

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO
BILANCE SEKTORJA DRŽAVA V SLOVENIJI V LETU 2003

Ljubljana, september 2005

PRIMOŽ PLESKOVIČ

IZJAVA

Študent Primož Pleskovič izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Tineta Stanovnika in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 13.9.2005

Podpis: _____

KAZALO:

1.	UVOD.....	1
1.1.	NAMEN IN TEZA MAGISTRSKEGA DELA	3
1.2.	METODOLOGIJA	3
1.3.	STRUKTURA DELA.....	4
1.4.	TERMINOLOGIJA.....	4
2.	NOVA METODOLOGIJA GFS 2001	5
2.1.	GLAVNE ZNAČILNOSTI NOVE METODOLOGIJE	5
2.1.1.	BILANCA DRŽAVNIH TRANSAKCIJ	8
2.1.2.	BILANCA DRUGIH TOKOV	8
2.1.3.	BILANCA STANJA.....	9
2.2.	POVEZAVE MED ESR 1995 IN GFS 2001	10
2.3.	RAČUNOVODSKO NAČELO DENARNEGA TOKA IN NAČELO NASTANKA DOGODKA	11
3.	INSTITUCIONALNI SEKTORJI V GOSPODARSTVU	17
3.1.	NEFINANČNE DRUŽBE (S.11)	19
3.2.	FINANČNE DRUŽBE (S.12)	20
3.3.	DRŽAVA (S.13).....	21
3.4.	GOSPODINJSTVA (S.14).....	23
3.5.	NEPRIDOBITNE INSTITUCIJE, KI OPRAVLJAJO STORITVE ZA GOSPODINJSTVA (S.15).....	24
3.6.	TUJINA (S.2).....	24
4.	JAVNE FINANCE V SLOVENIJI	25
4.1.	NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV.....	31
4.2.	POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV.....	31
4.2.1.	JAVNI ZAVODI	32
4.2.2.	JAVNE AGENCIJE	37
4.2.3.	JAVNI SKLADI.....	38
5.	BILANCE SEKTORJA DRŽAVA V SLOVENIJI V LETU 2003 PO GFS 2001	39
5.1.	BILANCA PRIHODKOV IN ODHODKOV	39
5.1.1.	PRIHODKI.....	39
5.1.1.1.	Davki.....	40
5.1.1.2.	Prispevki za socialno varnost.....	45
5.1.1.3.	Transforni prihodki	46
5.1.1.4.	Drugi prihodki.....	46
5.1.2.	ODHODKI	47
5.1.2.1.	Plače in drugi izdatki zaposlenim.....	48
5.1.2.2.	Poraba blaga in storitev	48
5.1.2.3.	Potrošnja stalnega kapitala.....	49
5.1.2.4.	Obresti	52

5.1.2.5.	Subvencije	53
5.1.2.6.	Transforni odhodki	54
5.1.2.7.	Transferi za zagotavljanje socialne varnosti	54
5.1.2.8.	Drugi odhodki.....	55
5.1.3.	FUNKCIONALNA KLASIFIKACIJA ODHODKOV DRŽAVE.....	57
5.2.	BILANCA TOKOV Z NEFINANČNIMI SREDSTVI, FINANČNIMI SREDSTVI IN FINANČNIMI OBVEZNOSTMI.....	61
5.3.	BILANCA STANJA.....	64
6.	PREHOD NA GFS 2001 V SLOVENIJI.....	67
7.	SKLEP.....	68
8.	LITERATURA:.....	72
9.	VIRI:.....	75
PRILOGA	1
	SEZNAM KRATIC:.....	1
	SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV:	2

1. UVOD

Maastrichtski konvergenčni kriteriji za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo (EMU) so razdeljeni na tri monetarne in dva fiskalna kriterija. Monetarni kriteriji zajemajo inflacijo, obrestne mere in stabilnost menjalnega tečaja domače valute. Fiskalna kriterija sta tekoča fiskalna pozicija države in višina javnega dolga. Določata, da tekoči primanjkljaj države ne sme preseči 3 odstotkov in da dolg države ne sme biti večji od 60 odstotkov bruto domačega proizvoda.

Fiskalni konvergenčni kriterij o primanjkljaju je v Sloveniji pogosto napačno razumljen. Enači se ga s proračunskim primanjkljajem. Ob vsakem sprejemu državnega proračuna v Državnem zboru lahko v medijih zasledimo trditev kot je na primer: "Proračunski primanjkljaj v Sloveniji bo v naslednjem letu znašal 1,2 odstotka bruto domačega proizvoda, kar je še vedno znotraj meje dovoljenega primanjkljaja za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo in za prevzem evra." Konvergenčni kriterij ne govori o proračunskem primanjkljaju, temveč o primanjkljaju sektorja država (General Government Deficit). Državni proračun je samo del sektorja država.

Prav tako se maastrichtski konvergenčni kriterij pogosto enači s primanjkljajem štirih bilanc javnega financiranja, ki so prav tako samo del sektorja država. Sektor država namreč poleg državnega proračuna in drugih treh bilanc javnega financiranja vključuje tudi vse ostale enote, ki so netržni proizvajalci oziroma vse tiste enote, ki proizvajajo javne dobrine ali opravljajo javne storitve, za katere ne zaračunavajo polne, ekonomsko pomembne cene.

Natančna sektorska razdelitev nacionalnega gospodarstva je opisana v Evropskem sistemu računov 1995 (ESR 1995), ki povzema metodologijo iz Sistema nacionalnih računov 1993 (SNR 1995). Glavno vodilo obeh sistemov je izdelava celotnih sektorskih, podsektorskih in medsektorskih računov za celotno gospodarstvo posamezne države. Sistema sta primerna za enotno analizo vseh sektorjev v nacionalnem gospodarstvu. Izjema je sektor država, ki zaradi svojih posebnosti zahteva podrobnejšo obravnavo. Sektor država je namreč sektor s svojimi lastnimi značilnostmi, ki jih sistem celotnega gospodarstva ne more zajeti. V tem primeru je potreben sistem, ki je namenjen posebnostim javnih financ.

Primer sistema za prikazovanje delovanja javnega sektorja in njegovih posebnosti je sistem Mednarodnega denarnega sklada iz leta 1986 (GFS 1986). Sistem nakaže pot do izdelave celotnih računov sektorja država, ima pa tudi svoje pomanjkljivosti. Prilagojen je posebnim potrebam javnih financ in podrobno

izkazuje tisti del, ki je pomemben za delovanje države. V računovodstvu uporablja načelo denarnega toka, ki je najbolj razumljivo in nazorno pri prikazovanju delovanja javnega sektorja in države. Morda je njegova največja pomanjkljivost prav v tem, da je prilagojen izključno potrebam javnih financ, s tem pa ne omogoča celotnega vpogleda v delovanje države. GFS 1986 se osredotoči le na najpomembnejši del javnih financ, ob strani pa pušča del, ki je v sodobnih javnih finančah prav tako pomemben. V celoti omogoča izračun presežka oziroma primanjkljaja in višino dolga. Delno omogoča izračun višine finančnega premoženja države, na drugi strani pa popolnoma zanemarja nefinančna, stvarna sredstva.

Prvi sistem, ki se je osredotočil na posebnosti javnega sektorja in hkrati omogoča podrobno in popolno analizo delovanja sektorja država, je sistem Mednarodnega denarnega sklada iz leta 2001 (GFS 2001). Sistem uporablja pojme in definicije iz SNR 1993 in ESR 1995, ki so namenjeni izdelavi popolnih sektorskih in podsektorskih računov, hkrati pa omogoča analizo vseh posebnosti javnega sektorja.

GFS 2001 odpravlja pomanjkljivosti GFS 1986 v delu finančnega in nefinančnega premoženja države in vključuje popolne bilance stanja za sektor država. Te so bile v preteklih letih zapostavljene. Razlog neupravičenega zapostavljanja je v eni izmed osnovnih funkcij javnih financ, to je zagotavljanje javnih dobrin, ne pa akumulacija premoženja.

Naslednja novost novega sistema je vpeljava računovodskega načela nastanka dogodka, ki zamenja načelo denarnega toka, vodilno načelo v GFS 1986. Bilance po načelu denarnega toka so skoraj popolne z vidika razumljivosti in prikazovanja posebnosti javnih financ. Njihova glavna pomanjkljivost je v tem, da ne zagotavljajo vseh potrebnih informacij za popoln prikaz delovanja javnih financ.

Naslednja pomanjkljivost, ki jo odpravlja GFS 2001, je popolna opredelitev vseh enot sektorja država. V tem delu v celoti povzema definicije institucionalnih sektorjev v posamezni državi iz ESR 1995 in SNR 1993. Glavna pomanjkljivost institucionalne klasifikacije enot v GFS 2001 je predvsem v tem, da opredeljuje le sektor država, zanemarja pa ostale sektorje. Za popolno razumevanje posameznega institucionalnega sektorja je namreč potrebno poznavanje celotnega institucionalnega okvirja v posamezni državi.

1.1. NAMEN IN TEZA MAGISTRSKEGA DELA

V magistrskem delu sem predvsem želel pokazati, kaj vse zajema sektor država in na katere enote v gospodarstvu ciljata fiskalna maastrichtska konvergenčna kriterija. Natančno sem definiriral javni sektor, ki je najširši pojem, povezan z javnimi financami, bilance javnega financiranja, ki so del sistema javnih financ v Sloveniji in sektor država, ki je pomemben za izračun primanjkljaja in dolga države za doseganje konvergenčnih kriterijev.

Glavni namen dela je izdelava celotnih bilanc sektorja država po metodologiji GFS 2001 za Slovenijo v letu 2003. Teza, ki sem jo poskušal dokazati je: "Iz razpoložljivih podatkov v Sloveniji je možno izdelati popolne bilance sektorja država po metodologiji Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001."

1.2. METODOLOGIJA

Sistem javnih financ v Sloveniji je zasnovan na metodologiji GFS 1986, ki temelji na načelu denarnega toka. Glavno načelo v GFS 2001 je načelo nastanka dogodka, ki omogoča izdelavo popolnih bilanc oziroma računov za vse podsektorje sektorja država. Sektor država je v Sloveniji v celoti definiran, kar pomeni, da je seznam enot sektorja država izdelan, tako da s tega vidika ni težav. Pomanjkljivosti v razpoložljivih podatkih v Sloveniji se nanašajo predvsem na bilanco stanja v delu nefinančnih in finančnih sredstev, ter na izkazovanje tokov po načelu nastanka dogodka.

Transakcije, ki so v Sloveniji beležene po načelu denarnega toka, je možno preračunati na transakcije po načelu nastanka dogodka. Potrebno je samo zelo dobro poznavanje sistema javnih financ. Za preračun prejemkov in izdatkov na prihodke in odhodke je potrebno razumeti, kdaj nastane določen dogodek, ki ima za posledico nastanek denarnega toka.

Države Evropske unije so dolžne poročati o primanjkljaju in dolgu po načelu nastanka dogodka, čeprav računovodstvo v večini držav temelji na načelu denarnega toka. Za preračune iz bilanc po denarnem toku na bilance po nastanku dogodka države uporabljajo predvsem metodo časovnega zamika.

Metodologija, ki sem jo uporabljal v delu, je metodologija Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001, ki je na določenih področjih nepopolna in nedosledna. Zaradi nepopolnosti sem v določenih primerih uporabljal definicije in metodologijo iz SNR 1993 in ESR 1995.

1.3. STRUKTURA DELA

Magistrsko delo sem razdelil na pet poglavij. V prvem poglavju sem opredelil glavne značilnosti metodologije Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001, posvetil pa sem se tudi povezavi med GFS 2001 in ESR 1995. Največjo pozornost sem namenil računovodskima načeloma denarnega toka in nastanka dogodka.

Drugo poglavje je namenjeno institucionalni delitvi gospodarstva, ki v celoti temelji na definicijah iz ESR 1995 in SNR 1993. S pomočjo Standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev sem natančno določil vse sektorje in podsektorje nacionalnega gospodarstva in podrobneje opisal sektor država.

V tretjem poglavju sem predstavil sistem javnih financ v Sloveniji in delno nakazal razdelitev enot javnega sektorja med različne institucionalne sektorje. Ta del je pomemben predvsem z vidika lažjega razumevanja nove metodologije, predstavil pa sem tudi glavne vire podatkov.

Četrto poglavje sem namenil bilancam sektorja država po GFS 2001, predstavil pa sem tudi podrobnosti posamezne bilance.

Zadnje, peto poglavje, opisuje spremembe sistema javnih financ v Sloveniji od osamosvojitve do danes.

1.4. TERMINOLOGIJA

Uporaba enotne terminologije mi je povzročila veliko težav. V Sloveniji se v povezavi z javnimi financami pogosto zamenjujejo pojmi kot so: javni sektor, državni proračun in bilance javnega financiranja. Enako velja za prejemke, pritoke in prihodke ter odtok, odlive in odhodke. Tudi pri izdelavi skupinskih bilanc obstajata dva izraza: konsolidacija in uskupinjanje. Naslednja razlika pri izrazih in pojmi se pojavlja pri imenovanju dveh računovodskih načel, načelu denarnega toka in načelu nastanka dogodka.

Pri izrazoslovju javnega sektorja v Sloveniji obstaja kar nekaj nedoslednosti. Prva nedoslednost je imenovanje prihodkov in odhodkov iz enotnega kontnega načrta, ki so dejansko prejemki in izdatki, saj se v bilancah drugih uporabnikov uporablja načelo denarnega toka. GFS 2001 je spremenil nekatere izraze za poimenovanje posameznih transakcij. Uporablja izraz "expense", ki predstavlja odhodke, za razliko od izraza "expenditures", ki je del sistema GFS 1986 in predstavlja izdatke. V delu, kjer sem predstavljal bilance po načelu denarnega toka, sem dosledno

uporabljal izraza prejemki in izdatki. V delu, kjer so predstavljene bilance po načelu nastanka dogodka, pa sem uporabljal izraza prihodki in odhodki.

Drugi izraz, ki sem ga enotno uporabljal skozi vse delo, je izraz konsolidacija in konsolidirane bilance, ne glede na to, da Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001) uporabljajo izraz uskupinjevanje in uskupinjene bilance. V tem delu sem enotno uporabljal izraze iz zakonskih predpisov, ki se nanašajo na javni sektor.

V knjigi Javne finance (Stanovnik 2004), je uporabljen izraz načelo nastanka dogodka, pogosto pa se v Sloveniji uporabljata tudi izraza obračunsko načelo in načelo fakturirane realizacije. V svojem delu sem enotno uporabljal izraz načelo nastanka dogodka, na drugi strani pa načelo denarnega toka.

Pojme in definicije sem uporabljal enotno, v določenih primerih pa sem moral uporabljati izraze, ki jih nisem mogel nedvoumno opredeliti. V teh primerih sem obrazložil razlike, tako da je delo napisano enotno.

2. NOVA METODOLOGIJA GFS 2001

2.1. GLAVNE ZNAČILNOSTI NOVE METODOLOGIJE

Nova metodologija Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001 predstavlja velik odmik od prejšnje metodologije GFS 1986. Prva značilnost je popolna usklajenost s Sistemom nacionalnih računov iz leta 1993 (SNR 1993) in Evropskim sistemom računov iz leta 1995 (ESR 1995), ki poznata tri vrste računov:

1. tekoči računi,
2. računi akumulacije,
3. bilance stanja.

Tekoči računi prikazujejo ustvarjanje, razdelitev in prerazdelitev dohodka ter porabo v obliki končne potrošnje. Na koncu omogočajo izračun varčevanja, ki je bistven dejavnik akumulacije. Računi akumulacije analizirajo različne elemente sprememb sredstev in obveznosti posameznih enot in omogočajo prikazovanje sprememb neto vrednosti. Bilance stanja pa prikazujejo celotna sredstva in obveznosti enot na začetku in koncu obračunskega obdobja (ESR 1995, str. 187).

Druga značilnost nove metodologije je načelo nastanka dogodka, po katerem se, za razliko od načela denarnega toka, ki je osnovno računovodsko načelo v GFS 1986, izkazujejo vsi tokovi.

Tretja novost je v zajetju, kjer metodologija prav tako prevzema institucionalno zajetje enot sektorja država iz SNR 1993 in ESR 1995. Zajetje enot sektorja država je širše in poleg proračunov in skladov socialne varnosti zajema tudi druge enote. Podrobneje je klasifikacija enot opisana v poglavju o institucionalnih sektorjih.

Četrta, morda največja novost nove metodologije, je vpeljava celotnih bilanc stanja tudi za javni sektor oziroma sektor država.

Z vidika javnih financ je premoženjska bilanca manj pomembna, saj namen javnega sektorja ni akumulacija premoženja, temveč zagotavljanje oskrbe prebivalstva z javnimi storitvami in javnimi dobrinami ter prerazdeljevanje dohodka (Stanovnik 2004, str. 248). S tega vidika so za državo pomembne le finančne obveznosti in delno finančna sredstva, nefinančna sredstva pa so potisnjena v ozadje. Z GFS 2001 se je to spremenilo. V račune države vpelje tudi nefinančna, stvarna sredstva in neto vrednost premoženja države. To pa je pojem, bolj povezan s sektorjem nefinančnih in finančnih družb.

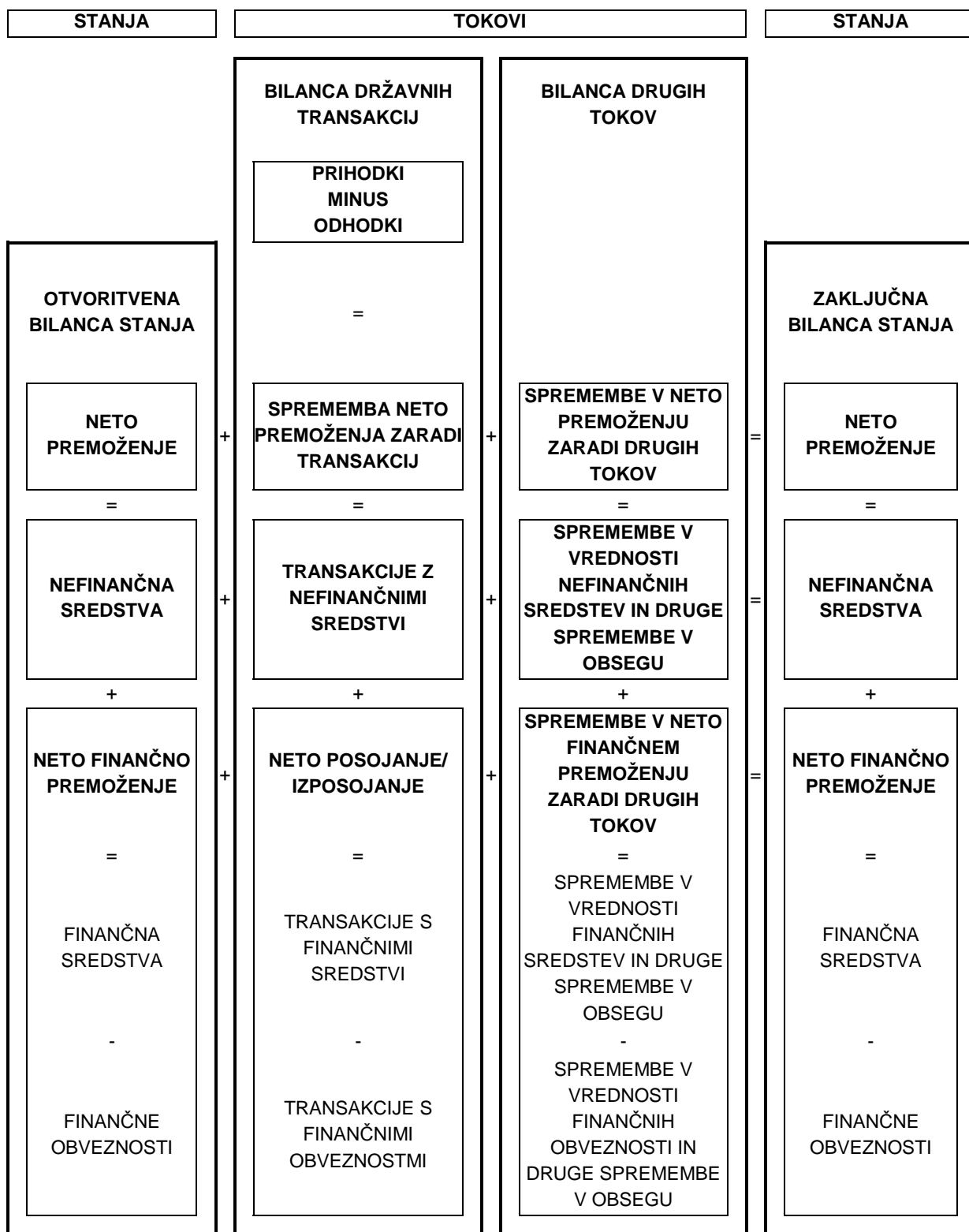
Osnovno značilnost novega sistema tako lahko strnemo v naslednje:

otvoritvena bilanca stanja + transakcije + drugi tokovi = zaključna bilanca stanja.

Na Sliki 1 je predstavljena osnovna struktura GFS 2001. Otvoritvena bilanca stanja je povezana z zaključno bilanco stanja preko tokov. Vse spremembe v stanju sredstev in obveznosti so rezultat tokov. Tokovi se beležijo v bilanci državnih transakcij in v bilanci drugih tokov.

Poleg bilanc po načelu nastanka dogodka GFS 2001 ohranja tudi bilanco tokov po denarnem toku. V tem delu je sistem nekoliko pomanjkljiv, saj bilance po denarnem toku, ki so zelo pomembne zaradi zagotavljanja informacij o likvidnosti, pušča ob strani in jim ne posveča veliko pozornosti.

Slika 1: Osnovna struktura sistema GFS 2001



Vir GFS 2001, str. 37

2.1.1. BILANCA DRŽAVNIH TRANSAKCIJ

"Je povzetek vseh transakcij enot sektorja država v danem obračunskem obdobju," (GFS 2001, str. 36) .

Bilanca se, za razliko od prejšnjega sistema, ki pozna tri podbilance, deli na štiri:

- bilanca prihodkov in odhodkov,
- bilanca transakcij z nefinančnimi, stvarnimi sredstvi,
- bilanca transakcij s finančnimi sredstvi,
- bilanca transakcij s finančnimi obveznostmi.

V novem sistemu nakupi in prodaje stvarnega premoženja niso del bilance prihodkov in odhodkov države, temveč samostojna podbilanca. Nakup ali prodaja stvarnega premoženja ni odhodek ali prihodek, saj ne vpliva na zmanjšanje ali povečanje neto premoženja. Gre le za spremembo premoženja iz ene, finančne oziroma denarne oblike, v drugo, stvarno obliko in obratno. V bilanco prihodkov in odhodkov vstopa le potrošnja stalnega kapitala oziroma amortizacija, ki vpliva na zmanjšanje neto premoženja. Ločitev bilance transakcij z nefinančnim premoženjem je prav tako posledica uskladitve sistema računov države v GFS 2001 s SNR 1993 in ESR 1995.

2.1.2. BILANCA DRUGIH TOKOV

Izkazuje spremembe v vrednosti nefinančnih sredstev, finančnih sredstev in obveznosti, ter kot posledico le-teh, spremembe v neto premoženju. Izkazuje vse spremembe v neto premoženju, ki niso posledica transakcij. Deli se na bilanco sprememb v vrednosti in na bilanco drugih sprememb.

Bilanca sprememb v vrednosti izkazuje dobičke in izgube iz lastnine, ki so rezultat spremembe v vrednosti premoženja ali obveznosti zaradi sprememb v ceni. Spremembe nastanejo zgolj zaradi posedovanja sredstev ali obveznosti v določenem obdobju, ne da bi jih na kakršenkoli način preoblikovali.

Bilanca drugih sprememb v vrednosti izkazuje spremembe premoženja zaradi uničenja, izgube, izrabe premoženja ali pa zaradi odkritja novih sredstev (na primer odkritje novih nahajališč mineralov).

2.1.3. BILANCA STANJA

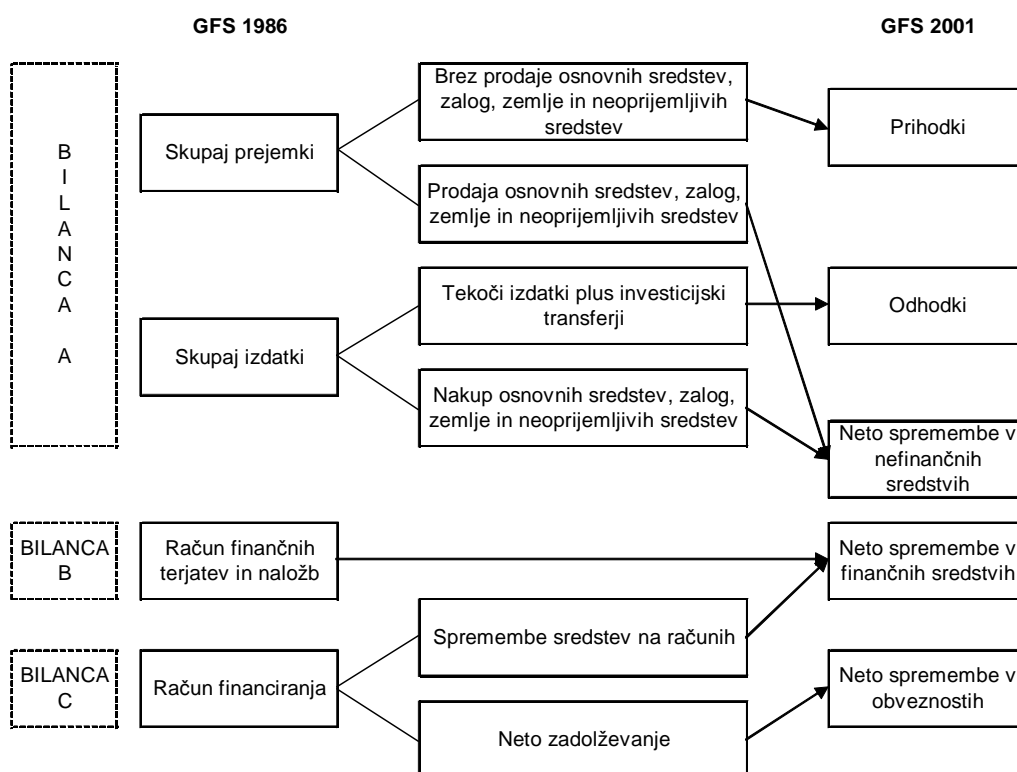
Izkazuje stanje vseh sredstev in obveznosti na začetku in koncu obračunskega obdobja. Vključuje tudi neto premoženje, ki je razlika med vsemi sredstvi in obveznostmi (GFS 2001, str. 44).

Ocenjevanje stvarnega premoženja države ni enostavno. Vzemimo primer kulturne dediščine: "kdo lahko oceni vrednost Plečnikovega Tromostovja v Ljubljani ali Louvra v Franciji?" To premoženje je računovodsko gledano že amortizirano. Z vidika države je v teh primerih pomembnejši seznam premoženja in ne vrednost le-tega.

Zaradi zgoraj navedenega je drugi najboljši pokazatelj premoženja države neto finančno premoženje. Izračunamo ga tako, da od celotnega finančnega premoženja odštejemo vse finančne obveznosti.

Glavne razlike med sistemoma GFS 1986 in GFS 2001 lahko prikažemo z naslednjo preglednico.

Slika 2: Osnovne razlike med GFS 1986 in GFS 2001



Vir: Wickens 2002, str. 3

2.2. POVEZAVE MED ESR 1995 IN GFS 2001

Sistem nacionalnih računov ESR 1995 je enoten, konsistenten sistem makroekonomskih računov, ki temelji na mednarodno uveljavljenih definicijah, klasifikacijah in računovodskih pravilih.

Maastrichtski konvergenčni kriteriji so kriteriji, ki merijo pripravljenost države za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo oziroma za prevzem evra. Kriterije lahko razdelimo na monetarne in fiskalne. Monetarni kriteriji so: inflacija, obrestna mera in stabilnost deviznega tečaja. Fiskalna kriterija sta dva: proračunska pozicija države in višina javnega dolga (Lavrač 2004, str. 2).

Maastrichtski konvergenčni kriteriji dvoumno definirajo fiskalna kriterija za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo. Natančnejša definicija primanjkljaja in dolga države je podana v Paktu o stabilnosti in rasti in pravi: "Deficit države pomeni neto posojanje/izposojanje sektorja država, ki je definiran v ESR 1995." Proračunska pozicija države ne pomeni le presežka/primanjkljaja državnega proračuna, temveč natančneje pomeni neto posojanje/izposojanje celotnega sektorja država.

GFS 2001 in ESR 1995 uporabljata enake definicije, klasifikacije sektorjev in enaka računovodska pravila. Glavna razlika, ki ji niti ne moremo reči razlika, je namen posameznega sistema. ESR 1995 je namenjen izdelavi celotnih sektorskih, podsektorskih in medsektorskih računov za celotno gospodarstvo določene države, GFS 2001 pa je namenjen izključno sektorju država. ESR 1995 ni uporaben za analiziranje in izkaze računov sektorja država, saj je v tem delu pregrob, ker ne izkazuje vseh posebnosti in značilnosti tega sektorja.

GFS 2001 je namenjen izključno računom sektorja država in je zato primernejši. V njem so vključene vse posebnosti in značilnosti sektorja, tako da omogoča popolno analizo javnih financ posamezne države.

GFS 2001 in ESR 1995 sta v osnovi enaka sistema, razlikujeta se samo v določenih podrobnostih pri izkazovanju tokov znotraj sektorja država. Glavne razlike med njima lahko strnemo v tri točke (Bjorgvinson 2004, str. 8):

- V sistemu GFS 2001 so skladi socialne varnosti uvrščeni v tisti podsektor, ki upravlja z njimi. V večini držav je to podsektor centralna država. Skladi socialne varnosti so razvrščeni med centralno, regionalno in lokalno raven ter so konsolidirani znotraj teh podsektorjev. V ESR 1995 so vsi skladi

socialne varnosti del lastnega podsektorja, ne glede na to, kdo upravlja z njimi.

- Druga razlika je v obravnavi shem socialne varnosti brez skladov, ki jih upravljajo delodajalci. Neplačani prispevki in odhodki so v GFS 2001 del finančnih transakcij, v odhodke pa so vključeni vsi pripisani prispevki ter pripisane obresti za nastale obveznosti. ESR 1995 prikazuje te transakcije v tekočem računu kot prispevke in odhodke.
- Tretja razlika je v konsolidaciji transakcij med enotami znotraj posameznega podsektorja sektorja država. GFS 2001 dosledno zahteva tako konsolidacijo vseh transakcij, kot tudi vseh terjatev in obveznosti med enotami sektorja ali podsektorja. ESR 1995 tokov in stanj med enotami posameznega sektorja ali podsektorja praviloma ne konsolidira.

2.3. RAČUNOVODSKO NAČELO DENARNEGA TOKA IN NAČELO NASTANKA DOGODKA

Od nekdanj je računovodstvo v javnem sektorju temeljilo na načelu denarnega toka, po katerem se vse transakcije beležijo ob nastanku denarnega toka. Načelo nastanka dogodka v računovodstvu je še vedno bolj izjema kot pravilo. Do prvih sprememb je prišlo v osemdesetih letih prejšnjega stoletja. Zakaj je računovodstvo v državnem sektorju drugačno od računovodstva v podjetniškem sektorju? To je le eno izmed številnih vprašanj tega obdobja, na katerega je bilo potrebno odgovoriti. V iskanju odgovora na to in podobna vprašanja, ter zaradi vedno večjih pritiskov na učinkovitejše delovanje javnih financ, so se v posameznih državah začele pojavljati spremembe.

Nekatere države so začele uveljavljati popolno ali delno načelo nastanka dogodka v računovodstvu in v vseh fazah proračunskega postopka. Proračunski postopek zajema načrtovanje, sprejem, izvrševanje in na koncu tudi zaključno poročilo o realizaciji.

Eden od razlogov, zakaj je načelo nastanka dogodka vedno bolj pomembno, je predpostavka o superiornosti privatnega sektorja nad javnim. Zato naj privatni sektor postane model za javne finance, namesto da država prilagaja računovodski sistem glede na svoje potrebe (Jones 1996, str. 34).

Prva država, ki je uvedla načelo nastanka dogodka v svoje prikaze, je bila Čile v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja. Nova Zelandija ga je uvedla v začetku

devetdesetih let, ZDA pa v letu 1997. Po letu 2000 sta prešli na prikazovanje bilanc po nastanku dogodka še Kanada in Velika Britanija (Wynne 2004, str. 4).

Tabela 1: Računovodstvo in proračunski postopek v državah OECD v letu 2001

	RAČUNOVODSTVO				PRORAČUNSKI POSTOPEK			
	Denarni tok		Nastanek dogodka		Denarni tok		Nastanek dogodka	
		razen določenih transakcij	razen določenih transakcij			razen določenih transakcij	razen določenih transakcij	
	1	2	3	4	5	6	7	8
Avstralija				X				X
Avstrija	X				X			
Belgija	X				X			
Kanada				X		X		
Češka	X				X			
Danska		X				X		
Finska				X			X	
Francija		X			X			
Nemčija	X				X			
Grčija	X					X		
Madžarska	X				X			
Islandija			X				X	
Irska	X				X			
Italija	X				X			
Japonska	X				X			
Koreja		X				X		
Mehika		X				X		
Nizozemska	X				X			
Nova Zelandija				X				X
Norveška	X				X			
Poljska		X			X			
Portugalska		X				X		
Slovaška	X				X			
Španija		X			X			
Švedska				X		X		
Švica	X				X			
Turčija	X				X			
Velika Britanija				X				X
ZDA				X		X		

Vir: Issues in Accrual Budgeting 2004, str. 14 in 15

Kot je razvidno iz Tabele 1, večina držav vodi računovodstvo po načelu denarnega toka. Znotraj Evropske unije so izjema le Finska, Švedska in Velika Britanija.

Države, ki poročajo Mednarodnemu denarnemu skladu (po GFS 2001) in Evropski uniji (Poročilo o presežnem primanjkljaju in dolgu po SNR 1995), uporabljajo predvsem prilagoditve denarnega toka. Kot primer lahko navedem Nemčijo, kjer

denarne tokove en mesec po koncu fiskalnega leta vključijo v predhodno leto. Poleg tega časovno prilagodijo tudi druge transakcije, kot so davki, prispevki za socialno varnost, obresti in nakup nefinančnih sredstev (GFSY 2003, str. 509).

Osnovne značilnosti načela denarnega toka in načela nastanka dogodka je najlažje razumeti, če pogledamo razlike med njima.

Načelo denarnega toka oziroma računovodstvo po denarnem toku, beleži transakcije in dogodke v trenutku nastanka denarnega toka. V denarni tok štejemo denar in ekvivalente denarja. Finančna poročila, ki so pripravljena na osnovi denarnega toka, nam posredujejo informacije glede virov denarja, namene, za katere je bil porabljen in z njim povezan presežek/primanjkljaj.

Tabela 2: Glavne prednosti in slabosti računovodstva po denarnem toku

PREDNOSTI	SLABOSTI
Preprost za razumevanje.	Omejen domet. Ne posreduje informacij o transakcijah, ki povzročajo denarne tokove zunaj obračunskega obdobja.
Enostavno ga je vpeljati.	Ne posreduje informacij o sredstvih in obveznostih.
Omogoča enostavno kontrolo porabe denarja.	Temelji samo na denarnem toku in ne daje informacij o drugih tokovih.
Nižji stroški zaradi nižjega potrebnega računovodskega znanja.	Omejuje se na uporabo in nadzor nad porabo denarja in ne omogoča nadzora nad sredstvi in obveznostmi.

Vir: Diamond 2004, str. 4

V državah kjer vodijo računovodstvo po načelu denarnega toka, ki je enostavno in razumljivo, se pogosto pojavljajo težave. Vzrok težav ne tiči v sistemu samem, pač pa v pogostih zlorabah sistema.

Pogosto je načelo nastanka dogodka tarča kritik prav zato, ker v določenih primerih zahteva presojanje določenih transakcij in s tem ne omogoča enotnega prikazovanja javnih financ. Vendar tudi računovodstvo po denarnem toku v določenih primerih zahteva presojanje. Primera, ki zahtevata določeno presojo, sta delitev transakcij na proračunske in izvenproračunske in obdobje, znotraj katerega se določene transakcije zabeležijo (Diamond 2004, str.4).

Države imajo več razlogov za uporabo takoimenovanega "kreativnega" računovodstva, v katerem so prikazane razmere drugačne od dejanskih. Vlade držav poskušajo prepričati javnost, da (Hillier 1996, str. 12):

- je proračunski primanjkljaj manjši od dejanskega,
- niso prekoračili višine porabe sredstev, zapisane v proračunskem zakonu,
- je rast izdatkov nižja od dejanske,
- so obveznosti manjše od dejanskih,
- so razmere tekočega leta ugodnejše od predhodnih razmer,
- so nekatere investicije iz preteklosti še vedno nekaj vredne, čeprav so dejansko brez vrednosti,
- so razmere v primerjavi z drugimi državami ugodne.

Vlade držav pa ne želijo vedno prikazati dobrega stanja. Novoizvoljena vlada se lahko vsaj na začetku izgovarja na slabo zapuščino predhodne vlade. Takšno početje pa ni omejeno le na državo, temveč ga uporabljajo tudi podjetja, ko želijo zmanjšati obveznost plačila davka od dobička ali izgubo v slabih letih.

Računovodsko načelo denarnega toka omogoča vrsto možnosti za prikazovanje drugačnega stanja od dejanskega. Najpogostejše oblike "kreativnega" računovodstva so podcenjevanje obveznosti, precenjevanje sredstev in nekonsolidirana finančna poročila. Vendar vlade po svetu ugotavljajo, da je takšno početje kratkovidno in na dolgi rok nepriljubljeno (Hillier 1996, str 13).

Ena največjih pomanjkljivosti računovodstva po denarnem toku je, da ne zagotavlja vseh informacij o premoženju in obveznostih. Izdatke je enostavno mogoče ustaviti tako, da država ne plača zapadlih računov. Na strani obveznosti se lahko zgodi, da velik del dolga ni zabeležen. Sistem denarnega toka deluje dobro, ko ni veliko dolgoročnih obveznosti. V zadnjih desetletjih se države srečujejo z vedno večjimi dolgoročnimi obveznostmi, kot so obveznosti za socialno zaščito, brezposelnost in pokojnine. Te obveznosti niso zabeležene in ne bremenijo tekočih izdatkov, na drugi strani pa povečujejo izdatke v prihodnosti.

V popolnem sistemu nastanka dogodka je potrebno zabeležiti vse obveznosti. Vendar v primeru pokojninskih sistemov ne gre za pogodbeno obveznost države, ker ni direktne povezave med vplačili prispevkov in dejanskimi izplačili sredstev. Ob krizi sistema socialne varnosti se države namreč pogosto odločijo za spremembe pogojev za pridobitev pravic in/ali za spremembe višine posameznih nadomestil za socialno varnost. Na drugi strani pa je zelo pomembno, da se država zaveda vseh obveznosti, ki nastanejo v sistemu socialne varnosti. Za državo je tako priporočljivo, da dodatno poroča o sedanjih vrednostih vseh dolgoročnih obveznostih, ki so nastale ob trenutni zakonodaji (GFS 2001, str. 41).

Dober primer dolgoročnih obveznosti so obveznosti pokojninskega in invalidskega zavarovanja v Sloveniji. Obveznosti oziroma bodoči izdatki za pokojnine, v sedanjem sistemu narastejo iz 13,3 odstotka bruto domačega proizvoda v letu 2005 na 14,9 odstotka v letu 2030 in celo na 18,2 odstotka v letu 2050. Na drugi strani pa predstavljajo prejemki iz naslova pokojninskega in invalidskega zavarovanja v letu 2005 9,6 odstotka bruto domačega proizvoda, v letu 2050 pa 10,2 odstotka. Razlika med bodočimi prejemki in izdatki v letu 2050 je tako kar 8 odstotkov bruto domačega proizvoda (Konvergenčni program 2005, str. 43).

V sistemu denarnega toka niso plačani vsi nakupi blaga in storitev znotraj določenega proračunskega obdobja, prav tako kot niso vplačani vsi prihodki. Na koncu obdobja obstajajo določene obveznosti in terjatve, ki morajo biti zabeležene v bilanci stanja, sistem denarnega toka pa ne pozna popolne bilance stanja.

Tabela 3: Glavne prednosti in slabosti računovodstva po nastanku dogodka

PREDNOSTI	SLABOSTI
Omogoča uporabnikom, da ocenijo sposobnost države za financiranje svojega delovanja.	Zahtevna in dolgotrajna identifikacija in cenitev obstoječih sredstev.
Pokaže finančno stanje in spremembe stanja	Manjši nadzor parlamenta zaradi zapletenosti sistema.
Omogoča državi, da pokaže uspešno uporabo resursov.	Višji stroški izobraževanja računovodij in uporabnikov informacij.
Uporaben v ocenjevanju državne učinkovitosti.	Namenjen je prikazu dobička, kar je brez pomena v javnem sektorju. "Dobiček" lahko nastane v primeru, da država ne zagotovi določene javne storitve.

Vir: Wynne 2004, str. 8-11

Kot pove že samo ime, načelo nastanka dogodka beleži transakcije ob nastanku dogodka, ponavadi pred nastankom denarnega toka. Obračunski odhodek ponavadi nastane ob prejemu določenega blaga ali po opravljeni storitvi, čeprav ga plačamo šele čez določen čas. Po načelu nastanka dogodka se tako beležijo prihodki in odhodki, po načelu denarnega toka pa prejemi in izdatki. V Sloveniji se za prikaze bilanc javnega financiranja uporablja načelo denarnega toka.

Prehod iz računovodstva po denarnem toku na računovodstvo nastanka dogodka je dolgotrajen in zapleten proces. Zato je v svetu malo držav, ki so izvršile ta prehod. Priporočilo Mednarodnega denarnega sklada je postopen prehod iz sistema denarnega toka na popolno računovodstvo po načelu nastanka dogodka.

Prehod iz sistema denarnega toka na nastanek dogodka lahko opišemo z naslednjimi petimi koraki (Diamond 2004, str. 18-21):

- V prvem koraku je potrebno zagotoviti, da sistem denarnega toka deluje dobro. Sistem je potrebno vzpostaviti na način, ki onemogoča zlorabe. Nekatere prednosti računovodstva po nastanku dogodka je mogoče vpeljati s preprostimi spremembami v sistemu denarnega toka. Informacije o neplačanih računih in nevplačanih prihodkih lahko ob koncu obračunskega obdobja vključimo v zaključno poročilo o realizaciji.
- V drugem koraku je potrebno vključiti vsa finančna sredstva in obveznosti. Na ta način zajamemo vse denarne in nedenarne transakcije. Dober primer je bila sanacija bank v Sloveniji, ki je bila izpeljana z izdajo državnih obveznic za dokapitalizacijo bank. Ta transakcija ni bila zabeležena v denarnih tokovih, saj je šlo za nedenarno transakcijo, dolg države pa se je povečal za višino izdanih sanacijskih obveznic. V sistemu računovodstva po nastanku dogodka bi bila ta transakcija v celoti zabeležena. Pomemben element tega koraka so popolne informacije o nepobranih, zaračunanih davkih (accounts receivable) in neplačanih računih (accounts payable).
- V tretjem koraku vključimo nekatere elemente sistema nastanka dogodka. Korak vključuje izdelavo delne bilance stanja in prilagoditev denarnega toka, v katerega so vključene določene postavke po nastanku dogodka.
- V četrtem koraku vključimo še nefinančna sredstva, kar zahteva konsistentno vrednotenje nefinančnih sredstev. Ta korak je tudi za razvite države najzahtevnejši. S tem, ko vključimo v bilanco stanja tudi nefinančna sredstva, dobimo celotno sliko delovanja države, tudi amortizacijo, ki je sestavni del odhodkov.

- Zadnji, peti korak, predvideva vključitev načela nastanka dogodka v vse stopnje proračunskega postopka. Samo tri države na svetu: Nova Zelandija, Avstralija in Islandija so prešle na načelo nastanka dogodka v vseh stopnjah proračunskega postopka.

Glavne prednosti uvedbe načela nastanka dogodka v celotni proračunski postopek so (Issues in Accrual Budgeting 2004, str. 4):

- Načelo zagotavlja popolnejše informacije o stroških in večjo disciplino pri izvrševanju proračuna.
- Boljša preglednost nad nefinančnimi in finančnimi sredstvi.
- Omogoča drugačno vrednotenje investicij v nefinančna sredstva. Namesto enkratnega zneska investicije, vstopajo sredstva v poslovni proces skozi vso svojo življenjsko dobo. Če ima sredstvo življenjsko dobo 30 let, ga ne moremo beležiti v enkratnem znesku investicije, temveč skozi vso življenjsko dobo.
- Zagotavlja informacije o dolgoročni vzdržnosti javnih financ.
- Vpeljava načela v proračunski postopek je del reforme javnega sektorja.
- Uvedba načela v celotni proračunski postopek zagotavlja primerljivost in konsistentnost skupaj z načelom nastanka dogodka v računovodstvu. Zato države, ki so prešle na nastanek dogodka v računovodstvu, prehajajo na nastanek dogodka tudi v proračunskem postopku.

3. INSTITUCIONALNI SEKTORJI V GOSPODARSTVU

Izdelava celotnih bilanc sektorja država ni možna brez podrobne definicije in seznama enot, ki spadajo v ta sektor. Popolno definicijo sektorja najdemo v Standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev (SKIS). Ta temelji na določbah Evropskega sistema računov ESR 1995, ki je obvezen statistični standard v Evropski uniji, in na statističnem standardu Sistema nacionalnih računov SNR 1993. GFS 2001 popolnoma sledi definicijam institucionalnih sektorjev v ESR 1995 in SNR 1993.

V tem poglavju sem uporabljal definicije in razlage posameznega institucionalnega sektorja iz Evropskega sistema nacionalnih in regionalnih računov ESR 1995.

Tabela 4: Standardna klasifikacija institucionalnih sektorjev

Šifra	Opis
S.1	Gospodarstvo Slovenije
S.11	Nefinančne družbe
S.12	Finančne družbe
S.121	Centralna banka
S.122	Druge denarne finančne ustanove
S.123	Drugi finančni posredniki, razen zavarovalnic in pokojninskih skladov
S.124	Enote, ki izvajajo pomožne finančne dejavnosti
S.125	Zavarovalnice in pokojninski skladi
S.13	Država
S.1311	Enote centralne ravni države
S.1312	Enote regionalne ravni države
S.1313	Enote lokalne ravni države
S.1314	Skladi socialne varnosti
S.14	Gospodinjstva
S.141	Delodajalci
S.142	Samozaposleni
S.143	Zaposleni
S.144	Prejemniki dohodkov od premoženja in transferov
S.145	Drugi
S.15	Neprofitni izvajalci storitev gospodinjstvom
S.2	Tujina
S.21	Evropska unija
S.22	Tretje države in mednarodne organizacije

Vira: Uredba o uvedbi in uporabi SKIS, ESR 1995, str 49

Posamezna institucionalna enota je razvrščena v posamezni sektor glede na prevladujočo dejavnost, ki nakazuje njeno ekonomsko obnašanje. Standardna klasifikacija institucionalnih sektorjev razvršča posamezne institucionalne enote v institucionalne sektorje, ki so razdeljeni na podsektorje, po kriterijih ki so pomembni za posamezni sektor. Vsi sektorji skupaj pa sestavljajo celotno nacionalno gospodarstvo.

Institucionalne enote se združujejo v posamezne sektorje glede na to, kakšna vrsta proizvajalcev so ter na osnovi svoje glavne dejavnosti in funkcije. Združujejo se z vidika ekonomskega vedenja in ne s pravnoformalnega vidika. Posamezni sektor se deli na podsektorje z uporabo merila, ki je ustrezno za sektor, kar omogoča natančnejši opis ekonomskega vedenja enot (ESR 1995, str 48).

3.1. NEFINANČNE DRUŽBE (S.11)

V ESR 1995 je definicija sektorja nefinančne družbe naslednja: "Sektor nefinančne družbe sestavljajo institucionalne enote, katerih razdelitvene in finančne transakcije se razlikujejo od tistih, ki jih izvajajo njihovi lastniki. Te enote so tržne proizvajalke, njihova glavna dejavnost pa je proizvodnja blaga in nefinančnih storitev," (ESR 1995, str. 50).

V sektor nefinančnih družb se razvrščajo enote, ki se po svoji glavni dejavnosti ukvarjajo s proizvodnjo tržnega blaga in nefinančnih storitev. V sektor spadajo (ESR 1995, str. 50):

- Zasebne in javne družbe, ki so tržne proizvajalke in v glavnem dejavne v proizvodnji blaga in nefinančnih storitev.
- Zadruga in partnerska podjetja, priznani kot neodvisne pravne osebe, ki so tržni proizvajalci, v glavnem dejavni v proizvodnji blaga in nefinančnih storitev.
- Javni proizvajalci, na osnovi posebne zakonodaje priznani kot neodvisne pravne osebe, ki so tržni proizvajalci, v glavnem dejavni v proizvodnji blaga in nefinančnih storitev.
- Nepridobitne institucije in združenja, ki opravljajo storitve za nefinančne družbe in so priznana kot neodvisne pravne osebe. So tržni proizvajalci, v glavnem dejavni v proizvodnji blaga in nefinančnih storitev.
- Holdinške družbe, ki nadzirajo skupino družb, tržnih proizvajalk, če je pretežna vrsta dejavnosti skupine kot celote (po merilu dodane vrednosti) proizvodnja blaga in nefinančnih storitev.
- Zasebne in javne neprave družbe¹, ki so tržne proizvajalke, v glavnem dejavne v proizvodnji blaga in nefinančnih storitev.

¹ Neprave družbe (Quasi corporations) so tiste družbe, ki vodijo celoto računov in nimajo neodvisnega pravnega statusa, vendar se po svojem ekonomskem in finančnem vedenju razlikujejo od lastnikov in so podobne družbam. Zato se predpostavlja, da so neodvisne pri odločanju in so institucionalne enote (ESR 1995, str. 48).

Sektor nefinančne družbe sestavljajo trije podsektorji: javne nefinančne družbe (S.11001), domače zasebne nefinančne družbe (S.11002) in nefinančne družbe pod tujim nadzorom (S.11003).

Glavno merilo za razvrščanje v podsektorje je nadzor, ki je definiran kot sposobnost določanja splošne politike družbe z izborom direktorjev. Posamezna institucionalna enota (druga družba, gospodinjstvo ali enota države) nadzira družbo z lastništvom več kot polovice glasovalnih pravic. Država zagotavlja nadzor nad družbo tudi na osnovi posebnih predpisov, ki ji omogočajo, da določa politiko družbe ali imenuje direktorje (ESR 1995 str. 51).

3.2. FINANČNE DRUŽBE (S.12)

"Sektor finančne družbe sestavljajo vse družbe in neprave družbe, ki se v glavnem ukvarjajo s finančnim posredništvom (finančni posredniki) in/ali pomožnimi finančnimi dejavnostmi (izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti)," (ESR 1995, str. 52).

Finančni posredniki so tiste enote, ki sprejemajo finančna sredstva od enot s presežki in jih posredujejo enotam s primanjkljaji.

V sektor se uvrščajo enote, katerih glavna dejavnost je finančno posredništvo ali opravljanje drugih finančnih dejavnosti, vključno z zavarovalništvom.

V sektor so vključene naslednje vrste enot (ESR 1995, str. 53):

- Zasebne in javne družbe, ki so v glavnem dejavne v finančnem posredništvu in/ali v pomožnih finančnih dejavnostih.
- Zadruga in partnerska podjetja, priznana kot neodvisne pravne osebe, ki so v glavnem dejavna v finančnem posredništvu in/ali v pomožnih finančnih dejavnostih.
- Javni proizvajalci, ki so na osnovi posebne zakonodaje priznani kot neodvisne pravne osebe in so v glavnem dejavni v finančnem posredništvu in/ali v pomožnih finančnih dejavnostih.
- Nepridobitne institucije, priznane kot neodvisne pravne osebe, ki so v glavnem dejavne v finančnem posredništvu in/ali v pomožnih finančnih dejavnostih ali ki opravljajo storitve za finančne družbe.

- Holdinške družbe, če je skupina podružnic kot celota znotraj ekonomskega ozemlja v glavnem dejavna v finančnem posredništvu in/ali v pomožnih finančnih dejavnostih.
- Nekorporativni vzajemni skladi, ki obsegajo investicijske portfelje v lasti skupine udeležencev, upravljajo pa jih v glavnem druge finančne družbe. Ti skladi so po dogovoru institucionalne enote, ločene od finančnih družb, ki jih upravljajo.
- Finančne neprave družbe.

Sektor se deli na pet podsektorjev: centralna banka (S.121), druge denarne finančne institucije (S.122), drugi finančni posredniki razen zavarovalnih družb in pokojninskih skladov (S.123), izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti (S.124) in zavarovalne družbe in pokojninski skladi (S.125). Prav tako, kot se deli sektor nefinančnih družb, se delijo tudi podsektorji finančnih družb (razen podsektorja centralna banka) na javne, domače in družbe pod tujim nadzorom.

3.3. DRŽAVA (S.13)

"Sektor država (S.13) zajema vse institucionalne enote, ki so drugi netržni proizvajalci, katerih proizvodnja je namenjena individualni in kolektivni potrošnji in se v glavnem financirajo z obveznimi plačili enot, ki pripadajo drugim sektorjem, in/ali vse institucionalne enote, ki se v glavnem ukvarjajo s prerazdeljevanjem nacionalnega dohodka in bogastva," (ESR 1995, str. 57).

V sektor država so vključene naslednje institucionalne enote (ESR 1995, str. 58):

- Subjekti države (razen javnih podjetij, ki so organizirana kot javne družbe ali so po posebni zakonodaji priznana kot neodvisne pravne osebe ali neprave družbe, kadar so razvrščena v sektorja nefinančne ali finančne družbe), ki upravljajo in financirajo skupino dejavnosti, ki v glavnem zagotavljajo netržno blago in storitve v korist skupnosti.
- Nepridobitne institucije, priznane kot neodvisne pravne osebe, ki so druge netržne proizvajalke in jih nadzira ter v glavnem financira država.
- Avtonomni pokojninski skladi.

Sektor država sestavljajo štirje podsektorji: centralna država (S.1311), regionalna država (S.1312), lokalna država (S.1313) in skladi socialne varnosti (S.1314).

V podsektor centralna država spadajo enote, ki delujejo na celotnem ekonomskem ozemlju, v podsektor lokalna država pa tiste enote, ki delujejo oziroma katerih pristojnosti veljajo le na lokalnem delu ozemlja. Izjema so le skladi socialne varnosti, ki zajemajo vse centralne, regionalne in lokalne institucionalne enote. Tako ni pomemben niti nadzor nad posamezno enoto, niti kdo posamezno enoto financira, edino merilo je delovanje na določenem ozemlju.

Da je enota razvrščena v podsektor skladi socialne varnosti, mora izpolniti dve merili (ESR 1995, str 59):

- določene skupine prebivalstva so na osnovi zakona ali predpisa dolžne sodelovati v shemi in plačevati prispevke,
- država je odgovorna za upravljanje institucij glede določanja ali dodeljevanja prispevkov in prejemkov neodvisno od svoje vloge nadzornika ali delodajalca.

Značilnost skladov socialne varnosti je, da med vrednostjo prispevka, ki ga posameznik plača, in tveganjem, ki mu je izpostavljen, navadno ni neposredne povezave. V GFS 2001 so skladi socialne varnosti razvrščeni znotraj podsektorja sektorja država, ki z njimi upravlja, za razliko od ESR 1995 in SNR 1993, kjer so skladi socialne varnosti lasten podsektor.

Sektor država ne vključuje javnih družb in nepravih družb. Posamezno enoto je zelo težko razvrstiti v sektor država ali v sektor nefinančnih družb, kadar enota del ali celoto svoje proizvodnje proda na trgu. Glavno merilo za razvrščanje je, ali enota prodaja po tržnih cenah. Če enota prodaja celotno ali skoraj celotno proizvodnjo po tržnih cenah, jo razvrstimo v sektor nefinančnih družb.

Ponavadi je zelo težko določiti, ali določena enota proizvaja po tržnih cenah. V tem primeru si pomagamo s pomočjo koncepta ekonomsko pomembne cene (economically significant prices). To je cena, ki ima pomemben vpliv na to, koliko so proizvajalci pripravljeni ponuditi in koliko so kupci pripravljeni kupiti (GFS 2001, str. 10).

Zaradi težav pri določanju, ali posamezna enota prodaja po tržnih ali netržnih cenah, uporabljamo kriterij 50 odstotkov. Enota je tržni proizvajalec, če s prihodki od prodaje pokrije več kot 50 odstotkov stroškov in jo razvrstimo v sektor

nefinančnih družb. Če pa prihodki od prodaje ne dosežejo 50 odstotkov vseh stroškov, enoto razvrstimo v sektor država. Vse enote, ki se ukvarjajo s prerazdeljevanjem dohodka, so del sektorja država.

3.4. GOSPODINJSTVA (S.14)

"Sektor gospodinjstva zajema posameznike ali skupine posameznikov kot potrošnike, lahko pa tudi kot podjetnike, ki proizvajajo tržno blago ter nefinančne in finančne storitve (tržni proizvajalci), če v tem drugem primeru ne gre za dejavnosti subjektov, ki so neprave družbe. Sektor zajema tudi posameznike ali skupine posameznikov kot proizvajalce blaga in nefinančnih storitev izključno za lastno končno porabo," (ESR 1995, str. 59).

V sektor gospodinjstev se tako uvrščajo enote, katerih glavna dejavnost je proizvodnja blaga in storitev, namenjenih pretežno za lastno končno uporabo.

Sektor zajemajo (ESR 1995, str. 59):

- Posamezniki ali skupine posameznikov, katerih glavna funkcija je potrošnja.
- Osebe, ki stalno živijo v ustanovah in imajo v delovanju in odločanju o gospodarskih zadevah le malo samostojnosti ali le-te sploh nimajo (npr. člani verskih redov, ki živijo v samostanih, pacienti, daljši čas nastanjeni v bolnišnicah; zaporniki, ki prestajajo daljše zaporne kazni; starejše osebe, ki stalno živijo v domovih za upokoјence). Ti posamezniki se obravnavajo kot ena institucionalna enota, torej kot eno gospodinjstvo.
- Posamezniki ali skupine posameznikov, katerih glavna funkcija je potrošnja in proizvodnja blaga in opravljanje nefinančnih storitev izključno za lastno končno porabo. V sistem sta vključeni le dve kategoriji storitev, proizvedenih za lastno končno potrošnjo: stanovanjske storitve za lastne potrebe in gospodinjske storitve, ki jih proizvedejo plačani zaposleni.
- Individualni lastniki in partnerska podjetja brez neodvisnega pravnega statusa, ki so tržni proizvajalci, razen tistih, ki so neprave družbe.
- Nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva, ki nimajo neodvisnega pravnega statusa, in tisti, ki neodvisen pravni status imajo, vendar so manj pomembni.

Sektor sestavljajo samozaposleni (delodajalci (S.141) in samozaposleni brez zaposlenih(S.142)), zaposleni (S.143), prejemniki dohodkov od premoženja in transferov (S.144), ki vključujejo prejemnike dohodkov od lastnine (S.1441), prejemnike pokojnin (S.1442), prejemnike drugih transfernih dohodkov (S.1443) ter druga gospodinjstva (S.145).

3.5. NEPRIDOBITNE INSTITUCIJE, KI OPRAVLJAJO STORITVE ZA GOSPODINJSTVA (S.15)

"Sektor nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva zajema nepridobitne institucije, ločene pravne osebe, ki opravljajo storitve za gospodinjstva in so zasebne druge netržne proizvajalke. Njihovi glavni viri so poleg prihodkov od občasnih prodaj prostovoljni prispevki gospodinjstev kot potrošnikov v denarju ali naravi, plačila države in dohodki od lastnine," (ESR 1995, str. 61).

V sektor so vključene glavne vrste nepridobitnih institucij, ki opravljajo storitve za gospodinjstva in jim zagotavljajo netržno blago in storitve. Sektor zajemajo (ESR 1995, str. 61):

- sindikati, stanovska in poklicna združenja, združenja potrošnikov, politične stranke, cerkvene in verske skupnosti ter družabni, kulturni, rekreacijski in športni klubi,
- dobrodelne ustanove in organizacije za nudenje pomoči, ki jih s prostovoljnimi transferi v denarju ali naravi financirajo druge institucionalne enote.

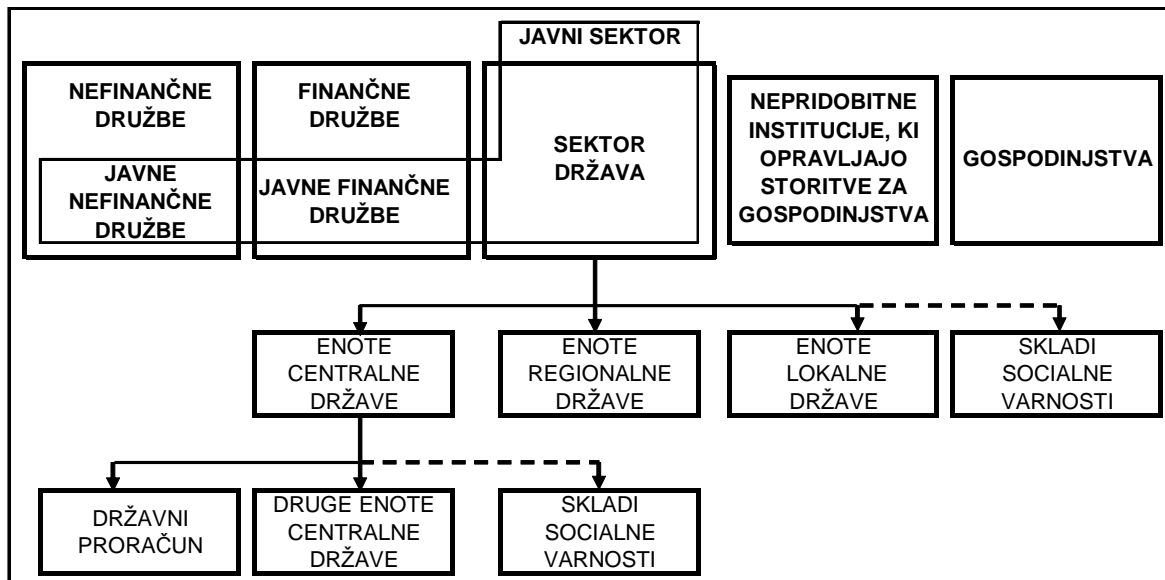
3.6. TUJINA (S.2)

"Tujina je skupina enot brez značilnih funkcij ali značilnih virov. Sestavljajo jo nerezidenčne enote, če so udeležene v transakcijah z rezidenčnimi institucionalnimi enotami ali imajo druge ekonomske povezave z njimi. Računi tujine zagotavljajo celoten pregled nad ekonomskimi povezavami med nacionalnim gospodarstvom in tujino," (ESR 1995, str. 61).

Celotni institucionalni okvir v posamezni državi najbolje prikaže Slika 2 na strani 25. Najširši pojem, povezan z javnimi financami, je javni sektor. Vključuje vse enote sektorja država in enote, v katerih ima država prevladujoč vpliv. Prevladujoč

vpliv pomeni lastništvo več kot 50 odstotkov glasovalnih pravic. Del javnega sektorja zajemajo poleg enot v sektorju država tudi enote v sektorjih nefinančnih in finančnih družb, kjer ima država več kot 50 odstotni delež lastništva.

Slika 2: Sektorji v nacionalnem gospodarstvu



Vir: Vencelj 2004, str. 7

Ožji pojem, povezan z javnimi financami, je pojem sektor država. Vključuje vse enote, ki so netržni proizvajalci, se pravi vse tiste enote, ki so del preraždelitvene funkcije, in tiste enote, ki proizvajajo po netržnih cenah in ne vključuje enot, ki proizvajajo po tržnih cenah. Lastništvo nad posamezno enoto namreč ne določa pripadajočega institucionalnega sektorja, saj se enote razvrščajo v sektorje na osnovi ekonomskega vedenje enote.

Tretji in najožji pojem, povezan s sistemom javnih financ v Sloveniji, so bilance oziroma blagajne javnega financiranja, ki zajemajo samo del sektorja država. To so državni proračun, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje in proračuni občin. Vključuje samo tiste enote, ki so del proračunov posamezne blagajne in ne vključuje drugih enot, ki so predvsem javni zavodi, javne agencije in javni skladi.

4. JAVNE FINANCE V SLOVENIJI

Za boljše razumevanje nove metodologije Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001 bom v tem poglavju opisal javne finance v Sloveniji ter metodologijo, ki je trenutno v uporabi in temelji na metodologiji Mednarodnega denarnega sklada GFS 1986.

Po metodologiji, ki je trenutno v uporabi v Sloveniji, se javnofinančni tokovi po ekonomski klasifikaciji izkazujejo v treh medsebojno povezanih računih, ki jih sestavljajo:

- bilanca prihodkov in odhodkov (bilanca A),
- račun finančnih terjatev in naložb (bilanca B),
- račun financiranja (bilanca C),

V bilanci prihodkov in odhodkov se izkazujejo tokovi prejemkov, ki zajemajo davčne prihodke, nedavčne prihodke, kapitalske prihodke, prejete donacije, transferne prihodke iz drugih blagajn javnega financiranja ter prejeta sredstva iz Evropske unije. Na drugi strani se izkazujejo izdatki, ki zajemajo tekoče odhodke, tekoče transfere, investicijske odhodke, investicijske transfere ter plačila sredstev v proračun Evropske unije (Enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava).

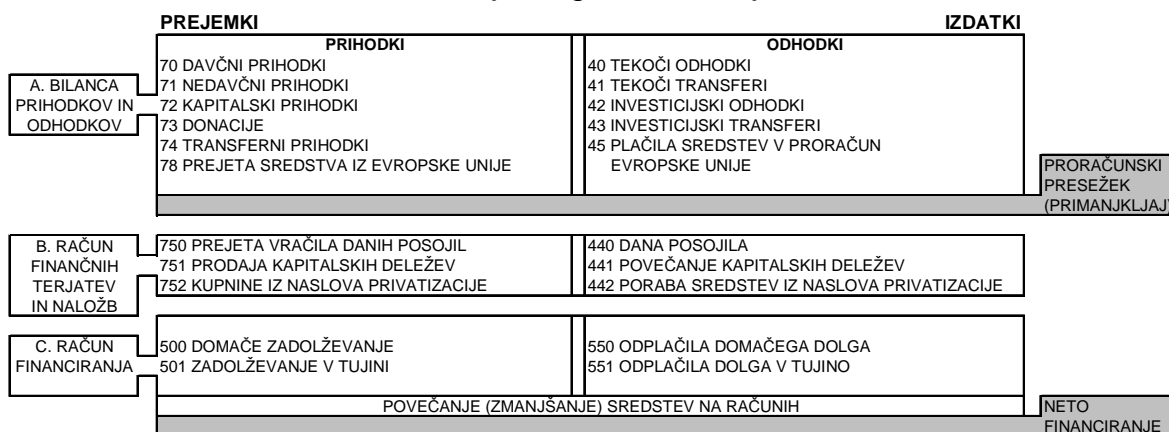
Prejemki in izdatki so kot prihodki in odhodki razmeroma nesistematično razporejeni na tri dele, saj se znotraj bilance prihodkov in odhodkov pojavljajo tudi tokovi investiranja. Vse transakcije bi morale biti razdeljene na tri smiselne sklope: finančne tokove delovanja, tokove investiranja in tokove financiranja, kar bi pomembno vplivalo na izboljšanje preglednosti računovodskih izkazov in bi jih približalo logiki v Slovenskih računovodskih standardih (Duhovnik 2004, str. 39).

V računu finančnih terjatev in naložb se na strani izdatkov prikazujejo tisti tokovi, ki nimajo značaja odhodkov, temveč imajo značaj danih posojil, finančnih naložb ali kapitalskih vlog države v podjetja, banke oziroma druge finančne institucije. Ta plačila imajo za rezultat nastanek finančne terjatve do prejemnika ali pa vzpostavitev oziroma povečanje kapitalskega deleža v lastniški strukturi prejemnikov teh sredstev. Na strani prejemkov so v računu izkazani prejemki, ki nimajo značaja prihodkov, pač pa so to sredstva iz naslova prejetih vračil danih posojil in prodaje kapitalskih deležev v podjetjih, bankah in drugih finančnih institucijah.

V računu financiranja se izkazujejo tokovi zadolževanja in odplačila dolgov, povezani s servisiranjem dolga države oziroma s financiranjem primanjkljaja, ki zajema saldo bilance prihodkov in odhodkov ter saldo računa finančnih terjatev in naložb.

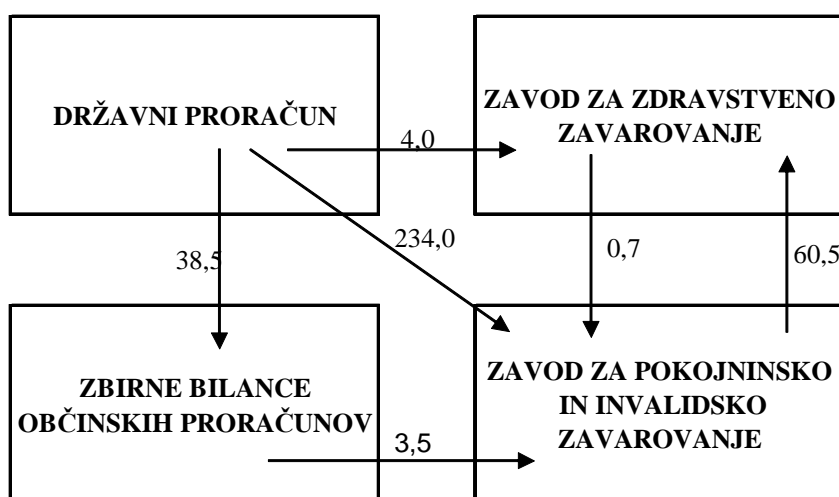
V bilancah A, B in C so posamezni agregati razčlenjeni na skupine kontov, podskupine kontov in posamezne konte, ti pa so razčlenjeni na podkonte, ki nadalje omogočajo podrobno spremljanje, analiziranje in planiranje posameznih kategorij javnofinančnih tokov.

Slika 3: Shema osnovnih računov javnega financiranja



Vir: Ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov, finančnih terjatev in naložb, zadolževanja in odplačila dolga 2000, str. 24

Slika 4: Tokovi sredstev med blagajnami javnega financiranja v letu 2003 (v milijardah tolarjev)



Vir: Vencelj 2003, str. 7

V Sloveniji se javnofinančni tokovi izkazujejo skozi štiri blagajne javnega financiranja: državni proračun, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje in bilance proračunov občin. V bilancah

javnega financiranja so torej izkazani tisti tokovi sredstev, ki se oblikujejo skozi te štiri blagajne in se razporejajo med posamezne enote javnega sektorja.

V biltenu javnih financ, ki ga mesečno izdaja Ministrstvo za finance, je prikazana konsolidirana bilanca javnega financiranja. V njej so izloženi denarni tokovi med posameznimi bilancami javnega financiranja.

Tabela 5: Prejemki, izdatki in presežek/primanjkljaj bilanc javnega financiranja v Sloveniji v letu 2003 (v odstotkih bruto domačega proizvoda)

	DRŽAVNI PRORAČUN	PRORAČUNI OBČIN	ZPIZ	ZZZS	TRANSFERNI TOKOVI	KONSOLIDIRANA BILANCA JAVNEGA FINANCIRANJA
	1	2	3	4	5	6=1+2+3+4+5
I. SKUPAJ PRIHODKI	24,2	5,0	13,6	6,4	-8,0	41,3
70 DAVČNI PRIHODKI	22,3	3,1	9,3	5,1	-1,8	38,1
71 NEDAVČNI PRIHODKI	1,7	0,7	0,1	0,1	-0,0	2,6
72 KAPITALSKI PRIHODKI	0,0	0,2	0,0	0,0	-0,0	0,3
73 PREJETE DONACIJE	0,2	0,0	0,0	0,0	-0,0	0,2
74 TRANSFERNI PRIHODKI	0,0	1,0	4,2	1,2	-6,2	0,1
II. SKUPAJ ODHODKI	25,4	5,1	13,6	6,6	-8,0	42,7
40 TEKOČI ODHODKI	7,9	1,2	0,2	0,2	-0,5	8,9
41 TEKOČI TRANSFERI	15,2	2,0	13,4	6,4	-7,2	29,8
42 INVESTICIJSKI ODHODKI	1,1	1,3	0,0	0,0	-0,0	2,5
43 INVESTICIJSKI TRANSFERI	1,2	0,6	0,0	0,0	-0,2	1,6
III. PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ	-1,2	0,0	0,0	-0,2		-1,4

Vir: Bilten javnih financ 2005

Okoli 20 odstotkov vseh odhodkov državnega proračuna predstavlja transfer v druge blagajne javnega financiranja. V državnem proračunu se tako porabi le 80 odstotkov vseh sredstev (glej Sliko 2, na str. 27 in Tabelo 5, na str. 28).

Če prištejemo še transfere javnim zavodom, javnim skladom in agencijam, ki prav tako niso lastna končna poraba državnega proračuna, vidimo, da se v državnem proračunu porabi le okoli 57 odstotkov vseh izdatkov. Tudi Zavod za zdravstveno zavarovanje velik del svojih sredstev transferira v javne zavode (okoli 85 odstotkov).

Velik del javnih financ v Sloveniji ni prikazan znotraj štirih bilanc javnega financiranja. Prikazan je le v delu, ki predstavlja transfere drugim enotam sektorja država. Največji del proračunskih uporabnikov po številu enot in številu zaposlenih namreč predstavljajo javni zavodi. V letu 2003 so iz štirih blagajn javnega financiranja prejeli 643 milijard tolarjev, kar predstavlja 72,8 odstotka vseh prejemkov javnih zavodov. Drugi prejemki javnih zavodov za opravljanje javne službe predstavljajo 17,5 odstotka vseh prejemkov, prejemki od prodaje blaga in storitev na trgu pa 9,8 odstotka. Le-ti so v letu 2003 znašali 241 milijard tolarjev oziroma 4,2 odstotka bruto domačega proizvoda.

Pregled štirih bilanc javnega financiranja nam poda samo delni odgovor na naslednja tri vprašanja:

- Kdo uporablja javnofinančna sredstva, to je katere institucionalne enote države (proračunski uporabniki) uporabljajo javnofinančna sredstva?
- Kako se porabljajo javnofinančna sredstva, to je za kakšne ekonomske namene?
- Za kaj se porabljajo javna sredstva, to je za kakšne funkcionalne namene se porabljajo sredstva davkoplačevalcev?

Odgovor na prvo vprašanje nam da institucionalna klasifikacija. V Sloveniji so po Odredbi o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur.l.RS št. 97/2001) vsi proračunski uporabniki razdeljeni na neposredne in posredne uporabnike proračunov. Odgovor na drugo vprašanje nam poda ekonomska klasifikacija, na tretje vprašanje pa nam odgovori funkcionalna klasifikacija javnofinančnih odhodkov (COFOG).

Zakon o javnih financah in Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razvrščata proračunske uporabnike v naslednje skupine:

A. NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

- I. Neposredni uporabniki državnega proračuna
- II. Neposredni uporabniki občinskih proračunov

B. POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

- III/1. Javni zavodi
- III/2. Javne agencije
- IV/1. Skladi socialnega zavarovanja
- IV/2. Javni skladi
- V. Proračunski skladi in posebni računi

– VI. Samoupravne narodnostne skupnosti

Zakon o računovodstvu določa, da pri vodenju poslovnih knjig proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava upoštevajo enotni kontni načrt, ki ga predpiše minister, pristojen za finance, pravne osebe zasebnega prava pa kontni okvir, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo.

Zakon o javnih financah in tudi podzakonski predpisi ločijo pravne osebe javnega prava na neposredne in posredne uporabnike proračunov, delitev pa ni ustrezna oziroma enaka delitvi v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Ta jih deli na določene in druge uporabnike.

Po tej delitvi so določeni uporabniki vsi posredni uporabniki proračuna, ki jih opredeljuje Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razen javnih skladov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne in neposredne uporabnike proračuna države ali občin (Štrekelj 2004, str. 7).

Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta so vsi neposredni uporabniki državnega proračuna, občinskih proračunov, javni skladi, ZPIZ in ZZZS.

Delitev je pomembna, saj določa vrsto in tip računovodskih poročil, ki jih mora posamezna pravna oseba enkrat letno do konca februarja predložiti Agenciji za javnopravne evidence in storitve.

Po pravilniku o sestavljanju letnih poročil morajo drugi uporabniki predložiti naslednja poročila:

- izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb,
- izkaz računa financiranja,
- bilanco stanja.

Določeni uporabniki pa morajo predložiti:

- bilanco stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

Drugi uporabniki morajo tako predložiti bilanco prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, določeni pa tudi bilanco prihodkov in odhodkov po načelu nastanka dogodka. Tako vidimo, da imamo v Sloveniji del enot sektorja država, ki vodijo svoje poslovne knjige tudi po načelu nastanka dogodka.

4.1. NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

Med neposredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna so razvrščeni organi in organizacije na ravni države ali občin, ki se neposredno financirajo iz proračunov. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega ali občinskega proračuna in sprejeti kot sestavni del sprejetega proračuna v Državnem zboru oziroma v občinskem svetu (Vencelj 2004, str. 3).

Konec leta 2003 je bilo vseh neposrednih uporabnikov državnega proračuna 250. Imeli so 37.424 zaposlenih na podlagi obračunanih ur v letu 2003. Neposrednih uporabnikov proračunov občin je bilo 1.276, od tega 193 občin in 1.083 krajevnih skupnosti. Skupaj so imeli 4.235 zaposlenih (vira: Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, AJPES Zaključni računi 2003).

4.2. POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV

Največjo skupino proračunskih uporabnikov, tako po številu enot kot po številu zaposlenih predstavljajo javni zavodi. Konec leta 2003 je bilo 1.580 posrednih proračunskih uporabnikov, ki so imeli 108.336 zaposlenih, kar predstavlja 72 odstotkov vseh zaposlenih.

Največja skupina posrednih proračunskih uporabnikov so javni zavodi. V letu 2003 je v Sloveniji delovalo 1.498 javnih zavodov, ki so imeli skupaj 104.951 zaposlenih.

4.2.1. JAVNI ZAVODI

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje javnih služb v dejavnostih vzgoje, izobraževanja in športa, zdravstva, socialnega varstva, kulture, raziskovanja, kmetijstva in gozdarstva, okolja in prostora, gospodarskih dejavnosti, malega gospodarstva in turizma ter javnega reda in varnosti, če cilj teh dejavnosti ni pridobivanje dobička (Zver 2003, str. 9).

Dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, lahko razdelimo v tri skupine (Zver 2003 str.10):

1. dejavnost javne službe², ki je financirana iz javnih virov,
2. dejavnost javne službe, ki se financira iz nejavnih, pretežno zasebnih virov,
3. tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev, ki ni del javne službe.

Javni zavod lahko ustanovi država, občina ali druga oseba javnega prava praviloma zato, da opravlja javno službo. Javni zavod lahko opravlja tudi tržno dejavnost in s tem ustvarja presežek prihodkov nad odhodki, ta presežek pa lahko porabi le za opravljanje in razvoj svoje dejavnosti, kar je bistvo vseh neprofitnih organizacij. Po drugi strani pa so javni zavodi na področjih družbenih dejavnosti zavezanci za plačilo davka od dobička, ki ga ustvarijo s pridobitno dejavnostjo, čeprav je zavod po definiciji nepridobitna organizacija (Kamnar 1999, str. 79).

To je le ena izmed nedorečenosti sistema, ki ureja področje javnih zavodov. Druga je ta, da je javni zavod pravna oseba brez premoženja. Zakon o zavodih iz leta 1991 določa, da je država ali lokalna skupnost postala lastnik vseh sredstev, s katerimi je upravljala organizacija. Postala je lastnik osnovnih, obratnih sredstev in finančnih naložb (Kamnar 1999, str. 67).

² Javne službe so dejavnosti posebnega družbenega pomena, njihovo trajno in nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato jih na podlagi zakona ali odloka zagotavlja država, občina ali mesto. Izvajalci javne službe torej nudijo prebivalcem države določene dobrobiti, ki jim jih kot pravice zagotavlja zakon ali odlok (Zver 2003, str. 9).

Te nedorečenosti je poskušal urediti Predlog zakona o javnih zavodih iz leta 2004. Predlog predvideva, da posamezni javni zavod dejansko postane lastnik premoženja, lastniška razmerja države pa se uredijo preko lastnine nad zavodom in ne preko lastnine nad sredstvi, ki jih upravlja zavod. Na drugi strani zakon točno opredeljuje tržno dejavnost in jo strogo omeji na dejavnosti, ki so tesno povezane z opravljanjem javne službe.

1. Javni zavodi s področja izobraževanja in športa

Tabela 6: Prihodki in odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	BILANCA PO DENARNEM TOKU				BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število zavodov
	Skupaj prejemki	Delež prejetih sredstev iz blagajn javnega financiranja (v %)	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj		
	1	2	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8	9
SKUPAJ	370.553	80,6	366.310	4.243	365.659	363.742	1.917	52.897	940
Dijaški, študentski domovi, internati	7.318	38,8	6.996	321	7.260	7.180	80	831	24
Vrtci	41.078	74,0	41.331	-254	40.931	40.901	30	7.896	102
Osnovne šole	144.293	86,9	144.141	153	143.691	143.486	205	23.475	452
Šole za izobraževanje otrok z motnjami v razvoju	10.990	90,7	10.922	68	11.006	10.977	29	1.865	41
Srednje šole	63.557	87,7	63.099	458	63.029	62.667	362	9.296	129
Visoke šole in univerze	75.781	72,8	72.946	2.835	73.662	72.696	966	6.510	33
Glasbene šole	7.329	85,8	7.285	44	7.290	7.275	15	1.139	49
Ljudske univerze	7.255	42,2	7.148	106	7.123	6.987	136	666	45
Drugi izobraževalni zavodi	8.267	84,1	8.014	254	7.933	7.910	23	852	37
Javni zavodi s področja športa	4.686	64,2	4.428	258	3.734	3.664	70	367	28

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

Področje izobraževanja in športa je področje, kjer deluje največ javnih zavodov (941) in je tudi največ zaposlenih (52.897).

Iz Tabele 6 je razvidno, da so javni zavodi s področja izobraževanja in športa v letu 2003 poslovali s presežkom. Po nastanku dogodka so skupaj izkazali 1.917 milijonov tolarjev presežkov. Večino prejemkov so dobili iz štirih blagajn javnega financiranja, predvsem iz državnega proračuna in iz proračunov občin, približno petino sredstev pa so zaslužili na trgu. Občine so predvsem financirale vrtce (69,4 odstotkov vseh prihodkov je transfer iz občin) ter zavode s področja športa (60,0 odstotkov). Zanimivo je, da osnovne šole večino sredstev pridobijo iz državnega

proračuna (72,7 odstotkov) in le del iz občin, čeprav so ustanoviteljice in lastnice osnovnih šol občine.

Po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev je večina zavodov s tega področja razvrščenih v podsektor lokalna država. Izjema so visoke šole in univerze, ki so del podsektorja centralna država. Večina dijaških in študentskih domov ter ljudskih univerz je v skladu s kriterijem 50 odstotkov razvrščena v sektor nefinančnih družb pod javnim nadzorom, ker zaslužijo večino prejemkov na trgu.

Tu se bom še enkrat ustavil pri razvrščanju posameznih enot v različne podsektorje. SNR 1993, ESR 1995 in GFS 2001 določajo, da je potrebno posamezne enote razvrstiti v posamezen sektor glede na to, koliko stroškov proizvodnje pokrijejo na trgu, oziroma, ali enota prodaja po ekonomsko pomembnih cenah. Podatki o stroških proizvodnje, pokritih na trgu, ne obstajajo, zato je najboljši kriterij delež prejemkov, ki jih posamezna enota realizira na trgu. Skladno s tem in s kriterijem 50 odstotkov, je del javnih zavodov, ki ustvarijo več kot 50 odstotkov prejemkov na trgu, razvrščen izven sektorja država.

Zaradi konsistentnosti in primerljivosti podatkov med leti je za določitev deleža prihodkov s trga potrebno upoštevati podatke več zaporednih let. Če kriterij 50 odstotkov drži nekaj let in če se pričakuje, da bo tako ostalo tudi v prihodnje, se posamezna enota uvrsti v posamezen sektor in ostane tam ne glede na to, ali v posameznem letu delež prejemkov pade pod ali nad 50 odstotkov. Zaradi konsistentnosti in primerljivosti letnih podatkov enot sektorja država ne razvrščamo glede na tekoče poslovanje, temveč glede na povprečje zadnjih nekaj let. (ESA95 Manual on Government Deficit and Debt 2000, str. 14).

2. Javni zavodi s področja zdravstva

Področje zdravstva v Sloveniji je v zadnjem času zelo izpostavljeno, ker je sistem zdravstvenega zavarovanja v krizi. V zadnjih letih se sooča s povečanim povpraševanjem prebivalstva, delež starega prebivalstva, ki potrebuje več zdravstvenih storitev, je vedno večji, vse skupaj pa povzroča čedalje večje stroške v zdravstvenem sistemu. Po drugi strani pa se prebivalstvo noče odreči pridobljenim pravicam.

Iz Tabele 7 na strani 35 je razvidno, da so javni zavodi s področja zdravstva v letu 2003 skupaj izkazali presežek prihodkov nad odhodki. Glede na razmere, ki vladajo v slovenskem zdravstvu, je to presenetljiv poslovni rezultat. Če pogledamo samo na finančno stran poslovanja javnih zavodov s področja zdravstva, vidimo, da so v letu 2003 poslovali uspešno. S tega vidika pa ne moremo oceniti

dostopnosti in kakovosti storitev, ki predstavljata drugo, prav tako pomembno stran zdravstvenega sistema.

Tabela 7: Prihodki in odhodki javnih zavodov s področja zdravstva v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	BILANCA PO DENARNEM TOKU				BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število zavodov
	Skupaj prejemki	Delež prejetih sredstev iz blagajn javnega financiranja (v %)	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj		
	1	2	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8	9
SKUPAJ	348.780	73,2	345.144	3.637	349.479	347.367	2.113	31.051	127
Lekarne	81.827	46,0	79.846	1.981	82.162	79.666	2.495	1.300	24
Bolnice	184.302	88,3	182.162	2.141	183.831	184.714	-882	19.990	27
Zdravstveni domovi	65.759	77,7	65.674	85	65.870	65.827	43	8.324	57
Zavodi za zdravstveno varstvo	15.782	20,3	16.390	-608	16.426	15.976	451	1.282	13
Drugi zavodi s področja zdravstva	1.110	52,1	1.072	38	1.190	1.184	6	155	6

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

Če podrobneje pogledamo poslovanje po posameznih zavodih vidimo, da se nekateri, predvsem večje bolnice, kopljejo v izgubah, drugi, predvsem lekarne, pa realizirajo presežke.

Po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev so lekarne razvrščene v sektor nefinančnih družb pod javnim nadzorom. Lekarne so po svoji dejavnosti trgovina na drobno in zato niso razvrščene v sektor država. V skladu s kriterijem 50 odstotkov so zavodi za zdravstveno varstvo prav tako v sektorju nefinančnih družb. Bolnice so del podsektorja centralna država, zdravstveni domovi pa del podsektorja lokalna država, kar je v skladu s tem, na kakšni ravni delujejo, lokalni ali centralni.

3. Javni zavodi s področja socialnega varstva

Prav tako kot zavodi s področja izobraževanja in zdravstva, so tudi javni zavodi s področja socialnega varstva skupaj v letu 2003 poslovali pozitivno. Po Standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev so javni zavodi razvrščeni v sektor država, z izjemo domov za starejše, ki so glede na delež prejemkov iz javnih virov razvrščeni v sektor nefinančnih družb.

Tabela 8: Prihodki in odhodki javnih zavodov s področja socialnega varstva v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	BILANCA PO DENARNEM TOKU				BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število zavodov
	Skupaj prejemki	Delež prejetih sredstev iz blagajn javnega financiranja (v %)	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj		
	1	2	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8	9
SKUPAJ	56.027	45,3	54.945	1.082	56.596	55.909	687	9.605	149
Domovi za starejše	32.025	21,7	31.516	509	32.919	32.492	427	5.574	55
Centri za usposabljanje in varstvo	11.205	65,5	10.975	229	11.086	11.021	65	1.792	11
Centri za socialno delo	9.323	86,9	9.142	182	9.177	9.059	118	1.677	62
Varstveno delovni centri	2.794	87,8	2.642	152	2.756	2.682	75	398	15
Drugi zavodi s področja socialnega varstva	680	81,6	670	10	657	655	2	164	6

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

4. Javni zavodi s področja kulture

Tabela 9: Prihodki in odhodki javnih zavodov s področja kulture v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	BILANCA PO DENARNEM TOKU				BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število zavodov
	Skupaj prejemki	Delež prejetih sredstev iz blagajn javnega financiranja (v %)	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj		
	1	2	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8	9
SKUPAJ	64.082	49,1	63.433	649	62.466	64.932	-2.465	6.504	174
RTV Slovenija	24.503	1,5	24.257	247	26.034	28.654	-2.620	2.161	1
Gledališča	11.356	86,9	11.364	-8	10.632	10.506	126	1.355	20
Kulturni domovi	6.693	56,1	6.505	188	6.646	6.600	46	489	26
Knjižnice	9.102	88,8	8.887	215	7.781	7.700	81	1.030	56
Arhivi	834	97,2	822	12	812	797	15	113	6
Muzeji	6.623	89,2	6.730	-107	5.830	5.936	-106	941	42
Varstvo kulturne dediščine	3.091	59,6	3.038	54	2.824	2.822	1	217	11
Drugi zavodi s področja kulture	1.879	45,7	1.830	49	1.907	1.917	-10	198	12

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

Podobno kot javni zavodi z drugih področij so tudi javni zavodi s področja kulture v letu 2003 izkazali presežek prejemkov nad izdatki. Največji presežek odhodkov

nad prihodki po nastanku dogodka je v letu 2003 izkazala RTV Slovenija. Zaradi tega primanjkljaja so vsi zavodi s tega področja izkazali presežek odhodkov nad prihodki. Brez primanjkljaja RTV Slovenija bi tudi po načelu nastanka dogodka zavodi s področja kulture skupaj izkazali presežek prihodkov.

Po Standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev so javni zavodi s tega področja v glavnem razvrščeni v podsektor lokalna država. Izjema so kulturni zavodi nacionalnega pomena, kot sta na primer Narodna univerzitetna knjižnica in Cankarjev dom. RTV Slovenija je razvrščena v podsektor nefinančnih družb pod javnim nadzorom.

5. Drugi javni zavodi

Tabela 10: Prihodki in odhodki javnih zavodov v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	BILANCA PO DENARNEM TOKU				BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število zavodov
	Skupaj prejemki	Delež prejetih sredstev iz blagajn javnega financiranja (v %)	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj		
	1	2	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8	9
5. Javni zavodi s področja raziskovalne dejavnosti	23.992	61,6	23.365	627	23.718	22.991	728	2.152	29
6. Javni zavodi s področja kmetijstva in gozdarstva	11.753	63,6	11.615	138	11.509	11.547	-38	1.749	13
7. Javni zavodi s področja okolja in prostora	1.189	77,9	1.241	-52	1.188	1.181	7	154	5
8. Javni zavodi s področja gospodarskih dejavnosti	2.023	62,3	1.920	104	1.872	1.815	57	137	26
10. Javni zavodi s področja malega gospodarstva in turizma	2.451	87,6	2.305	146	2.317	2.236	80	106	25
11. Javni zavodi s področja javnega reda in varnosti	3.494	72,2	3.548	-54	3.230	3.265	-36	596	13

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

4.2.2. JAVNE AGENCIJE

Kot vidimo v Tabeli 11 na strani 38, so javne agencije v letu 2003 izkazale uravnoteženo bilanco prihodkov in odhodkov. Izjema je Agencija za železniški promet Republike Slovenije, ki je po denarnem toku izkazala kar 10,9 milijard primanjkljaja.

Agencija za zavarovalni nadzor in Agencija za trg vrednostnih papirjev sta razvrščeni v sektor javni izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti (S.12401), kamor spadajo vse centralne nadzorne oblasti finančnih posrednikov in finančnih trgov, kadar so ločene institucionalne enote (ESR 1995, str. 34).

Tabela 11: Poslovanje javnih agencij v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	SKIS	BILANCA PO DENARNEM TOKU			BILANCA PO NASTANKU DOGODKA			Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur
		Skupaj prejemki	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Celotni prihodki	Celotni odhodki	Presežek/ primanjkljaj	
		1	3	4 = 1 - 3	5	6	7 = 5 - 6	8
SKUPAJ		5.386	15.449	-10.063	5.179	16.701	-11.522	443
Agencija RS za javnopravne evidence in storitve	S.13113	1.911	1.405	506	1.900	1.555	346	224
Agencija za zavarovalni nadzor	S.12401	447	415	32	448	406	42	25
Agencija RS za prestrukturiranje in privatizacijo	S.13113	6	31	-24	5	32	-26	3
Agencija za trg vrednostnih papirjev	S.12401	597	503	94	577	517	60	33
Javna agencija RS za regionalni razvoj	S.13113	186	185	2	214	196	18	32
Javna agencija za železniški promet RS	S.13113	298	11.207	-10.909	299	12.584	-12.286	21
ARAO-agencija za radioaktivne odpadke	S.13113	410	344	66	404	366	38	14
Agencija za energijo RS	S.13113	457	320	138	464	314	150	21
Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto RS	S.13113	1.074	1.040	34	869	732	137	70

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003

4.2.3. JAVNI SKLADI

V letu 2003 je v Sloveniji delovalo 10 javnih skladov na ravni države. Skupaj so izkazali 7,8 milijarde tolarjev primanjkljaja in na podlagi delovnih ur zaposlovali 266 delavcev. Primanjkljaj Stanovanjskega sklada RS v višini 11,5 milijard tolarjev je predvsem posledica delovanja sklada. Stanovanjski sklad RS je bil z letom 2003 izločen iz sektorja država in vključen v sektor nefinančnih družb pod javnim nadzorom. Razlog za izločitev je predvsem v naravi delovanja sklada, saj se pretežno ukvarja s preprodajo stanovanj.

Tabela 12: Poslovanje javnih skladov po načelu denarnega toka v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	SKIS	Skupaj prejemki	Skupaj izdatki	Presežek/ primanjkljaj	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur
		1	2	3 = 1 - 2	4
SKUPAJ		13.732	21.595	-7.863	266
Sklad RS za regionalni razvoj in ohranjanje poseljenosti slovenskega podeželja	13112	510	982	-472	13
Stanovanjski sklad RS	11001	3.246	14.734	-11.488	20
Ekološko razvojni sklad RS	13112	1.363	400	964	15
Sklad RS za razvoj malega gospodarstva	13112	279	126	153	12
Sklad za financiranje razgradnje Nuklearne elektrarne Krško in za odlaganje radioaktivnih odpadkov iz NEK	13112	2.971	210	2.762	5
Sklad kmetijskih zemljišč in gozdov RS	13112	2.799	2.688	110	86
Javni sklad RS za kulturne dejavnosti	13112	1.085	1.083	2	103
Filmski sklad RS	13112	713	690	23	7
Ad futura, znanstveno - izobraževalna fundacija RS	13112	434	351	83	4
Sklad RS za sukcesijo	13112	332	332	0	1

Vir: AJPES, zaključni računi 2003

5. BILANCE SEKTORJA DRŽAVA V SLOVENIJI V LETU 2003 PO GFS 2001

5.1. BILANCA PRIHODKOV IN ODHODKOV

5.1.1. PRIHODKI

"Prihodek je povečanje neto vrednosti premoženja, ki je posledica transakcije," (GFS 2001, str. 47).

V popolnem sistemu nastanka dogodka se davčni prihodki beležijo v trenutku ekonomske transakcije, ki ima za posledico plačilo davka. Dejansko je takšen sistem zelo težko, če ne celo nemogoče vpeljati. Prihodek se tako prepozna šele v trenutku, ko ga posamezna davčna institucija zazna, kar se ponavadi zgodi takrat, ko posamezni davkoplačevalec odda napoved za plačilo davka.

Vzpostavitev sistema nastanka dogodka zahteva dve spremembi v sistemu davčnih prihodkov (Issues in Accrual Budgeting 2004, str. 6).

- Prva sprememba je v terjatvah za zaračunane, vendar neplačane davke. Med davčne prihodke določenega obdobja je potrebno všteti samo tiste prihodke, ki so zaračunani v določenem obdobju. Plačila davkov v določenem obdobju je potrebno izvzeti iz prihodkov istega obdobja in jih prišteti obdobju, ko je nastala obveznost za plačilo davka.
- Druga sprememba v sistemu zahteva ocenjevanje višine zaračunanih davkov, ki ne bodo nikoli pobrani. Ob koncu vsakega obračunskega obdobja je potrebno vse davke, ki so zaračunani, vendar ne bodo nikoli pobrani, vključiti med odhodke tekočega obdobja. S tem sistem nastanka dogodka omogoča popolnejši nadzor nad davčnimi prihodki.

Obstaja tudi druga možnost za beleženje davčnih prihodkov. Določene države uporabljajo načelo denarnega toka za beleženje davčnih prihodkov, čeprav v računovodstvu uporabljajo načelo nastanka dogodka. Ocene za višino davčnih prihodkov znotraj posameznega obdobja dobijo tako, da jih časovno zamaknejo.

Ekonomska klasifikacija prihodkov v GFS 2001 deli prihodke na štiri glavne kategorije:

1. davki,
2. prispevki za socialno varnost,
3. transferni prihodki,
4. drugi prihodki.

5.1.1.1. Davki

Davki so obvezna plačila državi in predstavljajo največji delež prihodkov v posamezni državi. Davki se glede na osnovo, od katere se odmerijo, delijo na šest skupin. V posameznih primerih ločnica med posamezno vrsto davka ni vedno jasna. Če je posamezen davek namenski, to ne vpliva na njegovo klasifikacijo. Izjema so samo davki na plačilno listo in delovno silo in prispevki za socialno varnost. Če je posamezen prihodek ali prejemek namenjen za določeno shemo socialnega zavarovanja, ga razvrstimo med prispevke za socialno varnost, v vseh ostalih primerih pa ga je potrebno vključiti med davke na plačilno listo in delovno silo (GFS 2001, str. 50). V kategorijo davkov ne spadajo prispevki za socialno varnost ter denarne kazni in penali.

Povračila in popravki napačno ali preveč pobranih davkov so transakcije, ki zmanjšujejo neto vrednost premoženja. Vsa vračila preveč pobranih davkov so negativni prihodek (GFS 2002, str. 50).

Različne podvrste davčnih prihodkov so razdeljene glede na osnovo, od katere se odmeri davek. Delitev je podobna delitvi iz GFS 1986 in jih razvršča na šest glavnih skupin.

1. Davki na dohodek in dobiček

Davki na dohodek in dobiček so razdeljeni glede na enoto, ki je določen dohodek prejela. Razdeljeni so na davke na dohodke posameznikov in davke na dohodek podjetij. Ponavadi so obračunani od različnih vrst prihodka, kot so plače in drugi prejemki, obresti in dividende, kapitalski dobički, dobički podjetij, obdavčljivi del anuitet pokojninskega, življenjskega in podobnega zavarovanja ter različnih vrst drugih dohodkov.

Glavna vrsta davka na dohodek posameznikov v Sloveniji je dohodnina. Sistem pobiranja dohodnine pozna dve vrsti prejemka, akontacijo dohodnine in letni poračun dohodnine. Akontacije se v Sloveniji odmerjajo sproti skozi vse leto ob nastanku denarnega toka. V Sloveniji je plača posameznika za posamezni mesec izplačana v naslednjem mesecu. Obveznost plačila akontacije dohodnine v Sloveniji nastane ob izplačilu plače, po zaključku posameznega meseca. Tako je akontacija dohodnine, izplačana v mesecu $m+1$, dejansko akontacija, izplačana za mesec m . V skladu z načelom nastanka dogodka se vsa izplačila akontacij dohodnine, ki so beležena po načelu denarnega toka, zamaknejo za en mesec, tako da dobimo plačila po načelu nastanka dogodka. Akontacijo dohodnine, ki je plačana v mesecu januarju tekočega leta iz plače za december, je po načelu nastanka dogodka potrebno zabeležiti v decembru predhodnega leta.

Fizične osebe v Sloveniji morajo do konca marca predložiti obračun dohodnine za preteklo leto. Davčna uprava Republike Slovenije začne obračunavati preveč ali premalo plačano dohodnino za preteklo leto z mesecem junijem. Do tega datuma se skoraj vsi prihodki državnega proračuna iz naslova letnega obračuna dohodnine nanašajo na predpreteklo leto. Manjši del se nanaša na obračune iz drugih let. Če bi dosledno upoštevali načelo nastanka dogodka, bi bilo potrebno vsak posamezen prejemek iz naslova letnega obračuna dohodnine, ki je v proračunu zabeležen po denarnem toku, beležiti v obdobju, na katerega se nanaša. Tako bi bilo potrebno popravljati prihodke tudi za tri ali več let nazaj. Vendar v skladu s standardi, ki veljajo v Evropski uniji, ni potrebno upoštevati teh

manjših popravkov v preteklih letih, temveč jih lahko štejemo za prihodke tekočega obračunskega obdobja. Vračila dohodnine so negativni prihodek.

Podobno lahko razdelimo prejemke davka od dobička pravnih oseb, ki so v državnem proračunu beleženi ob nastanku denarnega toka, na prihodke posameznega obračunskega obdobja. Poračuni davka od dobička pravnih oseb se v Sloveniji izvršijo v aprilu, maju in juniju. V kontnem okviru državnega proračuna ni konta letni obračun davka od dobička pravnih oseb, zato ga je treba oceniti. Ocenimo ga tako, da od vplačil davka v aprilu, maju in juniju odštejemo povprečni letni znesek pobranega davka. Tako za posamezno leto dobimo oceno za obračunani davek, ki je del prihodkov preteklega leta.

2. Davki na plačilno listo in delovno silo

Ti predstavljajo davek delodajalca ali samozaposlenega in se odmerjajo od izplačane plače. V Sloveniji se je z letom 1996 znižala prispevna stopnja delodajalcev za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Za pokritje izpada prihodkov je bil vpeljan davek na izplačane plače. Glavni namen te spremembe je bila razbremenitev delovno intenzivnih panog, saj je prispevek delodajalca obračunan od vsake plače ne glede na višino, davek na izplačane plače pa zajame samo tiste plače, ki so nad določenim zneskom. V panogah, kjer so plače nizke, delodajalcem ni potrebno plačevati davka. Kot primer lahko navedem tekstilne in lesnopredelovalne panoge v Sloveniji.

3. Davki na premoženje

Vključujejo vse davke na posest in prenos premoženja. V to skupino davkov spadajo:

- davki na nepremičnine,
- davki na neto premoženje,
- davki na zapuščino in darila,
- davki na finančne in kapitalske transakcije,
- drugi davki na premoženje.

V Sloveniji področje premoženjskih davkov sistemsko ni urejeno, saj enotnega zakona o premoženjskih davkih ni. Premoženjski davki so predvsem v domeni občin, ki pobirajo prispevke za uporabo stavbnih zemljišč.

4. Davki na blago in storitve

Zajemajo vse davke na proizvodnjo, prodajo, transfer, lizing ter transport blaga in storitev. Vključujejo vsa dovoljenja za uporabo blaga in dovoljenja za opravljanje dejavnosti. Davki na blago in storitve ne vključujejo davkov na mednarodno trgovino in transakcije, razen v primeru, ko obveznost plačila davka ni vezana izključno na prehod meje. Tako je na primer davek na dodano vrednost od uvoza blaga in storitev izenačen z davkom od prodaje domačega blaga in storitev (GFS 2001, str. 53).

Takoj za prispevki za socialno varnost predstavljajo davki na blago in storitve drugi največji delež pobranih davkov v Sloveniji,. V letu 2003 so ti davki predstavljali 14,2 odstotka bruto domačega proizvoda (Bilten javnih financ 2005).

Davki na blago in storitve zajemajo (GFS 2001, str. 49):

1. Splošne davke na blago in storitve:
 - davek na dodano vrednost,
 - davke na promet blaga in storitev,
 - druge splošne davke na blago in storitve
2. trošarine,
3. dobičke fiskalnih monopolov,
4. davke na posebne storitve,
5. davke na uporabo blaga in dovoljenja za opravljanje dejavnosti:
 - davke na motorna vozila,
 - druge davke na uporabo blaga in dovoljenja za opravljanje dejavnosti,

6. druge davke na blago in storitve.

V Sloveniji je bil v okviru reforme davčnega sistema in tudi zaradi približevanja Evropski uniji v sredini leta 1999 uveden davek na dodano vrednost, ki je nadomestil dotedanji sistem prometnih davkov.

Temeljna značilnost prometnih davkov je obdavčevanje proizvodov v eni, to je zadnji fazi, ko se proizvod proda končnemu kupcu. V vseh preostalih fazah prometa se proizvod giblje brez prometnega davka. Glavne pomanjkljivosti prometnega davka so (Ošljaj 1999, str. 5):

- veliko število različnih stopenj, kar pomeni neenako obravnavanje zavezancev,
- veliko število oprostitev, kar povzroča oženje davčne osnove,
- neenaka obravnava proizvodov in storitev, saj se storitve obdavčujejo v vseh fazah.

Za razliko od prometnega davka, ki je enofazni davek, je davek na dodano vrednost večfazni, saj se obračunava v vseh stopnjah. Po svojih učinkih je davek na dodano vrednost enak prometnemu davku, razlika je le v tem, da je davek na dodano vrednost na izvedbeni ravni kompleksnejši (Stanovnik 2004, str. 97).

Trošarine so selektivni davek na potrošnjo in se nanašajo le na nekaj skupin proizvodov. V razvitih državah in tudi v Sloveniji se pobirajo predvsem na naftne derivate, alkoholne pijače, tobak in tobačne izdelke ter avtomobile (Stanovnik 2004, str. 110).

Fiskalni monopoli so javne družbe ali javne neprave družbe, ki imajo davčno moč države nad proizvodnjo določene vrste proizvodov ali storitev. Ustanovljeni so z namenom pobiranja prihodkov države, ki bi se v drugem primeru pobirali neposredno preko davkov (GFS 2001, str. 56).

Davki na posebne storitve, kot pove že samo ime, zajemajo vse davke, ki so obračunani od posebnih storitev. Zajemajo davke na zavarovalne premije, bančne storitve, zabavo ter vse davke, povezane z igrami na srečo (GFS 2001, str. 54).

Za preračune davčnih prejemkov države na davčne prihodke sem uporabljal časovni zamik. Vse prejemke določenega meseca sem vključil v prihodke

predhodnega meseca in s tem dobil oceno za prihodke po načelu nastanka dogodka.

5. Davki na mednarodno trgovino in transakcije

Davke na mednarodno trgovino in transakcije delimo na šest podkategorij: carine in druge uvozne dajatve, izvozne carine, dobičke izvoznih in uvoznih monopolov, davke na menjalne dobičke, davke na menjavo valut ter druge davke na mednarodno trgovino in transakcije.

V Sloveniji poznamo samo eno vrsto davkov na mednarodno trgovino in transakcije: carine in druge uvozne dajatve. Z leti je višina prejemkov iz naslova carin padla, kar je predvsem posledica približevanja Slovenije Evropski uniji. Carine so v letu 1995 predstavljale 3,3 odstotka bruto domačega proizvoda, v letu 2003, ki je zadnje primerljivo, saj so bile z vstopom Slovenije v Evropsko unijo ukinjene vse carine na notranjem evropskem trgu, pa samo še 0,6 odstotka bruto domačega proizvoda.

Pri preračunavanju prejemkov od davkov na mednarodno trgovino in transakcije na prihodke po načelu nastanka dogodka sem podobno kot pri davkih tudi pri carinah uporabljal enomesečni časovni zamik, tako da sem dobil oceno za prihodke po načelu nastanka dogodka.

6. Drugi davki

Drugi davki vključujejo vse davke, ki se obračunavajo na drugo osnovo kot tisti, ki so opisani v predhodnih odstavkih, ter davke, ki jih ni mogoče razporediti v drugo kategorijo.

5.1.1.2. Prispevki za socialno varnost

"Prispevki za socialno varnost so dejanski ali pripisani prejemki od delojemalcev ali delodajalcev, ki zagotavljajo določene pravice iz naslova teh vplačanih prispevkov," (GFS 2001, str. 47).

Prispevki za socialno varnost so glede na vir razdeljeni na prispevke delojemalcev, prispevke delodajalcev, prispevke samozaposlenih in druge nealocirane prispevke. Prispevke delojemalcev plačujejo neposredno delojemalci ali pa so jim odtegnjeni s strani delodajalca. Prispevki delodajalca so vplačani neposredno s strani delodajalca v korist zaposlenih.

Prispevki za socialno varnost delodajalcev so v GFS 2001 obravnavani drugače kot v GFS 1986. GFS 1986 obravnava te prispevke kot davke. Pri konsolidaciji tokov med posameznimi enotami znotraj sektorja država so se prispevki, ki jih plačuje enota sektorja država kot delodajalec, izločali. Novi GFS 2001 pa te prispevke obravnava kot del plače zaposlenega. Plačilo delodajalca za socialno varnost posameznega zaposlenega predstavlja del plačila za opravljeno delo in ga pri konsolidaciji ne smemo izločiti. Skladno s tem so na Ministrstvu za finance Republike Slovenije z začetkom leta 2005 prenehali izločati prispevke v konsolidirani bilanci javnega financiranja (Bilten javnih financ 2005).

5.1.1.3. Transforni prihodki

Transforni prihodki so neobvezni tekoči ali investicijski prihodki, ki jih posamezna enota v sektorju država pridobi od druge enote, druge države ali mednarodne organizacije. Tekoči transferi so tisti, ki so namenjeni za pokrivanje tekočih odhodkov in ne pogojujejo nakupa določenega premoženja.

Po načelu nastanka dogodka je potrebno transferne prihodke zabeležiti takrat, ko so izpolnjeni vsi pogoji za njihovo pridobitev. V primerih, ko to ni možno, GFS 2001 dovoljuje beleženje transakcij v trenutku nastanka denarnega toka.

GFS 2001 uporablja za transferne prihodke izraz "grants", ki ga v Sloveniji razumemo kot donacije, kar bi lahko privedlo do zmede pri prepoznavanju posameznega prihodka. Zato sem v tem primeru uporabljal izraz transforni prihodki, kar sovпада z izrazoslovjem, ki ga uporabljamo v Sloveniji.

Za izraz donacije, kot ga uporabljamo v Sloveniji, GFS 2001 uporablja malce neroden izraz "prostovoljni transferi, ki niso donacije", oziroma "voluntary transfers other than grants" (GFS 2001, str. 49). Zaradi boljšega razumevanja posameznih vrst prihodkov sem v tem primeru uporabljal izraz donacije.

5.1.1.4. Drugi prihodki

Drugi prihodki zajemajo prihodke od premoženja, prodaje blaga in storitev, denarne kazni, donacije in druge prihodke.

Prihodki od premoženja so prihodki, ki jih država prejema od svojih naložb v druge sektorje. Delijo se na prejete obresti, dividende, prejete dobičke od nepravilnih družb, premoženjske prihodke od zavarovalnih poslov in najemnine.

Prodaja blaga in storitev vključuje prodajo tržnih proizvajalcev, administrativne takse, prodajo netržnih proizvajalcev ter pripisano prodajo blaga in storitev. Nekatero administrativno takse so nadproporcionalno visoke glede na proizvodne stroške. Dober primer so registrske tablice, osebne izkaznice in potni listi. Država lahko preko njihovih cen vodi določeno politiko. Če so cene nadproporcionalno visoke glede na stroške njihove izdelave, jih je potrebno klasificirati kot davke, saj ne predstavljajo prave prodaje blaga in storitev.

Denarne kazni so obvezna plačila drugih enot, ki jih naložijo sodišča za kršitve zakona ali administrativnih pravil.

Donacije so prostovoljna plačila posameznikov, neprofitnih organizacij, podjetij ali drugih enot, ki niso druge države ali mednarodne organizacije.

Drugi prihodki zajemajo vse prihodke, ki jih ni mogoče vključiti v nobeno drugo kategorijo prihodkov.

5.1.2. ODHODKI

"Odhodek je zmanjšanje neto premoženja zaradi transakcije," (GFS 2001, str. 62).

Ekonomsko klasifikacija odhodkov deli odhodke na osem glavnih kategorij (GFS 2001, str. 63):

1. plače in drugi izdatki zaposlenim,
2. poraba blaga in storitev,
3. amortizacija,
4. plačila obresti,
5. subvencije,
6. transferni odhodki,
7. transferi za zagotavljanje socialne varnosti,
8. drugi odhodki.

5.1.2.1. Plače in drugi izdatki zaposlenim

Plače in drugi izdatki zaposlenim zajemajo vsa plačila zaposlenim. Delijo se na plače in nadomestila plač ter prispevke za socialno varnost, ki jih posamezna enota v sektorju država plača kot delodajalec.

Plače in nadomestila zajemajo vsa plačila v denarju in v naravi. Primer plačil v naravi so malica, nastanitev, posojilo brez obresti in prevoz, ki jih delodajalec zagotavlja za svoje zaposlene brez plačila ali pod tržno ceno.

Prispevki za socialno varnost zajemajo dejanske in pripisane prispevke. Pripisani prispevek za socialno varnost nastane v primeru, ko država kot delodajalec zagotavlja pokojnino za svoje zaposlene brez vplačil v določen sklad socialnega zavarovanja. Višina pripisanega prispevka za socialno varnost je enaka znesku, ki bi ga bilo potrebno dejansko vplačati za zagotovitev določene višine pokojnine.

Kot sem že navedel v poglavju o prihodkih, so plačila delodajalca za socialno varnost, ki ga posamezna enota plačuje za svoje zaposlene v drugo enoto, ki je tudi del sektorja država (ponavadi so to skladi obveznega socialnega zavarovanja kot sta ZPIZ in ZZZS), del plače zaposlenega in se ne konsolidirajo.

Za preračun te kategorije po načelu nastanka dogodka je potrebno v Sloveniji, kjer uporabljamo računovodsko načelo denarnega toka, vsa plačila za plače in druge izdatke zaposlenim v mesecu januarju tekočega leta vključiti med odhodke predhodnega leta. Plače, izplačane v mesecu januarju tekočega leta, predstavljajo plačilo za opravljeno delo v mesecu decembru predhodnega leta.

5.1.2.2. Poraba blaga in storitev

Skladno z načelom nastanka dogodka se naslednja vrsta odhodkov imenuje poraba blaga in storitev in ne pomeni več le nakupa blaga in storitev, temveč dejansko porabo blaga in uporabo storitev.

Posamezna enota ponavadi preko javnega razpisa nabavi določeno količino pisarniškega materiala. Ob nakupu, oziroma bolj točno ob plačilu računa, nastane denarni tok, pisarniški material pa se ponavadi porablja skozi daljše časovno obdobje. V skladu z načelom nastanka dogodka, je potrebno upoštevati le dejansko porabo blaga in ne zgolj nakupov. Ob koncu obračunskega obdobja se neporabljen nabavljeni material knjiži v bilanci stanja kot zaloga materiala.

Poraba blaga in storitev se v GFS 2001 ne deli na različne podkategorije, kar je presenetljivo, saj je to eden izmed glavnih odhodkov enot sektorja država. V Sloveniji so v letu 2003 izdatki za blago in storitve znašali 10,1 odstotka vseh izdatkov državnega proračuna. Mogoče je razlog v tem, da GFS 2001 predstavlja le splošni okvir, znotraj katerega lahko posamezna država nadalje razdeli posamezne postavke glede na lastne potrebe in značilnosti sistema javnih financ.

Nakupi vojaške opreme in orožja ne pomenijo nakupa osnovnih sredstev, temveč porabo blaga in storitev ne glede na to, da se določena oprema uporablja skozi daljše časovno obdobje. Če je določena oprema namenjena izključno vojaški uporabi, jo je potrebno ob nabavi v celoti vključiti med porabo blaga in storitev. Na drugi strani pa se nakup vojaškega helikopterja, ki se uporablja tudi v civilne namene, lahko knjiži med nakup opreme. Dober primer je nakup tanka. Če je kupljen za vojaške namene, ga je potrebno vključiti med prodajo blaga in storitev. V primeru nakupa tanka za policijo pa se ga lahko knjiži med opremo.

5.1.2.3. Potrošnja stalnega kapitala

"Potrošnja stalnega kapitala je zmanjšanje vrednosti stalnega sredstva znotraj obračunskega obdobja zaradi fizične izrabe, običajne izgube ali običajnega uničenja," (GFS 2001, str. 67).

Potrošnja stalnega kapitala lahko izenačimo z amortizacijo, ki je računovodski pojem zanjo.

Osnovna sredstva se amortizirajo v obdobju, ko so v uporabi. Znesek amortizacije mora biti primerljiv z njihovo obrabo. Tako v sistemu GFS 2001 kot tudi po Slovenskih računovodskih standardih se amortizacija osnovnih sredstev obračunava posamično. Za vsako posamezno osnovno sredstvo je potrebno določiti dobo koristnosti, ki je odvisna od pričakovanega fizičnega staranja in izrabljanja, pričakovanega tehničnega staranja, pričakovanega ekonomskega staranja in pričakovanih zakonskih ali drugih omejitev uporabe. Doba koristnosti se lahko določi tudi na osnovi zmogljivosti sredstva oziroma števila enot, ki ga določeno sredstvo lahko proizvede v svoji življenjski dobi. Na podlagi dobe koristnosti osnovnega sredstva v obliki stvari pridemo do letne amortizacijske stopnje, oziroma do nadomeščanja vrednosti osnovnega sredstva (Turk et al. 1999, str 69).

Prvotno določena doba koristnosti osnovnega sredstva ni nespremenljiva. Občasno je potrebno preverjati ustreznost začetne dobe koristnosti in jo skladno s povezano stopnjo amortizacije ustrezno popraviti.

Poznamo več metod obračunavanja amortizacije (Turk et al. 1999, str 69):

- enakomerno (linearno) časovno amortiziranje,
- rastoče (progressivno) časovno amortiziranje,
- padajoče (degresivno) časovno amortiziranje,
- funkcionalno amortiziranje.

Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev predpisuje, da proračunski uporabniki osnovna sredstva redno odpisujejo posamično, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. To navodilo je potrebno dosledno uporabljati iz enega obračunskega obdobja v drugo obračunsko obdobje. V navodilu so prav tako določene letne amortizacijske stopnje za različno vrsto osnovnega sredstva, po katerih so dolžni proračunski uporabniki izračunavati amortizacijo.

Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri (Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev):

- zemljiščih in drugih naravnih bogastvih,
- opredmetenih osnovnih sredstvih do njihovega prenosa v uporabo,
- opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- lokalnih zemljatih ali makadamskih cestah ter zgradbah, ki so njihov sestavni del,
- zgradbah (razen stanovanj in stanovanjskih hiš) in opremi slovenske vojske ter zgradbah (razen stanovanj in stanovanjskih hiš) in opremi, ki so na podlagi posebnih predpisov rezerva za obrambo, oziroma za opravljanje funkcij javne in države varnosti,
- opredmetenih osnovnih sredstvih trajno zunaj uporabe,
- spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in drugih javnih površin,

- drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

Definicija potrošnje stalnega kapitala oziroma amortizacije v GFS 2001 in v Slovenskih računovodskih standardih je identična, kar zagotavlja enotno obravnavo potrošnje stalnega kapitala.

V Sloveniji je v veljavi dvojni sistem računovodstva enot sektorja država. Posredni uporabniki državnega proračuna, oziroma podrobneje določeni uporabniki, izkazujejo svoje delovanje po načelu nastanka dogodka in načelu denarnega toka. Neposredni uporabniki proračunov, oziroma natančneje drugi uporabniki, izkazujejo svoje delovanje izključno po načelu denarnega toka in ne obračunavajo amortizacije. Iz tega razloga je izdelava popolnih bilanc odhodkov za celoten sektor država onemogočena.

V zaključnem računu so v bilanci stanja osnovna sredstva na dvomestnem kontu enotnega kontnega načrta izkazana znotraj:

- neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- nepremičnin,
- opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je dolgoročno sredstvo za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanje v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se pripozna v poslovnih knjigah, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njim, in če je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti (Zupančič, Štrekelj, Čižman 2005, str 78).

Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev predpisuje tri različne stopnje odpisa: 25 odstotkov za programsko opremo, 20 odstotkov za ostale pravice in 20 odstotkov za druga neopredmetena dolgoročna sredstva.

V skupini nepremičnine se v kontnem načrtu izkazujejo vrednosti zemljišč, zgradb, terjatev za predujme za nepremičnine, nepremičnin v izgradnji ali izdelavi in nepremičnin trajno zunaj uporabe. Posamezni uporabnik je v poslovnih knjigah dolžan prikazovati nepremičnine na trimestrnem kontu, v zaključnem računu pa samo na dvomestnem. Zaradi tega ni možno dobiti podatka o sredstvih, ki jih

amortiziramo, in sredstvih, ki jih ne. Tako lahko samo ugibamo o vrednosti sredstev, na katere apliciramo amortizacijsko stopnjo.

Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva zajemajo opremo, drobni inventar, večletne nasade, osnovno čredo, druga opredmetena osnovna sredstva, terjatve za predujme za opremo in druga opredmetena osnovna sredstva, opremo in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo, nadomestne dele ter opremo in opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe.

Ker podatki za amortizacijo za druge uporabnike enotnega kontnega načrta ne obstajajo, sem jo, zaradi popolnejšega prikaza bilanc, zelo na grobo ocenil. Oceno višine amortizacije drugih uporabnikov sem dobil tako, da sem znesek amortizacije pri javnih zavodih delil z višino stvarnega premoženja in tako dobljeni količnik pomnožil z vrednostjo stvarnega premoženja posameznega drugega uporabnika.

Znesek potrošnje stalnega kapitala za izračun višine neto posojanja/izposojanja, ki je eden izmed kriterijev za prevzem evra, ni potreben. Na eni strani zvišuje odhodke, na drugi strani pa v isti višini vpliva na odtujitve nefinančnih sredstev. Neto posojanje/izposojanje je enako ne glede na višino potrošnje stalnega kapitala. V izračune sem zelo površno oceno vključil le zaradi celovitejšega prikaza bilanc. Potrošnja stalnega kapitala je namreč interna transakcija, ki odraža dejansko obrabo oziroma potrošnjo osnovnih sredstev. Potrošnja stalnega kapitala, ki jo beležimo med odhodki, je na drugi strani vključena tudi med odtujitve nefinančnih sredstev (GFS 2001, str. 132).

5.1.2.4. Obresti

Obresti zapadajo v plačilo skozi vse obdobje obstoja določene obveznosti. Ponavadi se izplačujejo na koncu določenega obdobja, meseca ali leta, dejansko pa nastajajo oziroma se natekajo skozi vse obdobje. Dokler kreditojemalec ne izplača natečenih obresti, obstaja obveznost plačila za znesek natečenih, vendar neplačanih obresti. Vse natečene, vendar neplačane obresti je potrebno prišteti glavnici dolga (GFS 2001, str. 68).

Obresti se plačujejo na:

- depozite,
- obveznice,
- posojila,

- druge obveznosti.

Višine odhodkov od obresti nisem preračunal iz podatkov iz zaključnih računov enot sektorja država, temveč sem uporabil višino obračunskih obresti iz internih gradiv Ministrstva za finance za izdelavo Poročila o presežnem primanjkljaju in dolgu za leto 2005.

5.1.2.5. Subvencije

"Subvencije so tekoča prostovoljna plačila države podjetjem na osnovi proizvodnje, dejavnosti ali vrednosti blaga in storitev, ki jih podjetja proizvajajo, prodajajo, izvozijo ali uvozijo," (GFS 2001 str. 70).

Pomen in tudi možnost dajanja subvencij je v zadnjih nekaj letih in desetletjih v Sloveniji in tudi po svetu vedno manjši.

Dajanje subvencij, ki izkrivljajo konkurenco oziroma grozijo, da jo bodo izkrivile, je v Evropski uniji prepovedano (Jaklič 2002, str. 103).

Če primerjamo definicijo subvencij s pravili Evropske unije glede subvencioniranja, pridemo do zaključka, da so vse subvencije prepovedane. Na drugi strani pa so v Evropski uniji dovoljene pomoči, ki so usklajene s skupnim trgov. To so pomoči socialne narave, pomoči ob naravnih katastrofah in izjemnih dogodkih, pomoči namenjene spodbujanju gospodarskega razvoja določenega območja oziroma regij, kjer je življenjski standard izjemno nizek, pomoči za izvedbo pomembnega projekta za skupno evropsko korist ter pomoči za odpravo resnih motenj v gospodarstvu države članice (Jaklič 2002, str. 104).

Subvencije so razdeljene glede na prejemnika sredstev, se pravi na javno ali zasebno podjetje, ter na institucionalni sektor gospodarstva, ki je prejemnik, torej na nefinančne ali finančne družbe.

Pri preračunavanju subvencij iz denarnega toka na kategorije po načelu nastanka dogodka lahko uporabimo predpostavko, da je subvencija izplačana v istem obdobju, kot je nastala obveznost za plačilo subvencije. Tako da ob nastanku denarnega toka, ki nastane pri subvenciji, beležimo tudi transakcijo po načelu nastanka dogodka. Predpostavko lahko utemeljimo s tem, da je subvencija prostovoljni transfer enote sektorja država drugi enoti izven sektorja država. Razlika nastane v primeru, ko je subvencija posledica zakona, ki nalaga državi izplačilo subvencije.

5.1.2.6. Transferni odhodki

"Transferni odhodki so neobvezna tekoča ali investicijska plačila enote sektorja država drugi enoti sektorja država ali mednarodni organizaciji," (GFS 2001, str. 71).

Transferni odhodki se delijo glede na prejemnika sredstev, v drugem koraku pa na glavni namen transfera, na tekoče in investicijske transfere.

Tekoči transferi so transferi, namenjeni tekočim odhodkom, in niso povezani z obveznostjo nakupa premoženja. Investicijski transferi so povezani z nakupom določenega sredstva in vključujejo vse transfere v denarju, sredstvih, odpise terjatev in prevzeme dolga, povezane z osnovnimi sredstvi (GFS 2001, str. 71).

5.1.2.7. Transferi za zagotavljanje socialne varnosti

"Transferi za zagotavljanje socialne varnosti so transferi v denarju ali naravi za zaščito pred socialnimi tveganji določenih kategorij prebivalstva," (GFS 2001, str. 71).

Transfere delimo na:

- transfere za socialno varnost,
- transfere za socialno varstvo,
- transfere iz delodajalčevih shem socialne varnosti.

Transferi za socialno varnost pokrivajo vse odhodke, ki so del sistema socialnega zavarovanja. V Sloveniji so to vsi izdatki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno zavarovanje, zavarovanje za primer brezposelnosti ter starševska nadomestila, ki so del sistema socialnega zavarovanja. Nadomestila za brezposelnost in starševska nadomestila bi na drugi strani lahko vključili med odhodke za socialno varstvo, saj pobrani obvezni prispevki iz teh dveh naslovov pokrijejo le majhen del dejanskih izplačil upravičencem. V Sloveniji so v letu 2003 prejemi iz teh dveh naslovov znašali 8,8 milijarde tolarjev, izdatki pa 58,7 milijarde tolarjev. Pokritost izdatkov s prejemki je tako znašala le 15,0 odstotkov.

Transferi posameznikom za socialno varstvo zajemajo vse transfere, namenjene socialnemu varstvu, ki niso del določene sheme socialnega zavarovanja. Ta

kategorija odhodkov zajema naslednje vrste izdatkov v enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava:

- družinske prejemke in starševska nadomestila (brez starševskega nadomestila),
- transfere za zagotavljanje socialne varnosti,
- transfere vojnim invalidom, veteranom in žrtvam vojnega nasilja,
- nadomestila plač,
- štipendije socialne narave in
- druge transfere posameznikom.

Razlike med klasifikacijo transferov posameznikom se pojavijo pri štipendijah. Pri le-teh GFS 2001 ne ločuje med kadrovskimi in socialnimi štipendijami. Vse štipendije klasificira med druge odhodke. Kot vemo, je del štipendij namenjen socialnemu varstvu posameznikov in bi ga bilo potrebno vključiti k odhodkom za socialno varstvo. V izračunih sem zato ta del štipendij vključil znotraj skupine transferov za socialno varstvo.

Transferi iz delodajalčevih shem socialne varnosti so transferi, ki jih izplačuje enota sektorja država za socialno varnost svojih zaposlenih ali družin zaposlenih znotraj zavarovalne sheme za državne uslužbence. Primer le-teh v Sloveniji so dodatne pokojnine, izplačane iz premij dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, saj jih izplačuje enota (Kapitalska družba), ki je del sektorja država.

5.1.2.8. Drugi odhodki

Zajemajo dve vrsti odhodkov, odhodke iz premoženja, ki niso obresti, in razne druge odhodke (GFS 2001, str. 72).

Odhodki iz premoženja, ki niso obresti, so plačila enote sektorja država lastniku finančnega ali nestvarnega neproizvedenega sredstva za uporabo. Zajemajo dividende, izplačila iz dohodka nepravih družb, odhodke zavarovalnih družb ter rente (GFS 2001, str. 72).

Ko govorimo o državi in javnih financah, se nam poraja vprašanje: "Kako lahko država izplačuje dividende?" Odgovor na to vprašanje je podan v poglavju o institucionalnih sektorjih. Sektor država lahko zajema tudi enoto, katere pravna oblika je delniška družba, saj pravnoformalna oblika enote ne določa institucionalnega sektorja. Tako je lahko tudi delniška družba, ki proizvaja po netržnih cenah, enota sektorja država. Primer takšne enote v Sloveniji bi lahko bila Kapitalska družba, ki je po pravni obliki delniška družba, vendar je vseeno del sektorja država in podsektorja skladi socialne varnosti.

Druga vrsta odhodkov, ki niso obresti, so izplačila iz dohodka nepravilnih družb. V Sloveniji predstavljajo ta izplačila javni zavodi. Če se ustanovitelj odloči, da bo pobral presežek javnega zavoda, mora javni zavod to prikazati kot odhodek. Z vidika sektorja država te transakcije ne pomenijo dejanskega odhodka, saj so to le transferi med enotami znotraj sektorja, ki se konsolidirajo. Za popolno analizo vseh podsektorjev pa je nujen prikaz celotnih odhodkov vsakega posameznega podsektorja.

Enota na centralni ravni je na primer lahko lastnik enote, ki je del lokalne ravni države in se lahko odloči, da bo pobrala presežek prihodkov nad odhodki. V tem primeru se bo povečal primanjkljaj lokalne ravni in zmanjšal primanjkljaj centralne ravni države, celotni primanjkljaj (presežek) sektorja država pa v tem primeru ostane nespremenjen.

Odhodki zavarovalnih družb so odhodki zavarovalnic, ki so del sektorja država.

Renta je odhodek, ki nastane z najemom zemlje, podzemnih bogastev in drugih naravnih bogastev.

Razni drugi odhodki vključujejo vse druge odhodke, ki jih ni mogoče klasificirati drugje. Delijo se na tekoče in investicijske. Odhodki zajemajo (GFS 2001, str. 74 - 75):

- Tekoče transfere neprofitnim organizacijam, ki opravljajo storitve gospodinjstvom. Vključujejo plačila v obliki članarin, naročnin in prostovoljnih donacij.
- Tekoče davke, davke na kapital, obvezne takse in pristojbine, ki jih ena enota države zaračunava drugi enoti. Vsa plačila je potrebno pri konsolidaciji izločiti.
- Znižanje davka oziroma znižanje zneska že obračunanega davka.

- Denarne kazni, ki jih enoti sektorja država naložijo sodišča.
- Plačila nadomestil za poškodbe in škodo ob naravnih nesrečah.
- Plačila nadomestil za škodo, ki jo je povzročila enota sektorja država.
- Štipendije.
- Investicijske transfere podjetjem in neprofitnim institucijam, ki opravljajo storitve za gospodinjstva v denarju ali naravi za financiranje izgub ter vse prevzeme dolga.
- Zavarovalne premije.
- Izplačila zavarovalnih premij zavarovalnice znotraj sektorja država.
- Nakupe blaga in storitev, ki so neposredno namenjeni gospodinjstvom za končno porabo.

5.1.3. FUNKCIONALNA KLASIFIKACIJA ODHODKOV DRŽAVE

Funkcionalna klasifikacija odhodkov države predstavlja drugačen pogled na odhodke države. V prejšnjem poglavju o odhodkih sem opisal različne odhodke po ekonomski klasifikaciji, COFOG pa prikazuje odhodke države po funkcionalnih namenih in področja porabe, v katere se steka denar iz javnih financ. "Funkcionalna klasifikacija odhodkov prikazuje socioekonomske cilje, na katere cilja država s svojo porabo," (GFS 2001, str. 75).

Funkcionalna klasifikacija odhodkov deli odhodke na deset različnih namenov (GFS 2001, str. 76):

1. javna uprava,
2. obramba,
3. javni red in varnost,
4. gospodarske dejavnosti,
5. varstvo okolja,

6. stanovanjska dejavnost in prostorski razvoj,
7. zdravstvo,
8. rekreacija, kultura in dejavnosti neprofitnih organizacij, društev, združenj in drugih institucij,
9. izobraževanje,
10. socialna varnost.

Funkcionalna klasifikacija odhodkov omogoča podrobnejšo analizo odhodkov sektorja država po področjih porabe. Prav tako omogoča primerjave med državami. Znotraj posameznega funkcionalnega področja porabe beleži vse odhodke po ekonomskih namenih. Znotraj področja izobraževanje so zajeti vsi odhodki za plače, materialne stroške, amortizacijo, obresti, subvencije, transferi za zagotavljanje socialne varnosti, drugi odhodki ter vsi neto nakupi nefinančnega, stvarnega premoženja.

COFOG omogoča mednarodne primerjave in pomaga nevtralizirati vpliv organizacijskih razlik in sprememb v posamezni državi. V določeni državi vse naloge, povezane z brezposelnostjo, opravlja eno samo ministrstvo, medtem ko so v drugi državi te naloge razdeljene na več ministrstev ali na več enot. V funkcionalni klasifikaciji so vsi odhodki, povezani z odpravo brezposelnosti in pomočjo brezposelnim osebam, vključeni v eno samo funkcijo varstvo brezposelnih oseb.

Funkcionalna klasifikacija poleg vseh odhodkov beleži tudi neto pridobitve nefinančnega premoženja, zato pojem odhodek ni primeren. GFS 2001 govori o "Outlays", kar pomeni vsa razpoložljiva sredstva za določen namen, vključno z neto pridobitvami nefinančnih sredstev.

Funkcionalna klasifikacija odhodkov zahteva, da se posamezne postavke beležijo na nivoju posamezne transakcije in ne na nivoju posamezne enote, kar pa pogosto ni možno. Podatki o posameznih transakcijah določene enote pogostokrat niso na voljo. V teh primerih priročnik dopušča razvrstitev vseh odhodkov posamezne enote v en sam COFOG odhodek. S tem lahko podcenimo ali precenimo odhodke za določene namene. Če vključimo vse odhodke določene fakultete med izobraževanje, vemo, da smo s tem precenili odhodke za izobraževanje in podcenili odhodke za raziskovanje.

Funkcionalna klasifikacija javnofinančnih izdatkov v Sloveniji predstavlja prikaz namenske razvrstitve javnofinančnih izdatkov sektorja država po posameznih funkcijah države. Razčlenjuje celotno porabo državnih in občinskih organov, skladov socialnega zavarovanja, javnih skladov ter drugih oseb javnega prava, ki se financirajo iz javnofinančnih sredstev, po posameznih funkcionalnih namenih porabe. Prikazuje torej, za kakšne funkcionalne namene država troši javnofinančna sredstva (Vencelj 2000, str. 2).

Klasifikacija omogoča, da se celotni javnofinančni izdatki države razvrstijo in razčlenijo po posameznih funkcijah v posameznem časovnem obdobju. Prikazi izdatkov države po proračunskih uporabnikih ne ustrezajo temu namenu, ker odražajo organizacijsko (institucionalno) strukturo. Izdatki so prikazani po posameznih proračunskih uporabnikih, to je ministrstvih in organih v sestavi ministrstev, zato lahko sprememba organizacijske strukture povzroči neprimerljivost podatkov. Če vlada ustanovi novo ministrstvo, ki je pristojno za naloge, ki so bile v pristojnosti drugih ministrstev, ni mogoče primerjati izdatkov za določene funkcije (Vencelj 2000, str. 2).

V Sloveniji je v uporabi programska funkcionalna klasifikacija izdatkov države, ki se uporablja pri pripravi in izvrševanju državnega proračuna in finančnih načrtov neposrednih uporabnikov državnega proračuna. Izdatki se razvrščajo v področja porabe (23 področij) in glavne programe (95 glavnih programov). Področja porabe so področja, na katerih deluje država oziroma nudi storitve. Glavni program je splošni program, ki je del področja porabe in ima določene splošne cilje in kazalce učinkovitosti ter uspešnosti. V okviru glavnega programa obstaja več podprogramov, v okviru katerih se operacionalizirajo cilji glavnega programa (Bizilj 2002, str. 12).

V programsko funkcionalni klasifikaciji so glavna področja porabe: 01 Politični sistem, 02 Ekonomska in fiskalna administracija, 03 Zunanja politika in mednarodna pomoč, 04 Skupne administrativne službe in splošne javne storitve, 05 Znanost in tehnološki razvoj, 06 Lokalna samouprava, 07 Obramba in ukrepi ob izrednih dogodkih, 08 Notranje zadeve in varnost, 09 Pravosodje, 10 Trg dela in delovni pogoji, 11 Kmetijstvo gozdarstvo in ribištvo, 12 Pridobivanje in distribucija energetskih surovin, 13 Promet, prometna infrastruktura in komunikacije, 14 Gospodarstvo, 15 Varovanje okolja in naravne dediščine, 16 Prostorsko planiranje in stanovanjska izgradnja, 17 Zdravstveno varstvo, 18 Kultura, šport in nevladne organizacije, 19 Izobraževanje, 20 Socialno varstvo, 21 Pokojninsko varstvo, 22 Servisiranje javnega dolga in 23 Intervencijski programi in obveznosti, z letom 2004 pa tudi 24 Prispevek v proračun Evropske unije.

Programsko funkcionalna klasifikacija v Sloveniji je bila pripravljena na podlagi mednarodne funkcionalne klasifikacije COFOG in glede na smiselno in zgodovinsko povezanost funkcij in programov, ki se izvajajo v Sloveniji. Struktura klasifikacije je po zasnovi programska, hkrati pa oblikovana tako, da jo je mogoče enolično pretvoriti v COFOG funkcionalno klasifikacijo (Škufca 2003, str. 63).

Tabela 13: Izdatki sektorja država po funkcionalni klasifikaciji (COFOG) v Sloveniji v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	Proračunska centralna država	Izvenproračunska centralna država	Skladi socialne varnosti	Konsolidacija	Centralna država	Lokalna država	Konsolidacija	Skupaj sektor država
	1	2	3	4	5=1+2+3+4	6	7	8=5+6+7
SKUPAJ IZDATKI	1.452.452	435.740	1.160.132	-602.152	2.446.172	522.288	-246.319	2.722.142
v odstotkih BDP	25,3	7,6	20,2	-10,5	42,6	9,1	-4,3	47,4
01 Javna uprava	270.687	15.221	1.624	-12.654	274.879	41.968	-41.717	275.129
02 Obramba	72.472	0	0	0	72.472	746	-2	73.216
03 Javni red in varnost	105.030	375	0	0	105.405	6.689	-415	111.680
04 Gospodarske dejavnosti	195.847	30.128	0	-13.815	212.159	61.068	-6.119	267.108
05 Varstvo okolja	22.239	1.308	0	-321	23.226	23.948	-1.570	45.604
06 Stanovanjska dejavnost in prostorski razvoj	7.976	1	0	-13	7.964	31.174	-2.481	36.657
07 Zdravstvo	17.309	185.852	320.865	-170.407	353.618	69.612	-53.132	370.098
08 Rekreativna, kultura in dejavnosti neprofitnih organizacij, društev, združenj in drugih institucij	37.376	23.944	0	-19.793	41.527	38.725	-7.109	73.142
09 Izobraževanje	276.249	150.282	3	-125.731	300.803	225.752	-125.391	401.164
10 Socialna varnost	447.267	28.629	837.641	-259.418	1.054.118	22.606	-8.381	1.068.344

Vir: lastni izračuni

Popolne funkcionalne klasifikacije v Sloveniji po načelu nastanka dogodka iz podatkov iz zaključnih računov ni možno izdelati. Pomanjkljivosti, ki ne omogočajo izdelave popolne bilance, so naslednje:

- ni podatkov o prihodkih in odhodkih od neto pridobitev nefinančnega premoženja po funkcionalnih namenih,
- ni podatkov o odhodkih po nastanku dogodka med različnimi funkcionalnimi nameni iz bilanc enot, ki poročajo po denarnem toku,
- ni podatkov o odhodkih posrednih proračunskih uporabnikov po funkcionalnih namenih na nivoju transakcije.

Zaradi zgoraj navedenega sem COFOG izdelal izključno iz podatkov po denarnem toku in jih nisem preračunaval na kategorije nastanka dogodka. Prav tako sem

posamezne javne zavode razdelil po področjih porabe na nivoju celotne enote tako, da sem posamezno enoto v celoti vključil na posamezno področje glede na standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD). V bilanco tudi niso vključeni prihodki od prodaje nefinančnih sredstev temveč samo izdatki po denarnem toku, ki vključujejo izdatke za nakup nefinančnega premoženja. Zato podatki niso primerljivi s podatki iz bilance odhodkov po ekonomskih namenih.

5.2. BILANCA TOKOV Z NEFINANČNIMI SREDSTVI, FINANČNIMI SREDSTVI IN FINANČNIMI OBVEZNOSTMI

Klasifikacija bilance tokov z nefinančnimi, finančnimi sredstvi ter finančnimi obveznostmi je identična klasifikaciji bilance stanja, ki je podrobneje opisana v poglavju o bilanci stanja, zato jo tu izpuščam.

Bilanca transakcij z nefinančnimi sredstvi povezuje otvoritveno bilanco stanja nefinančnih sredstev s transakcijami na naslednji način: Višini posamezne kategorije nefinančnega sredstva najprej prištejemo vse pridobitve. Nato odštejemo vse odtujitve, ki vključujejo tudi potrošnjo stalnega kapitala, na koncu prištejemo ali odštejemo še vse druge tokove, ki vplivajo na vrednost premoženja, tako, da dobimo zaključno bilanco stanja.

Na podoben način se povezuje otvoritvena bilanca stanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti z zaključno bilanco stanja teh sredstev in obveznosti.

Sektor država je v Sloveniji v letu 2003 štel 2.831 enot, podsektor centralna država 589 enot, lokalna država pa 2.242 enot.

Proračunska centralna država zajema 250 enot, katerih delovanje je v celoti izkazano v državnem proračunu.

Izvenproračunska centralna država zajema 336 enot. Največ, 316, je javnih zavodov. Poleg njih sem v izračune vključil še 10 javnih skladov, 7 javnih agencij, Slovensko odškodninsko družbo, Rezervni sklad za naravne nesreče ter Proračunski sklad za investicije v zdravstvu. Znesek proračunske rezerve sam po sebi ne predstavlja dejanske porabe sredstev, temveč le rezervirana sredstva v določenem letu. V letu 2003 se je oblikovalo za 11,6 milijarde tolarjev rezerve, dejansko pa je bilo porabljeno le 7,5 milijarde sredstev. Večina sredstev proračunske rezerve je bila namenjena za povračila škode zaradi naravnih nesreč v kmetijstvu.

Skladi socialne varnosti zajemajo Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje in Kapitalsko družbo.

Podsektor lokalna država predstavlja 1159 enot, od tega 193 občin in 1083 krajevnih skupnosti, ki so zajeti v občinskih proračunih, ter 966 javnih zavodov, ki delujejo na lokalni ravni.

Tabela 14: Bilanca državnih operacij v Sloveniji v letu 2003 (v milijonih tolarjev)

	Proračunska centralna država	Izvenpro- računska centralna država	Skladi socialne varnosti	Konsoli- dacija	Centralna država	Lokalna država	Konsoli- dacija	Sektor država	v odstotkih BDP
	1	2	3	4	5=1+2+3+4	5	6	7=4+5+6	8
1 Prihodki	1.399.414	444.787	1.155.093	-599.891	2.399.404	505.392	-244.567	2.660.229	46,3
v odstotkih BDP	24,3	7,7	20,1	-10,4	41,7	8,8	-4,3	46,3	
11 Davčni prihodki	1.281.520	0	0	-12.173	1.269.348	179.666	-8.579	1.440.434	25,1
12 Prispevki za socialno varnost	8.924	0	914.430	0	923.355	0	0	923.355	16,1
13 Transferni prihodki	11.608	362.714	228.454	-587.368	15.409	232.178	-235.979	11.608	0,2
14 Drugi prihodki	97.361	82.072	12.209	-350	191.292	93.548	-8	284.832	5,0
									0,0
2 Odhodki	1.452.663	452.249	1.159.932	-599.891	2.464.954	449.608	-244.567	2.669.994	46,5
v odstotkih BDP	25,3	7,9	20,2	-10,4	42,9	7,8	-4,3	46,5	
21 Plače in drugi izdatki zaposlenim	201.858	241.550	9.235	0	452.643	230.659	0	683.302	11,9
22 Izdatki za blago in storitve	153.860	146.156	130.212	0	430.228	121.556	0	551.784	9,6
23 Potrošnja stalnega kapitala	13.199	13.533	257	0	26.989	14.505	0	41.494	0,7
24 Obresti	104.956	13.767	1.624	-350	119.997	1.114	-8	121.102	2,1
25 Subvencije	75.073	4.140	0	0	79.213	5.095	0	84.308	1,5
26 Transferni odhodki	618.012	0	202.160	-587.368	232.804	3.801	-235.979	626	0,0
27 Transferi za zagotavljanje socialne varnosti	211.174	11.246	814.564	0	1.036.983	24.751	0	1.061.734	18,5
28 Drugi odhodki	74.531	21.857	1.882	-12.173	86.097	48.126	-8.579	125.644	2,2
Neto presežek/primanjkljaj (1-2)	-53.249	-7.462	-4.839	0	-65.550	55.785	0	-9.765	-0,2
v odstotkih BDP	-0,9	-0,1	-0,1		-1,1	1,0		-0,2	
Bruto presežek/primanjkljaj (1-2+23)	-40.050	6.071	-4.582		-38.561	70.290		31.728	0,6
V odstotkih BDP	-0,7	0,1	-0,1		-0,7	1,2		0,6	
31,1 Pridobitve nefinančnih sredstev	42.835	23.515	1.836	0	81.385	83.015	0	122.906	2,1
31,2 Odtujitve nefinančnih sredstev	15.088	14.764	588	0	30.441	28.270	0	17.217	0,3
Neto pridobitve nefinančnih sredstev (31,1-31,2)	27.747	8.751	1.248		50.944	54.745		105.689	1,8
Neto posojanje/izposojanje (1-2-31)	-94.195	-16.213	-6.087		-116.494	1.040		-115.454	-2,0
v odstotkih BDP	-1,6	-0,3	-0,1		-2,0	0,0		-2,0	
Neto povečanje finančnih sredstev	-26.037	24.179	4.838	0	2.980	564	0	3.544	0,1
33 Neto povečanje obveznosti	68.158	40.391	10.925	0	119.474	-476	0	118.998	2,1
BDP v letu 2003								5.747.168	

Vir: AJPES, zaključni računi 2003, lastni izračuni

V letu 2003 je neto izposojanje/posojanje celotnega sektorja država znašalo -2,0 odstotka bruto domačega proizvoda (Glej Tabelo 14, na str. 62). To pomeni, da Slovenija glede višine primanjkljaja v letu 2003 izpolnjuje konvergenčni kriterij za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo.

Tabela 15: Neto posojanje/neto izposojanje sektorja država po podsektorjih v letih 2001 - 2003

	2001	2002	2003
	v milijonih tolarjev		
S.13 Sektor država skupaj	-133.170	-126.894	-115.423
S.1311 Enote centralne ravni države	-120.162	-110.013	-108.011
S.1313 Enote lokalne ravni države	-1.812	-9.062	684
S.1314 Skladi socialne varnosti	-11.197	-7.818	-8.095
	v odstotkih BDP		
S.13 Sektor država skupaj	-2,8	-2,4	-2,0
S.1311 Enote centralne ravni države	-2,5	-2,1	-1,9
S.1313 Enote lokalne ravni države	0,0	-0,2	0,0
S.1314 Skladi socialne varnosti	-0,2	-0,1	-0,1

Vir: Poročilo o primanjkljaju in dolgu države 2005, str. 4

Standardni koraki, uporabljeni v Poročilu o primanjkljaju in dolgu za prevedbo kategorij prihodkov in odhodkov po javnofinančni metodologiji v Sloveniji in s tem za prevedbo primanjkljaja po statistiki javnih financ v kategorijo Neto posojanje/izposojanje po ESR 95, zajemajo štiri vrste popravkov (Poročilo o primanjkljaju in dolgu 2005, str. 15):

- popravki za finančne transakcije,
- obračunski popravki,
- vključitev presežka/primanjkljaja institucionalnih enot, ki niso zajete v bilancah javnega financiranja,
- drugi popravki.

Popravke za finančne transakcije sestavljajo tri vrste transakcij: popravki pri izdatkih za obrambo za razliko med dejanskimi nabavami in odplačili glavnice TRP kreditov, popravki za tekoča vplačila ukinjenih davkov in popravki za tekoča plačila obveznosti iz zakonsko odloženih vplačil socialnih prispevkov (Poročilo o primanjkljaju in dolgu 2005, str. 15).

Pri obračunskih popravkih gre za prevedbo denarnih tokov v izkazih bilanc javnega financiranja v obračunske kategorije (Poročilo o primanjkljaju in dolgu 2005, str. 15).

Drugi popravki vključujejo predvsem prevzeme dolgov. Dolg, ki ga država prevzame od določenih enot (dolg Slovenskih železnic in Slovenskih železarn) se izkaže v letu prevzema kot odhodek države in prav tako povečuje izdatke sektorja država v posameznem letu. Ostali popravki zajemajo še oceno obračunanih socialnih prispevkov, ki ne bodo nikoli pobrani (Poročilo o primanjkljaju in dolgu 2005, str. 16).

Tabela 16: Bilanca državnih operacij po denarnem toku v Sloveniji v letu 2003 (v odstotkih bruto domačega proizvoda)

	Proračunska centralna država	Izvenpro- računska centralna država	Skladi socialne varnosti	Konsoli- dacija	Centralna država	Lokalna država	Konsoli- dacija	Sektor država
	1	2	3	4	5=1+2+3+4	5	6	7=4+5+6
1 Prejemki	24,0	7,8	20,0	-10,6	41,4	8,8	-4,3	45,8
2 Izdatki	24,2	7,5	20,2	-10,6	41,3	7,6	-4,3	44,7
Presežek/primanjkljaj (1-2)	-0,2	0,4	-0,1	0,0	0,0	1,2	0,0	1,1
31 Neto nakup in gradnja osnovnih sredstev	1,0	0,4	0,0	0,0	1,4	1,2	0,0	2,6
Neto posojanje/izposojanje (1-2-31)	-1,2	-0,0	-0,2	0,0	-1,4	-0,0	0,0	-1,5
32 Neto povečanje nefinančnih sredstev	-0,8	0,2	0,0	0,0	-0,5	0,1	0,0	-0,4
33 Neto povečanje obveznosti	0,4	0,3	0,2	0,0	0,9	0,1	0,0	0,9

Vir: Interna gradiva ministrstva za finance

Preračuni iz bilanc po denarnem toku na bilance po nastanku dogodka povzročijo, da se neto izposojanje celotnega sektorja država poveča za 0,5 odstotka bruto domačega proizvoda. Prav tako se povečata deleža prihodkov in odhodkov sektorja. Bilance po denarnem toku so pomanjkljive in ne prikazujejo celotnega delovanja sektorja država.

5.3. BILANCA STANJA

Bilanca stanja je izkaz vrednosti sredstev in obveznosti v določenem trenutku. Če od skupne vrednosti vseh sredstev odštejemo vrednost vseh obveznosti, dobimo neto premoženje države (GFS 2001, str. 111). Bilanca stanja, ki predstavlja stanja, je povezana z bilancami transakcij s sredstvi in obveznostmi, ki predstavljajo tokove.

Bilanca stanja je razdeljena na tri dele:

1. nefinančna sredstva,
2. finančna sredstva,
3. finančne obveznosti.

"Nefinančna sredstva ali stvarna sredstva so vsa ekonomska sredstva, ki niso finančna in ne predstavljajo terjatve do drugih enot," (GFS 2001, str. 113). Nefinančna sredstva se delijo na osnovna sredstva, zaloge, dragocenosti in neproizvedena sredstva.

Osnovna sredstva so sredstva, ki se uporabljajo v proizvodnem procesu dlje kot eno leto. Zajemajo zgradbe, stroje in opremo ter druga osnovna sredstva.

Zaloge predstavljajo blago in storitve za prodajo, za uporabo v proizvodnem procesu ali za druge namene. Delimo jih na strateške zaloge in druge zaloge. V bilanci stanja jih vrednotimo po njihovi trenutni tržni vrednosti in ne po njihovi nabavni vrednosti.

Dragocenosti so proizvedena sredstva večje vrednosti, ki niso dejansko namenjena za uporabo v proizvodnem procesu.

Neproizvedena sredstva zajemajo zemljo, podzemna bogastva, druga naravna bogastva in neoprijemljiva neproizvedena sredstva.

Klasifikacija finančnih sredstev in obveznosti temelji predvsem na likvidnosti posameznega sredstva in na pravni definiciji razmerja med dolžnikom in upnikom. Na drugem mestu pa temelji tudi na rezidentnosti in jih deli na domača in tuja.

Glavno vodilo pri določanju vrednosti finančnih sredstev in obveznosti je trenutna tržna vrednost. V sistemu GFS 2001 se vsa sredstva in obveznosti izkazujejo po trenutni tržni vrednosti.

Klasifikacija finančnih sredstev in obveznosti deli domača in tuja sredstva in obveznosti na:

- gotovino in vloge na vpogled,
- obveznice,

- posojila,
- delnice in druge lastniške deleže,
- zavarovalno tehnične rezervacije,
- finančno izvedene instrumente,
- druge terjatve (obveznosti).

Če odštejemo vrednost vseh sredstev, nefinančnih in finančnih, od vrednosti vseh obveznosti, dobimo neto vrednost premoženja države.

Tabela 17: Bilanca stanja enot sektorja država v Sloveniji (v milijonih tolarjev)

	Proračunska centralna država	Izvenpro- računska centralna država	Skladi socialne varnosti	Centralna država	Lokalna država	Skupaj država	
	1	2	3	4=1+2+3	5	6=4+5	
31.12.2003	Sredstva	3.983.424	1.322.842	35.671	5.341.937	1.703.056	7.044.993
	Nefinančna sredstva	620.376	724.259	8.432	1.353.067	815.784	2.168.851
	Zaloge	42.777	6.299	7	49.084	1.228	50.312
	Finančna sredstva	3.320.271	592.283	27.233	3.939.787	886.044	4.825.830
	- kratkoročna	337.634	147.293	26.738	511.665	125.119	636.784
	- dolgoročna	2.982.636	444.991	494	3.428.121	760.924	4.189.046
	Obveznosti	1.729.171	1.126.751	65.890	2.921.812	395.852	2.879.518
	Finančne obveznosti	1.490.835	168.044	40.058	1.698.937	19.392	1.718.329
	v odstotkih BDP	25,9	2,9	0,7	29,6	0,3	29,9
	- kratkoročne	106.647	10.218	40.058	156.922	2.455	155.702
	- dolgoročne	1.384.188	157.826	0	1.542.014	16.937	1.432.724
	Druge obveznosti	238.336	958.707	25.832	1.222.875	376.460	1.161.189
	NETO PREMOŽENJE	2.254.253	196.091	-30.219	2.420.125	1.307.204	3.727.329
31.12.2002	Sredstva	4.194.134	1.141.106	36.460	5.371.699	1.599.465	6.971.164
	Nefinančna sredstva	560.195	568.256	8.429	1.136.879	759.672	1.896.551
	Zaloge	38.885	6.043	8	44.936	1.043	45.979
	Finančna sredstva	3.595.054	566.807	28.023	4.189.883	838.750	5.028.634
	- kratkoročna	605.741	130.824	27.491	764.056	117.346	881.403
	- dolgoročna	2.989.312	435.984	531	3.425.827	721.404	4.147.231
	Obveznosti	1.889.367	908.424	57.728	2.855.519	368.825	2.567.578
	Finančne obveznosti	1.423.480	109.773	30.512	1.563.764	15.157	1.578.921
	v odstotkih BDP	26,8	2,1	0,6	29,4	0,3	29,7
	- kratkoročne	3	2.306	30.512	32.821	1.865	332.392
	- dolgoročne	1.423.477	107.466	0	1.530.944	13.292	1.441.555
	Druge obveznosti	465.887	798.652	27.216	1.291.755	353.668	988.657
	NETO PREMOŽENJE	2.304.767	232.681	-21.268	2.516.180	1.230.640	3.746.820

Vir: AJPES, Zaključni računi za leto 2003, lastni izračuni

Bilanca stanja sektorja država je prikazana v Tabeli 17. Dolg sektorja država ob koncu leta 2003, ki bi ustrezal konvergenčnemu kriteriju za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo, znaša 1.718 milijarde tolarjev oziroma 29,9

odstotka bruto domačega proizvoda in je približno na polovici dovoljenega dolga. Konsolidacija medsebojnih razmerij iz razpoložljivih podatkov ni možna, saj zaključni računi proračunskih uporabnikov ne prikazujejo sredstev in obveznosti do drugih enot sektorja država.

Tabela 18: Stanje dolga sektorja država po podsektorjih v letih 2001 - 2003

	2001	2002	2003
	v milijonih tolarjev		
S.13 Sektor država skupaj	1.339.627	1.569.305	1.687.223
S.1311 Enote centralne ravni države	1.308.747	1.524.462	1.628.761
S.1313 Enote lokalne ravni države	8.054	14.331	18.403
S.1314 Skladi socialne varnosti	22.826	30.512	40.058
	v odstotkih BDP		
S.13 Sektor država skupaj	28,1	29,5	29,4
S.1311 Enote centralne ravni države	27,5	28,7	28,3
S.1313 Enote lokalne ravni države	0,2	0,3	0,3
S.1314 Skladi socialne varnosti	0,5	0,6	0,7

Vir: Poročilo o primanjkljaju in dolgu države 2005, str. 4

6. PREHOD NA GFS 2001 V SLOVENIJI

Spremembe v sistemu javnih financ, ki so se zgodile v Sloveniji od osamosvojitve do danes, lahko razdelim na tri obdobja:

1. obdobje

Predstavlja obdobje po osamosvojitvi do leta 2000. Značilnost tega obdobja je predvsem neuskkljenost bilanc in kontnega okvira za prikazovanje delovanja posameznih enot v državi.

2. obdobje

V letih 1998 in 1999 je bilo na Ministrstvu za finance opravljenega veliko dela na reformi javnih financ. Opravljena je bila revizija obstoječih računovodskih klasifikacij javnofinančnih tokov. Cilj teh sprememb je bilo oblikovanje enotne mednarodno primerljive klasifikacije v vseh blagajnah javnega financiranja in oblikovanje enotne ekonomske klasifikacije javnofinančnih tokov za vse segmente javnega financiranja (Ekonomska klasifikacija prihodkov in odhodkov finančnih terjatev in naložb, zadolževanja in odplačil dolga 2000, str. 3).

V tem času so bili sprejeti temeljni zakonski akti, kot so Zakon o javnih financah, Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih skladih ter vrsta podzakonskih predpisov.

Osnovna značilnost tega obdobja je bila izdelava enotnega kontnega načrta za vse pravne osebe javnega prava ter s tem povezana enotna ekonomska klasifikacija javnofinančnih tokov. Reforma sistema javnih financ je bila izdelana na osnovi metodologije Mednarodnega denarnega sklada GFS 1986.

3. obdobje

Tretje obdobje ne predstavlja reforme sistema javnih financ. Predstavlja predvsem uskladitev poročanja v skladu z ESR 1995.

Septembra 2001 je Republika Slovenija prvič poročala Evropski uniji s tako imenovanim Predpristopnim ekonomskim programom o glavnih gibanjih v javnih financah in o potrebnih strukturnih ukrepih za vključitev v Evropsko unijo.

Primanjkljaj sektorja država je v predpristopnih ekonomskih programih zajemal samo primanjkljaje štirih bilanc javnega financiranja. Pri preračunih iz kategorij po denarnem toku na kategorije po nastanku dogodka je bila uporabljena predvsem metoda časovnega zamika (Interna gradiva Ministrstva za finance), ki sem jo v večini primerov uporabljal tudi pri svojih izračunih. V Konvergenčnem programu, iz maja leta 2004, ki je nadomestil Predpristopni ekonomski program, so bili v bilance dodatno vključeni tudi javni skladi in javne agencije.

V publikaciji Prva statistična objava z naslovom Nacionalni računi - Temeljni agregati sektorja država, 2000-2003, je Statistični urad Republike Slovenije objavil podatke o temeljnih agregatih sektorja država, ki so bili prvič metodološko usklajeni z Evropskim sistemom računov 1995. V sektor država so bile zajete vse enote, poleg štirih bilanc javnega financiranja, javnih skladov in javnih agencij tudi druge enote, ki so netržni proizvajalci. Te dodatne enote so javni zavodi, ki na trgu prejmejo manj kot 50 odstotkov vseh prihodkov, Kapitalska družba in Slovenska odškodninska družba.

7. SKLEP

Računovodstvo v javnem sektorju v Sloveniji in večini držav po svetu temelji na načelu denarnega toka. V zadnjih nekaj letih prihaja do vedno večjih potreb po izkazovanju delovanja države tudi po načelu nastanka dogodka. Načelo nastanka dogodka namreč omogoča celovitejši pregled nad delovanjem države.

Prav zaradi vedno večjih potreb po celovitejšem izkazovanju delovanja države, je Mednarodni denarni sklad izdal nov priročnik GFS 2001, ki je nadomestil priročnik GFS iz leta 1986. Glavne novosti GFS 2001 so: izkazovanje po načelu nastanka dogodka, vpeljava celotnih bilanc stanja in z njimi povezana neto vrednost premoženja države ter uskladitev sektorja država z definicijami iz SNR 1993 in ESR 1995.

Bilanca stanja je bila do nedavnega potisnjena v ozadje predvsem zato, ker namen države ni akumulacija premoženja, temveč oskrbovanje prebivalstva z javnimi dobrinami. Izkazovanje bilance stanja sektorja država je pomembno predvsem zaradi bolj smotrnega ravnanja države s sredstvi in obveznostmi. Bilanca nam posreduje celovitejšo sliko delovanja države v določenem obdobju. Vse spremembe v bilanci stanja lahko pojasnimo z vpeljavo načela nastanka dogodka v računovodstvo.

GFS 1986 definira sektor država glede na funkcije posamezne enote, GFS 2001 pa definira sektor država glede na vrsto institucionalne enote. Sektor država tako zajema enote, ki so po svojem obnašanju netržne proizvajalke. Vse enote, ki so po značaju tržne proizvajalke, so uvrščene v sektor nefinančnih družb ali sektor finančnih družb. Pravnoformalna oblika posamezne enote ne določa sektorja, v katerega spada, pomembno je le ekonomsko obnašanje enote.

Pojmi, povezani z javnimi financami in vrstami institucionalnih enot, so v Sloveniji trije.

Prvi pojem je pojem javni sektor. Zajema vse enote sektorja država in vse tiste enote v sektorju nefinančnih in finančnih družb, kjer ima država prevladujoč vpliv.

Drugi, ožji pojem, je sektor država in je povezan z analizo v magistrskem delu. Za prikazovanje delovanja države ni pomemben samo državni proračun, katerega končna poraba predstavlja le okoli 57 odstotkov vseh izdatkov. Za celovito prikazovanje so namreč pomembne tudi enote, ki so po svojem ekonomskem obnašanju netržne proizvajalke. Sektor država zajema v Sloveniji poleg štirih blagajn javnega financiranja (državni proračun, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje in proračuni občin) še javne sklade, (brez Stanovanjskega sklada), javne agencije (brez Agencije za zavarovalni nadzor in Agencije za trg vrednostnih papirjev), javne zavode, ki prejmejo manj kot 50 odstotkov vseh prejemkov na trgu, Slovensko odškodninsko družbo in Slovensko kapitalsko družbo.

Tretji pojem je del javnih financ v Sloveniji in predstavlja štiri bilance javnega financiranja, ki so v celoti del sektorja država.

Preračunavanje iz podatkov po denarnem toku na podatke po nastanku dogodka je dokaj enostavno, potrebno je le dobro poznavanje sistema javnih financ, vedeti pa moramo tudi, kdaj je nastal dogodek, ki ima za posledico nastanek denarnega toka. Z uporabo metode časovnega zamika je v večini primerov možno dokaj natančno oceniti transakcije po načelu nastanka dogodka.

Podatki iz zaključnih računov vseh proračunskih uporabnikov, ki so na voljo v Sloveniji, omogočajo predvsem izdelavo bilanc državnih transakcij. Te zajemajo bilanco prihodkov in odhodkov brez potrošnje stalnega kapitala, bilanco transakcij z nefinančnimi sredstvi, bilanco transakcij s finančnimi sredstvi ter bilanco transakcij s finančnimi obveznostmi.

Glavna pomanjkljivost, ki ne omogoča izdelave celotne bilance državnih transakcij, je predvsem v potrošnji stalnega kapitala oziroma amortizaciji. Del enot sektorja država (drugi uporabniki), namreč ne obračunava amortizacije. Izračun le-te na drugi strani ne vpliva na višino neto posojanja/izposojanja, ki je eden izmed kriterijev za vstop v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo.

Največja pomanjkljivost sistema javnih financ v Sloveniji je bilanca stanja. V zaključnih računih proračunskih uporabnikov je bilanca stanja namreč pregraba in ne omogoča podrobne delitve na različne vrste nefinančnih in finančnih sredstev ter finančnih obveznosti. Na drugi strani prav tako ne omogoča konsolidacije medsebojnih razmerij.

Neto posojanje/izposojanje vseh enot sektorja država v letu 2003 znaša po metodologiji Mednarodnega denarnega sklada GFS 2001 -2,0 odstotka bruto domačega proizvoda. Nekonsolidirani dolg sektorja država konec leta 2003 znaša 29,9 odstotka bruto domačega proizvoda.

Višina neto posojanja/izposojanja in višina dolga sektorja država sta pomembna kriterija za vstop Slovenije v Evropsko ekonomsko in monetarno unijo in prevzem evra. Po podatkih za leto 2003 Slovenija izpolnjuje oba fiskalna kriterija.

Bilance sektorja država po denarnem toku podcenjujejo velikost sektorja država v gospodarstvu in višino neto izposojanja. Bilance po načelu nastanka dogodka v Sloveniji v letu 2003 izkazujejo za 0,5 odstotka bruto domačega proizvoda večje neto izposojanje sektorja država od neto izposojanja iz bilanc po denarnem toku.

Prehod iz prikazovanja bilanc po načelu denarnega toka na načelo nastanka dogodka je dolgotrajen in zahteven proces, zato je malo držav, ki so ga opravile. Najzahtevnejši korak prehoda je v delu, ki se nanaša na bilance stanja, ki so najbolj pomanjkljiv del javnih financ v Sloveniji.

V Sloveniji je bilo do danes opravljenega veliko dela na reformi sistema javnih financ. Za mojo analizo sta bila pomembna predvsem dva dela reforme. Prvi del se nanaša na vpeljavo enotnega kontnega okvira za vse proračunske uporabnike, kar nam omogoča enotno spremljanje delovanja in medsebojnih razmerij med posameznimi enotami. Drugi del se nanaša na seznam vseh proračunskih uporabnikov, ki je skupaj s prvim delom omogočil izdelavo seznama enot, ki spadajo v sektor država.

Nadaljnji koraki, ki so potrebni za približevanje Slovenije GFS 2001, se nanašajo predvsem na amortizacijo in bilanco stanja. Prehod na načelo nastanka dogodka v bilancah državnih transakcij bi bil po mojem mnenju dokaj enostaven. Potrebno bi bilo le celovito spremljanje dogodkov ob njihovem nastanku in ne ob nastanku denarnega toka. Na strani prihodkov bi bilo potrebno dosledno beleženje zaračunanih davkov, na strani odhodkov pa beleženje vseh neplačanih računov.

8. LITERATURA:

1. A Manual on Government Finance Statistics 1986. B.k.: International Monetary Fund, 1986. 373 str.
2. Bizilj Mateja: Konsolidirani računovodski izkazi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni računovodja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 77 str.
3. Bjorgvinson Johan R.: The Government Finance Statistics Manual 2001 and its relationship with the European System of Accounts 1995, Government Finance Statistics Manual 2001 Companion Material. B.k. :International Monetary Fund, 2004. 21 str.
4. Diamond Jack: Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? IMF Working Paper WP/02/240. B.k.: International Monetary Fund, 2002. 30 str.
5. Duhovnik Meta: Državni računovodski izkazi na mikro in makro ravni. 36. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Zbornik referatov. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. Str. 25 - 48.
6. ESA 1995, European System of Accounts 1995. B.k.: Eurostat 1995, 384 str.
7. ESA95 Manual on government deficit and debt, First edition. B.k.: Eurostat, 2000. 152 str.
8. Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov, ESR 1995. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije, 2005. 437 str.
9. Government Finance Statistics Manual 2001, Washington: International Monetary Fund, 2001. 199 str.
10. Guidelines for the general government deficit and debt notification under the Excessive Deficit Procedure. B.k.: European Commission, 2001. 149 str.

11. Hillier Diana R.: From Cash to Accrual: the Canadian Experience. Occasional Paper no. 3: Perspectives on Accrual Accounting. New York: International Federation Of Accountants, 1996. Str. 12-17.
12. Issues in Accrual Budgeting. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid: OECD, 2004. 16 str.
13. Jaklič Marko: Poslovno okolje podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 353 str.
14. Jones George: Resource Accounting And Budgeting: Another False Trail? Occasional Paper no. 3: Perspectives on Accrual Accounting. New York: International Federation Of Accountants, 1996. Str. 34-38.
15. Kamnar Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji. Zbornik referatov: Ureditev javnih financ in državnega revidiranja v Sloveniji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999. 209 str.
16. Lavrač Vladimir: Fulfillment of Maastricht Convergence Criteria and the Acceding Countries. B.k.:Ezoneplus Working Paper No. 21, 2004. 16 str.
17. Ošljaj Biserka: Davek na dodano vrednost, kratko in jedrnato. Ljubljana: MFB Consulting, 1999. 78 str.
18. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
19. System of National Accounts 1993 (SNA 1993). Brussels, Luxembourg, New York, Paris, Washington D.C: Inter-Secretariat Working Group on National Accounts, 1993. 711 str.
20. Škufca Karmen: Razvoj proračunskega sistema v Republiki Sloveniji, Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 108 str.
21. Štrekelj Vlado: Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, Revija za računovodstvo in finance, letnik XXXII. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. Str. 7-10.
22. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Melavc Dane, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.

23. Vencelj Stane: Funkcionalna klasifikacija javnofinančnih izdatkov (COFOG) – metodološki priročnik. Ljubljana: Republika Slovenija, Ministrstvo za finance 2000. 51 str.
24. Vencelj Stane: Institucionalna klasifikacija sektorja države, neposredni in posredni uporabniki proračunov in prikazi konsolidiranih bilanc države. Zbornik referatov 5. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju, priloga. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. 23 str.
25. Vencelj Stane: Konsolidiranje bilanc širšega sektorja države na podlagi računovodskih izkazov neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov 6. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju, priloga. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004. 20 str.
26. Wickens Tobias M.: Clasification of GFSM 1986 Data to the GFSM 2001 Framework. Government Finance Statistics Manual 2001 Companion Material. Washington: International Monetary Fund, 2002. 27 str.
27. Wynne Andy: Is the Move To Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? ACCA, 2004, 30 str.
[URL:http://www.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_doc_009.pdf]
28. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, Revija za računovodstvo in finance, letnik XXXII št. 3. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. Str. 11-46.
29. Zver Eva: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezki Urada Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj, številka 3 Letnik XII/2003, Ljubljana, 2003. 65 str.

9. VIRI:

1. Bilten javnih financ, letnik VII, št. 6. Ljubljana: Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Junij 2005.
2. Ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov, finančnih terjatev in naložb, zadolževanja in odplačila dolga, Metodološki priročnik. Ljubljana: Ministrstvo za finance, 2000. 70 str.
3. Enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.
[URL:http://www.sigov.si/mf/slov/sjr/pravil_kontni_nacrt_pril.pdf], 20.4.2004.
4. Government Finance Statistics Yearbook 2003. Washington: International Monetary Fund, 2003. 539 str.
5. Interna gradiva Ministrstva za finance.
6. Konvergenčni program, Dopolnitev konvergenčnega programa sprejetega maja 2004. Ljubljana: Republika Slovenija, 2005. 43 str.
7. Letna poročila pravnih oseb javnega prava za leto 2003. Ljubljana: Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, Služba za informacijsko tehnologijo, 2004. CD-ROM.
8. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/2001).
9. Poročilo o primanjkljaju in dolgu države - marec 2005. Ljubljana: Republika Slovenija Ministrstvo za finance, Statistični urad Republike Slovenije, 2005. 17 str.
10. Poročilo o upravljanju z javnim dolgom Republike Slovenije za leto 2003.
[URL:http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/porocilo_o_dolgu_03.pdf], 3.3.2005.
11. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002).
12. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/2003).

13. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/2002).
14. Predlog zakona o javnih zavodih. Ljubljana: Republika Slovenija, Ministrstvo za notranje zadeve, 2004. 52 str.
15. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001)
16. Temeljni agregati sektorja država 2000 – 2003. Prva statistična objava št. 128. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije, 31. avgust 2003.
17. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/1998).
18. Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2003 (Uradni list RS, št. 30/2005).
19. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999).
20. Zakon o računovodstvu. (Uradni list RS, št. 23/1999)

PRILOGA

SEZNAM KRATIC:

AJPES	- Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
BDP	- bruto domači proizvod
COFOG	- Clasification of Functions of Government, funkcionalna klasifikacija javnofinančnih odhodkov
EMU	- Evropska ekonomska in monetarna unija
ESR 1995	- European System of Accounts 1995, Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov 1995
GFS 1986	- Government Finance Statistics 1986
GFS 2001	- Government Finance Statistics 2001
GFSY	- Government Finance Statistics Yearbook
IMF	- International Monetary Fund, Mednarodni denarni sklad
OECD	- Organisation for Economic Co-operation and Development
SDR	- Special Drawing Rights – posebne pravice črpanja
SKIS	- Standardna klasifikacija institucionalnih sektorjev
SNR 1993	- System of National Accounts 1993, Sistem nacionalnih računov 1993
TRP	- Temeljni razvojni program

SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV:

accounts payable	- druge obveznosti
accounts receivable	- druge terjatve
accrual principle	- načelo nastanka dogodka
acquisitions	- pridobitve
cash flow principle	- načelo denarnega toka
disposals	- odtujitve
economically significant prices	- ekonomsko pomembne cene
expenditures	- izdatki
expense	- odhodek
general government	- sektor država
grants	- transferni prihodki (odhodki)
imputed contributions	- pripisani prispevki
net lending/borrowing	- neto posojanje/izposojanje
net worth	- neto premoženje
quasi corporations	- neprave družbe
social assistance	- socialno varstvo
social insurance	- socialno zavarovanje
social security	- socialna varnost
voluntary transfers other than grants	- donacije