDNI PRIHODKI, PRILIVI</b>	<b>48.123.554,60</b>
1. posebne transakcije (vračila sredstev, vnovčene garancije) (19)	4.088,35
2. pp od odškodnin iz zavarovanja premoženja (7)	10.169,53
3. proračunska rezerva (8)	48.109.296,72
<b>IZREDNI ODHODKI, ODLIVI</b>	<b>53.364.956,54</b>
1. posebne transakcije (odškodnine po sodnih sklepkih, po zakonu o denacionalizaciji)	5.255.659,82
2. odliv sredstev v sklad proračunske rezerve	48.109.296,72
<b>BRUTO in NETO DODANA VREDNOST</b>	<b>476.852.725,19</b>

Vir: Povzeto in prirejeno po Gruppo Bilancio Sociale, 2008, str. 18, in Internih gradivih Ministrstva za finance, 2008.

Predlog izkaza dodane vrednosti po dejavnostih za Ministrstvo:

- po obliki in posameznih postavkah je lahko izkaz enak kot pri ugotavljanju celotne dodane vrednosti, pri čemer bi za vsako delovno področje Ministrstva (na primer direktorat) pripravili svojo tabelo;
- tako bi ugotovili, koliko dodane vrednosti prispeva posamezen direktorat k celotni dodani vrednosti.

<sup>28</sup> Pri proračunskih uporabnikih, ki poleg rednih, zakonsko določenih nalog opravljajo tudi lastno ali tako imenovano tržno dejavnost, se v tem delu pripoznajo tudi prihodki iz naslova lastne dejavnosti.

Tabela 14: Predlog izkaza razdelitve celotne dodane vrednosti za Ministrstvo za finance za leto 2007

	v evrih	
	Tekoče proračunsko leto	
	Realizacija	
<b>PLAČILA ZA OPRAVLJENO DELO</b>	<b>12.106.455,35</b>	
1. plače <sup>29</sup>	12.106.455,35	
2. plačila po pogodbah o delu, avtorskih pogodbah		
<b>PLAČILA DRŽAVNI UPRAVI</b>	<b>2.476.039,34</b>	
1. izdatki za davke in prispevke	2.476.039,34	
<b>PLAČILA ZA »KAPITAL«<sup>30</sup></b>	<b>358.905.074,97</b>	
1. stroški obresti domačih posojil	265.775.425,49	
2. stroški obresti tujih posojil	93.129.649,48	
<b>SKUPAJ RAZDELJENA DODANA VREDNOST</b>	<b>373.487.569,66</b>	

Vir: Povzeto in prirejeno po Gruppo Bilancio Sociale, 2008, str. 18, in Internih gradivih Ministrstva za finance, 2008

Dodatno je treba pojasniti podatke v tabeli 14:

- Neposredni proračunski uporabniki ne pripoznavajo rezervacij in ne obravnavajo kapitala, kot to velja na primer v gospodarskih družbah, zato sta obe postavki izločeni iz izkaza razdelitve celotne dodane vrednosti.
- Stroški obresti bodo postavka le pri Ministrstvu, ki je zakonsko pooblaščen za zadolževanje in odplačila dolgov države. Pri drugih neposrednih proračunskih uporabnikih se postavka ne bo pojavljala.

<b>RAZLIKA MED BRUTO (NETO) DODANO VREDNOSTJO IN RAZDELJENO DODANO VREDNOSTJO (v evrih)</b>	<b>103.365.255,53</b>
---------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------

Nastala razlika med bruto oziroma neto dodano vrednostjo in razdeljeno vrednostjo je posledica tega, da je precej velik del obveznosti iz naslova plačila davkov (tj. obveznosti do države) vključenih v odhodke materiala, storitev, nabave osnovnih sredstev. Ker obveznosti do države niso evidentirane v poslovnih knjigah proračunskega uporabnika ločeno, je nastal tolikšen odmik (skoraj polovica navedenega zneska predstavlja davek, ki je vključen v izdatke za investicije). Odmik bi bilo mogoče natančno določiti s preureditvijo kontnega plana in z drugačnim načinom knjiženja predvsem terjatev in obveznosti. Kljub tej spremembi bi bili

<sup>29</sup> Smiselno bi bilo podatke o odhodkih za plače razdeliti še po nivojih zaposlenih, tj. koliko dodane vrednosti se razdeli funkcionarjem, uradnikom in strokovno-tehničnim delavcem.

<sup>30</sup> Priporočila oziroma standard G.B.S. za javni sektor sicer priporoča prikaz delitve plačil za kratkoročni in dolgoročni kapital. Podatki o odhodkih oziroma izdatkih ne ločujejo ročnosti, zato je prikazana delitev na stroške zadolževanja v domovini in v tujini. S pomočjo podatkov bilance stanja in prometnih zapisov je mogoče pridobiti in izkazati tudi stroške oziroma izdatke glede na ročnost zadolževanja.

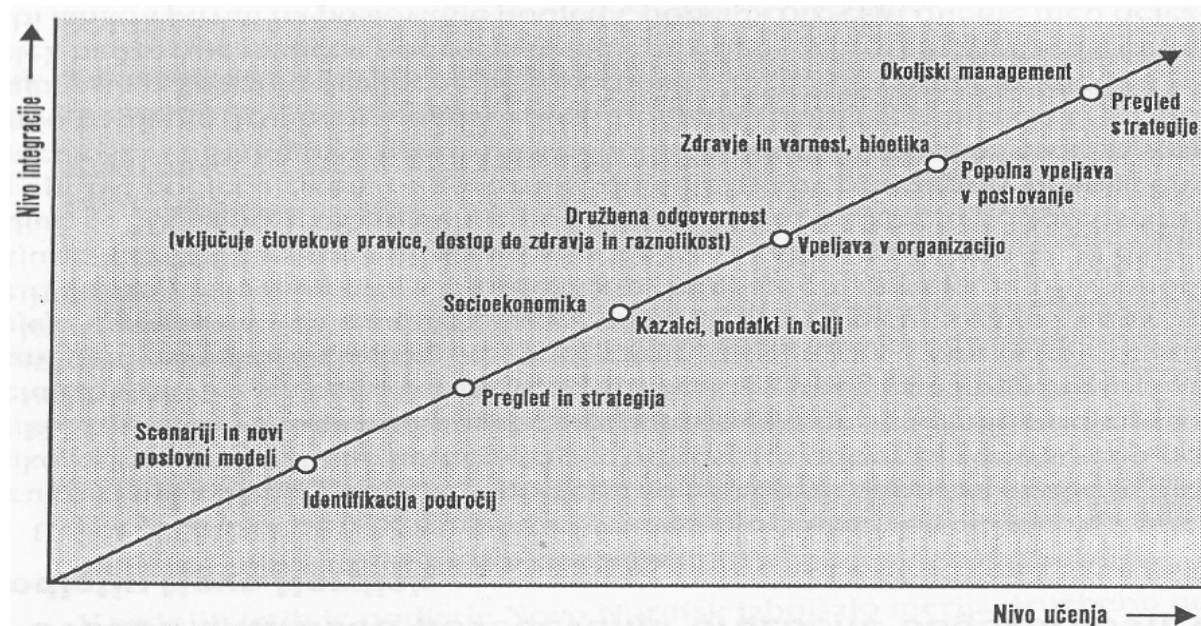
davki še vedno pripoznani kot odhodki, saj tako določajo davčni predpisi za tiste, ki niso davčni zavezanci po posameznih zakonih, ki urejajo področje davkov (najbolj je pri tem treba izpostaviti davek na dodano vrednost (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006)).

### 6.3 Predlogi sprememb za uveljavitev družbeno odgovornih poročil uporabnikov proračunov

Uvedba družbeno odgovornega poročanja je lahko postopna. Pri integraciji družbene odgovornosti v poslovanje je smiselno upoštevati tudi krivuljo učenja. Mygind (2004, str. 463 – 481) poudarja in priporoča, da se tako postopa še posebej pri velikem številu deležnikov in/ali pri usklajevanju zahtevnih interesov različnih deležnikov. V svojem prispevku je prikazal rezultate in ugotovitve proučevanja družbeno odgovornega obnašanja ter njegovo vključevanje v poslovanje farmacevtskega podjetja Novo Nordisk, za katerega so bili značilni velikost, močan vpliv na trg (tudi mednarodni) in veliko število interesnih skupin.

Podobne značilnosti lahko pripišemo proučevanemu neposrednemu proračunskemu uporabniku slovenskega državnega proračuna, tj. Ministrstvu za finance. Ministrstvo sodi med pomembne proračunske uporabnike (po velikosti primerljivo z velikim podjetjem), ki vplivajo na področje javnih financ v Sloveniji, in med organizacije oziroma organe države z velikim številom deležnikov (mednje sodijo vse fizične in pravne osebe v Sloveniji, pa tudi veliko število podjetij in organizacij v tujini), saj najmanj predpisi, ki jih pripravi in objavi Ministrstvo, vplivajo vsaj na ekonomski vidik in položaj teh deležnikov.

Slika 11: Krivulja učenja – integracije družbene odgovornosti



Vir: Mygind, Slika 1, 2004, str. 470

Iz slike 11 je razvidno, da bi morala vsaka organizacija pri uvajanju družbene odgovornosti v svoje poslovanje izvesti določene faze oziroma postopke. V posameznih fazah je predvideno pridobivanje znanj in izkušenj, na osnovi katerih je mogoče razvijati in ponujati boljše storitve in produkte, boljše komuniciranje z deležniki in te s primernimi pristopi vključiti v delovanje podjetja oziroma organizacije v širšem smislu. To pomeni, da mora organizacija poslovati tako, da pri tem sledi in upošteva tudi interese vseh deležnikov.

Mygind želi s sliko 11 poudariti, da si organizacija v prvi fazi postavi vizijo, določi poslanstvo in predvidi strategije, s katerimi bi bilo cilje mogoče doseči. Za izbiro strategije morajo pripravljavci strategije proučiti področje predvidenega delovanja. Temu sledi določitev meril za presojanje, ali in v kolikšni meri so cilji doseženi, odločiti se je treba, kako bodo zbirali podatke in predvsem kateri bodo ti podatki. V vseh navedenih korakih v organizaciji pridobivajo vse bolj podrobna znanja o izbranem področju delovanja. Z vpeljavo organizacije in z izvajanjem poslovanja pridobivajo vse več izkušenj. Stalno preverjanje, ali se dosegajo cilji izbrane strategije, vodi k izboljševanju postopkov, k večanju nivoja in obsega znanja in izkušenj. In prav slednje v posameznih fazah in korakih daje podlago za postopno vključevanje posameznih elementov družbene odgovornosti v poslovanje organizacije.

Apliciranje opisanega na uvajanje družbene odgovornosti v delovanje neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna v Sloveniji bi pomenilo, da bi bilo potrebno spremeniti razmišljanje, spremeniti način pristopa k nalogam in k poslovanju proračunskih uporabnikov. Uvesti bi bilo treba strateško razmišljanje in pripraviti strategije posameznih proračunskih uporabnikov (ne le Vlade Republike Slovenije), ki ne bodo temeljile na rastočem planiranju. Poudariti bi bilo treba ničelno načrtovanje, za katerega je značilno, da so pretekli dogodki le osnova za analizo in pripravo izboljšav ter boljšega načina delovanja organizacije.

Za uspešno uvedbo in kasnejše uresničevanje strategij, menim, da bi bilo treba preurediti tudi sam proračun. Ta je trenutno sicer razdeljen na programe in podprograme, ki pa jih ni mogoče v celoti povezati z aktivnostmi. Prav reorganizacija proračuna v aktivnosti bi olajšala spremljanje realnejšega planiranja in izvrševanja proračuna, saj bi bila v posamezno aktivnost vključena vsa prejeta in dana sredstva, ki tja sodijo tudi iz vsebinskega vidika. Navajam le en primer: sredstva oziroma pravice porabe za plače se pri proračunskih uporabnikih praviloma uvrščajo v enega izmed podprogramov in poslednično v enega od programov. Če bi bil proračun oblikovan in razdeljen skladno z opredeljenimi aktivnostmi, bi se tudi odhodki iz naslova plač pojavljali v vseh aktivnostih, pri katerih sodelujejo zaposleni pri proračunskih uporabnikih, ki so vključeni v te aktivnosti. Iz tega vidika najbrž sploh ne bi potrebovali proračunskih postavk (kot so trenutno v veljavi in uporabi), ampak bi bilo dovolj informativno, če bi stroškovno računovodstvo ustrezno (pre)uredili. Z njegovo pomočjo bi



tako pridobili prave in zagotovo pravočasne informacije o vseh aktivnostih oziroma podprogramih in programih.

Bolj operativno navedeno pomeni, da bi bilo treba spremeniti oziroma dopolniti način evidentiranja in spremljanja udeležbe države v poslovanju neposrednega proračunskega uporabnika. Tako kot se vodijo terjatve in obveznosti iz naslova lastne dejavnosti posameznih proračunskih uporabnikov, ko je treba ugotavljati terjatev oziroma obveznost do države za davek na dodano vrednost, bi bilo smiselno spremljati še terjatve in obveznosti iz rednih, zakonskih nalog uporabnika. Za uresničitev tega bi bila potrebna dopolnitev programske opreme tam, kjer se vključujejo podatki in dokumentacija, povezana z izvrševanjem proračuna in vodenjem poslovnih knjig. (Pre)urediti bi bilo treba tudi kontni načrt, predvsem v tistem delu, ki se nanaša na vrste odhodkov. Zagotoviti bi bilo smiselno ločeno spremljanje podatkov, na primer o odhodkih za porabo energije, ločeno za porabo pisarniškega materiala, vode in tako dalje.

V povezavi z računovodskim vidikom spremljanja izvrševanja proračuna bi bilo smiselno proučiti tudi mednarodne računovodske standarde (tj. IPSAS), ali je mogoče njihova priporočila vključiti v računovodstvo državnega proračuna in računovodstvo neposrednih proračunskih uporabnikov.

Še prej oziroma najprej pa je treba prepričati vodstveni in politični vrh neposrednih proračunskih uporabnikov in vlade, da je pomembno delovati družbeno odgovorno in za dobro, za koristi današnjih in prihodnjih generacij, ne le za čas vladanja trenutno imenovanih in postavljenih ministrov, predstojnikov, predsednikov. To bi lahko storili tako, da bi najprej poskusno, kasneje pa na osnovi ustreznega predpisa, objavljali poročilo o družbeno odgovornem ravnanju proračunskih uporabnikov. Poročilo bi bilo lahko objavljeno na spletnih straneh posameznih proračunskih uporabnikov ali izbranega ministrstva, ki je tudi sicer zadoženo za administriranje javne uprave in koordinacijo z javnostjo in/ali interesnimi skupinami, ki jim ni vseeno, kako deluje javna uprava.

Kar zadeva spremembo ustreznega predpisa, predlagam, da se spremeni ali dopolni navodilo za pripravo poročila o zaključnem računu v tistem delu, ki se nanaša na poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, tako da bi bilo poročilo namenjeno širši javnosti oziroma vsem interesnim skupinam. To pomeni, da je treba vključiti priporočila izbranega standarda za družbeno odgovorno poročanje, ali pa se v navodilih za pripravo poročil sklicevati oziroma opirati na navedeni standard. Menim, da je pri izbiri standarda treba upoštevati, kako posamezni že znani in oblikovani standardi vključujejo javni sektor, kakšna je njihova širina, tj. ali so usmerjeni h globalno enovitemu poročanju in sporazumevanju ter razumevanju vsebin družbene odgovornosti. To se mi zdi pomembno iz vidika primerljivosti z drugimi državami ter s tem povezanega postavljanja ciljev razvoja države kot celote.

Računovodjem in finančnikom pri proračunskih uporabnikih, ki prispevajo največji del podatkov za poročila o poslovanju, bi bilo treba pojasniti namen spremenjenega poročanja ter jih spodbuditi (tudi sami so namreč ena od interesnih skupin), da bodo pomagali širiti vlogo družbene odgovornosti.

Vsem navedenim in poslovoilstvom so lahko že pri uvajanju družbene odgovornosti v veliko pomoč s svojimi nasveti in predlogi tudi revizorji, tako notranji kot zunanji (v primeru proračunskih uporabnikov je to Računsko sodišče). Po opravljenih uvodnih korakih ter pripravljenih in objavljenih prvih poročilih o družbeni odgovornosti bi lahko revizorji s svojimi priporočili pripomogli k izboljšanju delovanja in poročanja proračunskih uporabnikov. Delovanje je mogoče izboljšati z odpravljanjem, zmanjševanjem, izogibanjem ali celo sprejemanjem tveganj, ki bi bila ugotovljena ob revizijah. Poročanje pa se lahko izboljša z dodajanjem, prilagajanjem ali preoblikovanjem kazalnikov in/ali kazalcev tako, da bi bolj poudarjali vsebine, zanimive za interesne skupine. Ne nazadnje bi vse navedeno lahko proračunski uporabniki upoštevali že s pripravo, izdelavo in ažuriranjem matrice tveganj svojega poslovanja, ki bi jo morali v izbranih obdobjih usklajevati s plani, z izbranimi strategijami in z zastavljenimi cilji.

## 7 SKLEP

Proračun države je večinoma socialno naravnan, saj je delež proračunskih sredstev v vseh sredstvih proračuna namenjen transferom posameznikom in gospodinjstvom, skratka malim ljudem. Kritje za ta nakazila je skoraj v celoti zagotovljeno z davčnimi prihodki, kar je v bistvu logično, saj država z davki (neposrednimi in posrednimi) poskrbi, da državljanji in pravne osebe (vsak glede na svoje zmožnosti, premoženje itd.) prispevajo v »skupno vrečo«, iz katere se (pod določenimi zakonskimi pogoji) prerazporedijo k tistim, ki sredstva potrebujejo za obstoj (transferi posameznikom), za razvoj (transferi podjetjem), za proizvodnjo dobrin in storitev, ki so v skupni uporabi, so nujna za ohranitev (zdravstvo) in razvoj družbe (šolstvo) ter boljše pogoje življenja (prometna infrastruktura).

Vsi uporabniki in uporabniki sredstev proračuna kot seveda tudi tisti, ki z davki in prispevki zagotavljajo kritje za porabo sredstev, imajo pravico biti obveščeni, kako se sredstva zbirajo in razdeljujejo. V ta namen so na voljo številna poročila, ki so jih proračunski uporabniki dolžni pripravljati. Ti so po zakonu pooblaščen za zbiranje oziroma razdeljevanje sredstev. Poročila morajo biti pripravljena tako, da so uporabnikom oziroma bralcem razumljiva. Poslovoilstva proračunskih uporabnikov potrebujejo podrobnejša poročila kot prejemniki sredstev. Menim, da slednji niso dovolj kakovostno obveščeni, kaj se dogaja z njihovimi prispevki v proračun. Primerno bi bilo, da bi proračunski uporabniki pripravljati tudi takšna poročila, ki bi vključevala, kakšne koristi, prednosti, slabosti in pomanjkljivosti se zgodijo z

izvajanjem posameznih programov. Poročati bi bilo smiselno, kako okolju prijazno so proračunski uporabniki naravnani pri opravljanju svojih nalog, za katere so v bistvu posredno pooblastilo prejeli prav od državljanov. Prav bi bilo motivirati (ustrezno nagrajevati) proračunske uporabnike in njihove zaposlene, ki so državljanom prijazni (na primer etično poročilo).

Moje priporočilo glede izbora možnosti poročanja je družbeno odgovorno poročilo. Pri branju poslovnih poročil proračunskih uporabnikov sem namreč našla množico podatkov in števil o delu in delovanju posameznega proračunskega uporabnika. Kljub enotno postavljenim pravilom oblikovanja poslovnega poročila nekateri v poročilo zapišejo, da so delali skladno s predpisi, nekateri v podrobnosti naštevajo kaj vse so izvedli v letu, za katerega poročajo, malokateri poročevalci pa navedejo, kako rezultati njihovih uspešno ali neuspešno opravljenih nalog vplivajo na okolje, družbo, zaposlene, podjetja, skratka na njihove interesne skupine.

Res je še to, da je enotna pravila enostavno zapisati oziroma predpisati. Pomembneje je, da jih vsi enako razumejo, tako tisti, ki so jih napisali, kot tisti, ki se jih morajo držati. Za proračunske uporabnike bi moralo biti tovrstno poročanje obvezno, saj je osnovna naloga proračunskih uporabnikov izvajati storitve za javno dobro. Naslednje, kar je potrebno pri oblikovanju pravil upoštevati, so posebnosti posameznih proračunskih uporabnikov. Prav to različnost skušajo standardi in priporočila (še posebej GRI standardi, ki so globalno usmerjeni) zmanjšati ali celo izničiti tako, da priporočajo uporabo v standardu določenih indikatorjev. Glede na delovno področje posameznega proračunskega uporabnika, bi ta izbral tiste, za katere lahko poišče prave kriterije in določi kategorije, ki bodo merjene in na osnovi katerih bo mogoče ocenjevati uspešnost delovanja oziroma poslovanja proračunskega uporabnika.

Kriteriji in navodila bi morali biti torej enotni in dovolj podrobni, da bi bilo mogoče na osnovi tako pripravljenih poročil opraviti primerjave, analize, ocene, načrte, ugotavljati uspešnost, gospodarnost in ne nazadnje smiselnost, ter upravičenost obstoja in razvoja proračunskih uporabnikov, njihovih programov, projektov – vse v dobro in korist državljanov, uporabnikov storitev.

## 8 LITERATURA IN VIRI

1. AccountAbility1000. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.accountability21.net/default.aspx?id=228>.
2. BERTHOIN ANTAL Ariane, DIERKES Meinolf, MACMILLAN Keith, MARZ Lutz: Corporate Social Reporting Revisited, Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung gGmbH, Berlin, 2002, 32 str. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://bibliothek.wzb.eu/pdf/2002/ii02-105.pdf>.
3. CHAMBERS, Andrew: Auditing business process. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. Strani 10-29.
4. Corporate Social Responsibility Initiatives. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.nse-india.com/content/research/Paper84.pdf>.
5. CSR Europe Roadmap. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [http://www.csreurope.org/pages/en/eu\\_institutions\\_interaction.html](http://www.csreurope.org/pages/en/eu_institutions_interaction.html).
6. DEBELJAK Žiga, GREGORIČ Aleksandra: Ekonomski model družbene odgovornosti podjetja. Janez Prašnikar, ur. Raziskovalno razvojna dejavnost ter inovacije, konkurenčnosti in družbena odgovornost podjetij. Ljubljana: Časnik Finance, 2004, str. 483 – 502.
7. DEEGAN Craig: Introduction The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical fundation. Accounting, Auditing and accountability Journal. Bradford, 15 (2002), 3, str. 282 – 311.
8. DOWLING Grahame: Creating Corporate Reputation, Identity, Image and Performance. Oxford University Press, New York, 2001.
9. DREVENŠEK Mojca: Družbena odgovornost: kaj, zakaj, kako? 6. konferenca kakovosti, 2005; 21 strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [www.gzs.si/pripone/9215/oei20336d9215.doc](http://www.gzs.si/pripone/9215/oei20336d9215.doc).
10. DELAVEC Jana: Družbeno odgovorno poročanje bank, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006, 91 strani.
11. EMAS: What is EMAS? Najdeno 30.12.2008 na spletni strani: [http://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm).
12. European Commission: Green Paper on Corporate Social Responsibility. EC, Brussels, 2001, 32 strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001\\_0366en01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0366en01.pdf).
13. European Commission: Corporate Social Responsibility: A business contribution to sustainable development. Office for official Publications of European communities, Luxembourg, 2002, 24 strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.euractiv.com/en/social/europe/csr-reporting-auditing-archived/article-117462>.
14. European Commission: ABC of the main instruments of Corporate Social Responsibility, 2004. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [www.europa.eu.int/comm/employment-social/soc-dial/csr/csr2002\\_en.pdf](http://www.europa.eu.int/comm/employment-social/soc-dial/csr/csr2002_en.pdf).

15. FaHCSIA 2006-2007, 65 strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
[http://www.facsia.gov.au/sustainabilityreport/2007/docs/facsia\\_06\\_sustainreport\\_06-07.pdf](http://www.facsia.gov.au/sustainabilityreport/2007/docs/facsia_06_sustainreport_06-07.pdf).
16. FaHCSIA 2008. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
<http://www.facsia.gov.au/internet/facsinternet.nsf/aboutfacs/whatwedo.htm>.
17. GABROVEC Mei Ondina: CSR, Sustainable Development and Social Reporting, International Conference, The Path to European Integration, 12 – 13 October 2006, str. 1 - 16.
18. Government of South Australia, 2006-2007, 25. strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
[http://www.premcab.sa.gov.au/dpc/publications\\_annual.html](http://www.premcab.sa.gov.au/dpc/publications_annual.html).
19. GRAY Rob, OVEN Dave, ADAMS Carol: Accounting and Accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting. London. Prentice Hall International, 1996. 332 str.
20. GRAY Rob, OVEN Dave, MAUNDERS Keith: Corporate Social Reporting, Accounting and Accountability. Prentice Hall International, 1987.
21. Gruppo Bilancio Sociale. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
[http://www.gruppobilanciosociale.org/allegati/GBSAssets/standard\\_inglese.pdf](http://www.gruppobilanciosociale.org/allegati/GBSAssets/standard_inglese.pdf).
22. Gruppo Bilancio Sociale: Social reporting in the public sector, Documents of the standard, 2008, e-pošta 25.11.2008.
23. Global Reporting Initiative. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
<http://www.globalreporting.org>.
24. HESS David: Regulating Corporate Social Performance: A new look at social accounting, auditing and reporting. Business Ethics Quarterly, 2001, 11 (2), str. 307 – 330.
25. Interna gradiva Ministrstva za finance, 2008.
26. JAKLIČ Marko: Družbeno odgovorno poslovanje in poslovna etika, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1996, 178 str.
27. JAKLIČ Marko: Poslovno okolje podjetja, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1999.
28. JAKLIČ Marko: Najbolj (družbeno) neodgovorni so izgubarji. Finance, 2004, 227 (22.11.), str. 11.
29. JAMNIK, Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 1999. 115 strani.
30. JANČIČ Zlatko: Nova družbena odgovornost podjetij. Industrijska demokracija, 2002, 12, str. 4-8.
31. JANČIČ Zlatko: Družbene odgovornosti podjetij in marketinški koncept. Teorija in praksa, 2004, 36 (5-6), str. 890 – 901.
32. JANEŽIČ Majda: Razvoj družbenega poročanja, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006.
33. Javna agencija za podjetništvo in tuje investicije, Slovenski podjetniški portal, 2008. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani:  
<http://www.podjetniski-portal.si/content.aspx?nodeid=243&rootnodeid=22>.
34. KAMNAR Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji, Zbornik I. izobraževalnega seminarja o javnih finanah, Zveza ekonomistov Slovenije, 1999.

35. KAVČIČ Slavka: Računovodski vidik javnih sredstev, 9. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Portorož, maj 2007.
36. KAVČIČ Slavka, GABROVEC-MEI Ondina: Računovodstvo družbene odgovornosti, Zbornik referatov XXI. Posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, Maribor, september 2006.
37. KNEZ-REIDL Jožica: Družbena odgovornost podjeta in evropski strateški dokumenti, Štajerska Gospodarska Zbornica, 2008. Najdeno 16.11.2008 na spletni strani: [www.stajerskagz.si/?id=165](http://www.stajerskagz.si/?id=165).
38. Kodeks javnih uslužbencev, Uradni list RS, št. 8/2001
39. KOVAČ Stanislav: Public enemy: Družbeno neodgovorni slovenski oligarhi. Finance, 2008, 199 (15.10.). Najdeno 16.10.2008 na spletni strani: [www.finance.si/226534?src=pj161008](http://www.finance.si/226534?src=pj161008).
40. Ministrstvo za finance. Najdeno 30.12.2008 na spletni strani: <http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun.htm>.
41. Ministry of Defence, 2005: Sustainable Development, Annual Report 2005. 85 strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.mod.uk/DefenceInternet/AboutDefence/CorporatePublications/HealthandSafetyPublications/DSC/SustainableDevelopmentAnnualReport2005.htm>.
42. Ministry for the Environment, 2006. 10. strani. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [http://www.landcareresearch.co.nz/publications/researchpubs/LCR\\_SDPOA\\_review\\_2006.pdf](http://www.landcareresearch.co.nz/publications/researchpubs/LCR_SDPOA_review_2006.pdf).
43. Ministry for the Environment, 2007. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.mfe.govt.nz/publications/about/briefing-oct07/briefing-oct07.html>.
44. MYGIND Niels: Poročanje o družbeni odgovornosti. Janez Prašnikar, ur. Raziskovalno razvojna dejavnost ter inovacije, konkurenčnosti in družbena odgovornost podjetij. Ljubljana: Časnik Finance, 2004, str. 463 – 481.
45. 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. 8/2007).
46. O'DWYER Brendan: Social and ethical accounting. Dublin: Accounting Ireland, 2000, 6, str. 13 – 14.
47. PEARCE John: Social Accounting and Audit for Community Organization. Action Media Associates Liverpool, England, UK, 2001.
48. PAGANI-TOUSIGNANT Celina: CSR in the 21st Century, CSR fo NGOs Conference, Ljubljana, 2008. Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: [www.druzbena-odgovornost.si/images/gradiva/CSR\\_21st.ppt](http://www.druzbena-odgovornost.si/images/gradiva/CSR_21st.ppt).
49. Podatki o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega in o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega za zadnje tri mesece: IKS, revija za računovodstvo in finance, št. 4/08, letnik XXXV, februar 2008, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2008, 259 str.
50. Podatki o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega in o povprečni mesečni bruto plači na zaposlenega za zadnje tri mesece: IKS, revija za računovodstvo in finance, št. 5/08, letnik

XXXV, april 2008, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2008a, 166 str.

51. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).
52. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02 – 120/07).
53. Pravilnik o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest Ministrstva za finance, Deviznega inšpektorata Republike Slovenije, Urada Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja, Urada Republike Slovenije za zavarovalni nadzor in Urada Republike Slovenije za nadzor prirejanja iger na srečo (24.02.2000); spremembe in dopolnitve (25.05.2001).
54. Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna (Uradni list RS, št. 112/03 – 141/06).
55. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 66/2001).
56. Pravilnik o računovodstvu (št. 45-14/2008/1, z dne 25.03.2008).
57. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (Uradni list RS, št. 134/03 – 120/07).
58. Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, 115/02 – 120/07).
59. Sklep Vlade RS, št. 401-01/95-9/1-8, z dne 23.11.1995.
60. SLAPNIČAR Sergeja: Poročanje o družbeni odgovornosti. Janez Prašnikar, ur. Raziskovalno razvojna dejavnost ter inovacije, konkurenčnosti in družbena odgovornost podjetij. Ljubljana: Časnik Finance, 2004, str. 519 – 542.
61. Strategija razvoja: Slovenija jutri, Najdeno 20.11.2008 na spletni strani: <http://www.slovenijajutri.gov.si/>.
62. TRUNK – ŠIRCA Nada: Menedžment neprofitnih organizacij. Visoka šola za menedžment, Koper, 2000.
63. TURK Ivan, KAVČIČ Slavka, KOKOTEC-NOVAK Majda: Poslovodno računovodstvo, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, maj 2003.
64. VEZJAK Blanka: Računovodstvo človeških in socialnih dejavnikov, Zbornik referatov Portorož. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 153 – 162.
65. VEZJAK Blanka: Trajnostni razvoj podjetja, Revizor, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 12(2002), 4/5, str. 41 – 69.
66. VIDOVIČ, Zdenka: Revidiranje dosežkov porabljenega denarja. Revizor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 4/95, 1995. Strani 7-25.
67. VIDOVIČ, Zdenka; DRNDELIČ, Katica: Analitska vloga Računskega sodišča kot partnerja pri pospeševanju učinkovitosti dela v državni upravi. Zbornik referatov: 3. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997. Strani 52-71.
68. VOZEL Mojca: Družbeno odgovorno je lahko samo konkurenčno podjetje. Finance, 2004, 227 (22.11.), str. 10-11.

69. VOZEL Mojca: Nova generacija menedžerjev verjame v skupne vrednote. Finance, Ljubljana, 05.12.2005, str. 19.
70. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/06); dopolnitve in spremembe (Uradni list RS, št. 33/09).
71. Zakon o državni upravi, ZDU-1-UPB4 (Uradni list RS, št. 113/2005).
72. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za posamezno leto.
73. Zakon o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06).
74. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999); dopolnitve (Uradni list RS, št. 124/2000, 79/2001).
75. Zakon o organizaciji in delovnem področju ministrstev (Uradni list RS, št. 71/1994); spremembe in dopolnitve (Uradni list RS, št. 47/1997, 60/1999, 119/2000, 30/2001).
76. Zakon o plačilnem prometu (Uradni list RS, št. 30/02 – 102/07).
77. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999).
78. Zakon o Računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
79. Zakon o Vladi Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 4/1993); spremembe in dopolnitve (Uradni list RS, št. 71/1994, 23/1996, 47/1997, 23/1999, 119/2000, 30/2001).
80. ZAVAŠNIK Alenka: Družbena odgovornost in uspešnost podjetij: Sodelovanje deležnikov izboljšuje poslovni uspeh, Štajerska Gospodarska Zbornica, 2008, (URL: [www.stajerskagz.si/?id=168](http://www.stajerskagz.si/?id=168)).
81. ZEMLJIČ, Petra: Načrtovanje in poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Zbornik referatov: III. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. Stran 19-35.