

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA KAKOVOSTI LETNIH POROČIL IZBRANIH JAVNIH  
ZAVODOV V SLOVENIJI**

Ljubljana, september 2020

PETRA PODRŽAJ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Petra Podržaj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza kakovosti letnih poročil izbranih javnih zavodov v Sloveniji, pripravljene ga v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 24.9.2020

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 JAVNI ZAVOD</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1 Opredelitev javnih zavodov</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 Organi zavoda</b> .....	<b>4</b>
<b>1.3 Financiranje javnega zavoda</b> .....	<b>5</b>
1.3.1 Javnofinančni viri sredstev .....	7
1.3.2 Zasebni viri sredstev .....	7
<b>2 LETNO POROČILO</b> .....	<b>8</b>
<b>2.1 Letno poročilo javnih zavodov v Sloveniji</b> .....	<b>9</b>
<b>2.2 Poslovno poročilo</b> .....	<b>10</b>
2.2.1 Splošni del.....	11
2.2.2 Posebni del.....	12
2.2.3 Zaključni del .....	14
<b>2.3 Računovodsko poročilo</b> .....	<b>15</b>
2.3.1 Bilanca stanja.....	15
2.3.2 Izkaz prihodkov in odhodkov .....	15
2.3.3 Druga pojasnila v računovodskem poročilu .....	16
2.3.4 Merjenje poslovne uspešnosti.....	18
2.3.4.1 Dobiček iz poslovanja (EBIT) .....	18
2.3.4.2 Stopnja dobičkonosnosti iz poslovanja (EBIT marža) .....	18
2.3.4.3 Rast prodaje .....	18
<b>3 KAKOVOST LETNEGA POROČILA</b> .....	<b>19</b>
<b>3.1 Opredelitev kakovosti</b> .....	<b>19</b>
<b>3.2 Kakovost računovodskega poročanja</b> .....	<b>20</b>
3.2.1 Ustreznost .....	21
3.2.2 Razumljivost .....	21
3.2.3 Primerljivost.....	22
3.2.4 Zanesljivost.....	22
<b>3.3 Kakovost letnega poročila</b> .....	<b>22</b>
<b>3.4 Kakovost letnega poročila javnega zavoda</b> .....	<b>25</b>

<b>4 ANALIZA KAKOVOSTI LETNIH POROČIL IZBRANIH JAVNIH ZAVODOV .....</b>	<b>26</b>
<b>4.1 Metodologija.....</b>	<b>26</b>
4.1.1 Opredelitev raziskovalnih vprašanj .....	26
4.1.2 Izhodišča raziskave in predstavitev vzorca .....	28
<b>4.2 Kriterij za ocenjevanje kakovosti letnih poročil izbranih javnih zavodov</b>	<b>30</b>
<b>4.3 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja uprizoritvene dejavnosti .....</b>	<b>33</b>
<b>4.4 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja glasbene umetnosti</b>	<b>34</b>
<b>4.5 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja arhivske dejavnosti</b>	<b>35</b>
<b>4.6 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja kulturne dediščine</b>	<b>36</b>
<b>4.7 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja filmske in avdiovizualne dejavnosti.....</b>	<b>38</b>
<b>4.8 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja knjižnične dejavnosti</b>	<b>39</b>
<b>4.9 Skupni rezultati analize.....</b>	<b>39</b>
<b>SKLEP.....</b>	<b>44</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>45</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Obseg javnega financiranja nevladnih organizacij po ministrstvih v letu 2018 .....	28
Tabela 2: Kriteriji za ocenjevanja letnih poročil .....	31
Tabela 3: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov uprizoritvene dejavnosti .....	34
Tabela 4: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov glasbene umetnosti .....	35
Tabela 5: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov arhivske dejavnosti .....	36
Tabela 6: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov kulturne dediščine .....	37
Tabela 7: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov filmske in avdiovizualne dejavnosti .....	38
Tabela 8: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov knjižnične dejavnosti .....	39
Tabela 9: Lestvica javnih zavodov glede na doseženo število točk.....	40

## KAZALO SLIK

Slika 1: Javni zavodi po področjih.....	29
Slika 2: Povprečno število doseženih točk glede na dejavnost.....	41
Slika 3: Povprečje presežka prihodkov nad odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu po dejavnostih.....	44

## SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

**EBIT** – (angl. Earnings before interest and taxes); dobiček iz poslovanja

**FASB** – (angl. Financial Accounting Standards Board); Odbor za standarde finančnega računovodstva

**IASB** – (angl. International Accounting Standards Board); Odbor za mednarodne računovodske standarde



## UVOD

Javni zavodi predstavljajo pomembno vlogo v gospodarskem ekosistemu. Dotikajo se različnih smeri in dejavnosti. Podobno kot podjetja se tudi zavodi ukvarjajo s prodajo storitev in izdelkov, zato morajo o svojem poslovanju letno poročati. Za letno poročilo javnega zavoda ne obstaja enotna oblika poročanja, poročila se med ustanovami vidno razlikujejo. V magistrskem delu predstavljam sestavine letnega poročila javnega zavoda, izdelam ocenjevalni kriterij in ocenim kakovost 28 letnih poročil javnih zavodov.

Čeprav se javni zavodi kot pravna oblika približujejo društvu, saj nimajo predvidenega ustanovnega kapitala, navzven poslujejo kot gospodarske družbe. Prav tako beležijo prihodke, odhodke in imajo lahko presežke ali izgube. Tako kot podjetja imajo tudi zavodi zaposlene, ki jih vodijo in v njih delajo. Njihova mesečna plačila se ustvarijo s pomočjo storitev in izdelkov, ki jih zavod v danem obdobju proda. Če zavod beleži celotne prihodke enake ali večje od celotnih odhodkov, je njegovo gospodarjenje dobro in vzdržno.

Glede na našeta dejstva je pomembno, da se o uspešnosti poslovanja javnega zavoda poroča. To poteka podobno kot pri gospodarskih družbah. Da lahko davčni in državni organi, druga podjetja, zaposleni in drugi ugotovijo uspešnost poslovanja, je podatke treba predstaviti na čim bolj pregleden in učinkovit način. V magistrskem delu bom skušala ugotoviti, kateri podatki in informacije se od javnih zavodov pričakujejo pri poročanju letnih poročil. Prav tako bom skušala ugotoviti, katere so tiste lastnosti poročil, od katerih je odvisna njihova kakovost.

Namen magistrskega dela je oblikovati kazalnike, ki so lahko v pomoč pri merjenju kakovosti letnih poročil izbranih javnih zavodov. Postavljen sistem kazalnikov za merjenje kakovosti letnih poročil bo v pomoč tako pripravljavcem kot uporabnikom letnih poročil. Omogočil bo boljša, celovitejša in bolj kakovostna letna poročila. Z njegovo pomočjo želim pregledati in predstaviti rezultate analize kakovosti letnih poročil izbranih zavodov in jih med seboj primerjati. Letno poročilo je namreč zbir informacij, ki so ogledalo družbe. Da bi lahko širše skupnosti in državni organi delovanje javnih zavodov bolje podprli, je smiselno in odgovorno, da o svojem delovanju poročajo v obliki letnih poročil. Ta morajo biti pošteno predstavljena, jasna in transparentna, zato bom v magistrskem delu raziskala kakovost poročanja javnih zavodov.

Delo bom razdelila na dva večja segmenta, na teoretični in empirični segment. V teoretičnem delu bom na kratko predstavila osnovne značilnosti javnega zavoda, organov zavoda in načinov financiranja zavoda. V nadaljevanju bom v teoretični del vključila bistvo in sicer del, ki se nanaša na letno poročilo javnih zavodov. V tem delu bom na kratko predstavila osnovne smernice, ki gradijo strukturo letnega poročila javnega zavoda. Ugotovila bom, katere sestavine zajema poslovno poročilo in katere

računovodsko. V naslednjem teoretičnem poglavju bom opredelila napotke za ugotavljanje kakovosti letnega poročila ter načine, kako jih izmeriti. V drugem, empiričnem delu bom predstavila izdelavo ocenjevalnega kriterija za ocenjevanje kakovosti letnih poročil in podala rezultate analize kakovosti za 28 javnih zavodov v Sloveniji.

Za doseganje glavnega namena magistrskega dela sem opredelila naslednje cilje:

- spoznati pomen in razloge za obstoj javnih zavodov,
- predstaviti dejavnosti, ki jih opravljajo zavodi,
- predstaviti in razumeti organe javnih zavodov,
- ugotoviti glavne vire financiranja
- raziskati standarde in potrebe po letnem poročanju javnih zavodov,
- predstaviti nekatere ključne kriterije ocenjevanja letnih poročil,
- izdelati lastno metodologijo za ocenjevanje kakovosti letnih poročil,
- izmeriti in predstaviti rezultate analize kakovosti letnih poročil 28 javnih zavodov v Sloveniji.

V ta namen sem si zastavila naslednji raziskovalni vprašanji:

**RV1:** Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na dejavnost?

**RV2:** Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na način financiranja?

Na raziskovalni vprašanji bom odgovorila na podlagi podatkov, ki jih bom pridobila v četrtem poglavju, torej v empiričnem delu.

Pri pripravi magistrskega dela predpostavljam, da na zakonodajnem področju v času raziskovanja ne bo prišlo do zakonskih sprememb. Predpostavljam torej, da ostanejo določbe, ki veljajo za javne zavode kot oblike pravne osebe, enake kot ob začetku priprave dela, v nasprotnem primeru se nekateri navedeni podatki na področju zakonodaje ne bi več skladali z novo veljavnimi. Predpostavljam tudi, da so pridobljeni podatki iz nekaterih neuradnih virov verodostojni in se ujemajo z uradnimi podatki, ki jih izdaja Republika Slovenija. Kot omejitev raziskave izpostavljam, da je bil ocenjevalni kriterij zgrajen na podlagi lastne presoje in ni povzet ali »testiran« s strani tretjih oseb, zato utegnejo biti ocene letnih poročil pristranske glede na ocenjevalca.



# 1 JAVNI ZAVOD

## 1.1 Opredelitev javnih zavodov

Zakon o zavodih (ZZ), Ur. l. RS, št. 12/91, določa javne zavode kot tiste organizacije, ustanovljene z namenom, da opravljajo dejavnosti, povezane s športom, znanostjo, kulturo, vzgojo in izobraževanjem, otroškim varstvom, zdravstvom, socialnim varstvom, invalidskim varstvom, socialnim zavarovanjem ali drugimi dejavnostmi. Pomembno je, da se pri tem ne pridobiva dobiček, ampak se zadovoljujejo javne potrebe. Javni zavodi so namreč organizacijske oblike, preko katerih tako država kot tudi lokalne skupnosti organizirajo za državljane ali za občane tako imenovano javno preskrbo. Javni zavodi so torej opredeljeni kot pravne osebe, njihova dejavnost pa je, da opravljajo družbene dejavnosti. Javni zavodi so v Sloveniji osnovne organizacijske oblike, ki opravljajo negospodarske javne službe (Čadež, 2003, str. 4-5).

Javni zavodi predstavljajo nepridobitni sektor, kar izhaja iz razlage obeh, pridobitnega in nepridobitnega sektorja:

- Pridobitni sektor ima kot cilj zastavljen pridobivanje in povečevanje dobička, pri nepridobitnem pa je v ospredju sama kakovost izdelka ali storitve, pri čemer je pomembno, da so stroški minimalni, potrebno pa je ob tem zadovoljiti potrebe strank (Podnar, 2005, str. 7).
- Kadar pridobitna organizacija doseže dobiček, lahko z njim prosto razpolaga glede na potrebe, ki jih ima, nepridobitne organizacije pa lahko morebitni presežek porabijo le za investiranje v samo dejavnost oziroma lahko s pomočjo dobička, ki nastane pri presežkih prihodkov nad odhodki, investira v dvigovanje kakovosti same storitve (Rus, 1994, str. 957). Lahko pa je ob ustanovitvi zavodov tudi zapisano, da se morebitni presežki ne vlagajo v razvoj zavodov, ampak da se vrnejo v proračun države ali občine in se nato porabi za eno od drugih nepridobitnih dejavnosti, kar pa mora biti usklajeno z javnim interesom (Zorman, 2004, str. 3).

Javni zavodi so bili ustanovljeni z namenom, da omogočajo določene storitve, ki so načrtovane skladno z interesi ustanovitelja. So torej nepridobitne organizacije, ki jih lahko opredelimo s pomočjo nekaterih skupnih značilnosti (Freeman & Shoulders, 1993, str. 1):

- največkrat so državna in ne zasebna last,
- pri svojem delu so nadzorovani,
- skupni cilji, ki opredeljujejo njihovo delovanje, so določeni na državni ravni,
- niso ustanovljeni z namenom pridobivati dobička, ampak je cilj njihovega delovanja javno dobro,
- rezultati njihovega dela so težje merljivi,

- v večini se financirajo iz javnih sredstev, ne pa z dobičkom, ki nastane pri prodaji izdelkov ali storitev.

Zver (2003, str. 10) same dejavnosti javnih zavodov razvršča:

- Dejavnost javne službe: Dejavnost se financira le iz javnih sredstev. Vsebina in obseg dela, postavljene cene so opredeljene s pogodbo z ustanoviteljem samega zavoda.
- Dejavnost javne službe: Financira se s pomočjo nakazil zasebnih oziroma nejavnih virov in s katero javni zavod nastopa na trgu. Ustanovitelj sicer določi ceno in vsebino dejavnosti, ne pa tudi njenega obsega.
- Tržna dejavnost: Je prodaja blaga in storitev na trgu in ne sodijo med javne službe. Tržna dejavnost je s strani zavoda opredeljena v letnem delovnem programu, in sicer se načrtuje v skladu z zmožnostmi, velikostjo, kapaciteto zavoda. Javni zavodi v večini tovrstnih primerov tudi sami določijo ceno.

## 1.2 Organi zavoda

Organi zavoda so (ZZ, 29.-44. člen):

- svet zavoda,
- direktor,
- strokovni vodja,
- strokovni svet.

**Svet zavoda** je sestavljen iz predstavnikov ustanovitelja, zaposlenih na zavodu ter uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Z zakonom ali aktom o ustanovitvi so jasno določeni tako sestava kot imenovanje oziroma volitev članov zavoda, njihove pristojnosti ter dolžina njihovega mandata. Naloga sveta zavoda je sprejemanje pravil, statuta in drugih splošnih aktov. Sprejme tudi program dela in skrbi, da se zavod razvija, pri čemer oboje spremlja, potrjuje pa tudi finančni načrt in sprejme zaključni račun. Kadar so potrebne spremembe ali širitev določene dejavnosti, o tem obvesti ustanovitelja in direktorja zavoda, obema posreduje vprašanja ter izvaja druge z zakonom ali z aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene naloge.

**Direktor** je v prvi vrsti odgovoren, da zavod posluje zakonito, pri čemer mora delo tako organizirati kot tudi usmerjati ter zavod predstavljati navzven. Odgovoren je za strokovno delo zavoda, za katerega tudi skrbi. Imenuje ga ustanovitelj, ki ga lahko tudi razreši, kadar za to s pooblastili ni določen svet zavoda. Največkrat njegov mandat poteka štiri leta, lahko pa je z dodatnim aktom ali zakonom doba določena tudi drugače. Ko mandat poteče, lahko direktor ostane ista oseba, v kolikor je s strani sveta zavoda potrjen. Vsi zainteresirani se na mesto direktorja lahko prijavijo na podlagi javnega razpisa. Postopek lahko poteka tudi drugače, če je tako zapisano v aktu o ustanovitvi oziroma v katerem od zakonov.

**Strokovni vodja** je tisti, ki delo zavoda usmerja, v kolikor je to zapisano in določeno z aktom o ustanovitvi oziroma z drugim zapisanim zakonom. Prav tako so vse dolžnosti, ki jih ima strokovni vodja in njegove pravice opredeljene tako s samim statutom kot s pravili zavoda oziroma z aktom, sprejetim ob ustanovitvi.

Zavod ima tudi **strokovni svet** oziroma je lahko imenovan tudi kakšen drugi kolegijski strokovni organ. Prav tako pravila ali statut zavoda opredeljujeta pravice, dolžnosti in sam način, kako se svet oblikuje. Vse mora biti usklajeno tudi z ustanovnim aktom in z zakoni. Naloge strokovnega sveta so povezane z razsojanjem o strokovnih vprašanjih, in sicer mora vse potekati v okviru pooblastil, ki so zapisana ali v statutu ali v samih pravilih, ki jih je sprejel zavod. Naloga sveta je tudi, da oblikuje in sprejme program dela in skrbi za razvoj zavoda in o tem svoje mnenje poda direktorju oziroma strokovnemu vodji. Prav tako podaja predloge za izboljšanje organizacije dela, pogoje dela, poda mnenje o razvoju zavoda in njegove dejavnosti ter izvaja druge naloge, ki so mu dodeljene z zakonom, ustanovnim aktom oziroma zapisanim statutom in pravili zavoda.

### 1.3 Financiranje javnega zavoda

Financiranje opravljanja dejavnosti javnega zavoda se razlikuje po posameznih področjih izvajanja javne službe. Pogoje za opravljanje javnega zavoda priskrbi ustanovitelj. Glede na to, kako se javni zavodi financirajo, jih razdelimo v naslednje skupine (Ivanjko, 2001, str. 134):

- javne zavode, financirane s pomočjo pridobljenih sredstev tako državnega proračuna kot tudi občinskih proračunov,
- javne zavode, ki se financirajo iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja ali iz drugih načinov, ki temeljijo na obveznem financiranju,
- javne zavode, financirane s sredstvi, pridobljenimi z neposrednimi plačili storitev.

Javni zavod sestavi finančni načrt, pri katerem so mu v pomoč izhodišča, ki veljajo za državni oziroma občinski proračun, ki ga mora potrditi pristojno ministrstvo ali organ občine. Javni zavod z njimi sklene pogodbo. Na osnovi podpisane pogodbe zavod pridobi sredstva, s katerimi pokriva tako plače kot tudi druge stroške dela, iz teh sredstev pa se plačajo tudi vsi prispevki delodajalca, materialni stroški in storitve. Običajno se javnemu zavodu letni obseg sredstev nakazuje po dvanajstinah (Cvikl & Korpič Horvat, 2007, str. 182).

Javni zavodi se financirajo posredno iz proračuna, in sicer na podlagi poziva ministrstva za predložitev predloga programa dela in finančnega načrta. Ministrstvo mora javnim zavodom posredovati potrjen finančni načrt najkasneje do konca oktobra tekočega leta za financiranje naslednjega oziroma naslednjih let (Pravilnika o načinu izvajanja financiranja, 2. člen in 4. člen). Javna sredstva so javnim zavodom zagotovljena na osnovi ustanovitvenega akta. Ustanovitelj javnega zavoda vsakoletno določi višino javnih

sredstev za financiranje (Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (ZUJIK), Ur. l. RS, št. 77/07).

Merila za določitev sredstev za izvajanje javne službe v skladu s 27. členom ZUJIK so:

- splošni stroški delovanja,
- stroški za plačilo dela v skladu s kadrovskim načrtom,
- programski materialni stroški,
- stroški investicijskega vzdrževanja in nakupa opreme.

Ministrstvo pripravi finančne in vsebinske podlage za izvedbo neposrednega poziva, ki morajo biti skladne s pravilnikom o načinu izvajanja financiranja. Za pripravo obrazcev ter navodil za pripravo predlogov programa dela so pristojne službe ministrstva. Ministrstvo je dolžno preveriti ustreznost in popolnost predloženih programov dela, finančnih in kadrovskih načrtov. V primeru pomanjkljivosti, napak ali nejasnosti mora ministrstvo pozvati javni zavod k njihovi odpravi. Sledi vsebinska obravnava predloga programa dela in finančnega načrta za posamezno področje, ki jo izvede strokovna komisija. Ta je zadolžena tudi za kakovostno ovrednotenje predloga programa dela in finančnega načrta ter za podajo mnenja o višini financiranja. Vsebinska in finančna izhodišča za pripravo programa dela, finančnega in kadrovskega načrta določi ministrstvo v odločbi o financiranju javnih zavodov. Javni zavod je dolžan po prejemu odločbe v 30 dneh ministrstvu posredovati program dela, ki ga je potrdil svet javnega zavoda in je usklajen z odločbo. Ministrstvo mora nato preveriti usklajenost programa dela z odločbo in podati soglasje. Ministrstvo je dolžno skrbeti za nadzor tudi nad polletnimi poročili in letnimi poročili javnih zavodov. K letnim poročilom mora ministrstvo podati soglasje oziroma nesoglasje (Pravilnik o načinu izvajanja financiranja javnih zavodov, javnih skladov in javnih agencij na področju kulture, Ur. l. RS, št. 85/10).

Obstaja več načinov financiranja javnih zavodov, kot so javnofinančni viri in zasebni viri sredstev. Javni zavodi so največkrat financirani s pomočjo kombinacije tako javnofinančnih kot tudi zasebnih virov. V skladu z 48. členom ZZ javni zavodi sredstva, ki jim omogočajo izvajanje dejavnosti, pridobivajo iz (Kamnar, 1999, str. 51):

- sredstev ustanoviteljev, ki so dodeljena ustanovitvi in na začetku poslovanja posameznega javnega zavoda,
- plačil opravljenih storitev – pridobljena so za opravljanje javnih služb, in sicer kot plačila ali pa doplačila k ceni javnih storitev, plačanih s strani uporabnika,
- prihodkov, pridobljenimi s pomočjo prodaje storitev na trgu, dejavnostjo, ki ne sodi v okvir javne službe,
- drugih virov, kamor uvrščamo donacije, darila, dotacije in podobno.

### 1.3.1 Javnofinančni viri sredstev

Iz javnih sredstev se financirajo (Zver, 2003, str. 11):

- V celoti se financirata obseg in vsebina redne dejavnosti javne službe, ki sta bila sprejeta z zakonom in potrjena z letnim delovnim načrtom, z nacionalnim programom, prav tako pa je morala biti pogodba sklenjena z državo, občino ali pa s financerjem.
- Financira se tudi delno opravljanje storitev javne službe. To so storitve, ki javnim zavodom omogočajo, da se predstavijo na trgu, pri čemer presegajo obseg in njihovo vsebino del, ki so zapisane v letnem načrtu. Dejavnosti se lahko opravljajo v skladu z dogovorom z ustanoviteljem, pri čemer pa se upoštevajo tudi zmožnosti zavoda. Ceno storitve največkrat določi ustanovitelj. Javni zavodi pa lahko javnofinančna sredstva in dotacije pridobijo tako, da s posameznimi projekti in programi sodelujejo na javnih razpisih.
- Investirajo se tudi v letnem finančnem načrtu opredeljene investicije. Med ustanoviteljem in javnim zavodom se sklene pogodba, ki pa mora biti opredeljena skladno z načrtom razvojnih programov tako države kot tudi občine.

Vsa javnofinančna sredstva, ki jih javni zavodi prejmejo, se v skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih odhodkov razdelijo v dve skupini, in sicer na investicijske in tekoče transfere. O tekočih transferih govorimo, kadar se financirajo javne službe in projekti. Prav tako je za tekoče transfere značilno, da zajemajo sredstva, ki jih javne službe namenijo plačam in drugim izdatkom, ki so povezani z zaposlenimi. Prav tako vključujejo sredstva prispevkov delodajalcev ter druga sredstva, s pomočjo katerih se plača blago in pa storitve posameznega javnega zavoda (Zver, 2003, str. 11).

### 1.3.2 Zasebni viri sredstev

Zasebne vire pridobiva javni zavod (Zver, 2003, str. 13):

- Za izvajanje storitev javne službe. Sem sodijo neposredna tako doplačila kot tudi plačila fizičnih oziroma pravnih oseb, plačila, ki izhajajo iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja, plačila šolnin, nakupi vstopnic, plačane storitve samoplačnikov itd.
- S pomočjo tržne dejavnosti, pri čemer mislimo na pridobivanje sredstev s prodajo blaga ali storitev, ki ne sodita v obseg javne službe.
- Z načini in pogoji, ki so zapisani v zakonu in ustanovnem aktu se sredstva lahko pridobivajo tudi iz drugih virov (dediščine, darila).

Kolikšen bo delež zasebnih virov od vseh prihodkov v javnem zavodu, je v glavnem odvisno od načina financiranja določenih vrst javnih služb in od prodaje na trgu oziroma tržne dejavnosti. Dejavnost javne službe je mogoče v celoti financirati z javnofinančnimi viri, omogočeno pa je tudi financiranje s sredstvi, ki se stekajo s plačili zasebnih virov ter

s sredstvi, ki jih je zavod pridobil na trgu. Zasebni viri financirajo denimo domove za starejše občane, javne zavode, ki delujejo na področju izobraževanja odraslih ter nekatere raziskovalne inštitute (Kavčič, 2001, str. 154).

V javnem zavodu je delež zasebnih virov odvisen od tega, kolikšen je obseg javnofinančnih sredstev, ki jih je ustanovitelj predpisal za izvajanje dejavnosti javne službe. Največkrat javni zavod od ustanovitelja ne pridobi dovolj sredstev, s katerimi bi se lahko pokrili stroški dejavnosti ali programov, ki so načrtovani. Od različnih javnih zavodov, kot so visokošolski in zdravstveni zavodi in bolnice, se zato pričakuje, da bodo z doplačili ter prodajo storitev in blaga iz zasebnih virov krili primanjkljaje, s pomočjo katerih bodo lahko krili izvajanje rednih dejavnosti in stroškov, ki ob tem nastanejo. Nekateri javni zavodi so tako primorani, da poleg že omenjenih dejavnosti izvajajo še dodatne storitve javne službe za trg, da lahko uspešno poslujejo. Če imajo javni zavodi pri poslovanju dodatne proste zmožnosti, jih morajo tržiti za izvajanje določenih lastnih dejavnosti. Večkrat se je že izkazalo, da opravljanje storitev in prodaja blaga na trgu omogočata uspešnejše in učinkovitejše poslovanje javnih zavodov, obenem pa prispevata k doseganju ciljev, opredeljenih v javnih službah (Kavčič, 2001, str. 154).

Znotraj prihodkov, pridobljenih iz zasebnih virov za opravljene storitve, ki sodijo v dejavnost javne službe, upoštevamo vse prihodke, za katere javni zavod ne prejme javnofinančnih sredstev oziroma jih prejme le v določenem deležu. Javni zavodi prejmejo javno-finančna sredstva neposredno od uporabnika (npr. doplačilo za šolsko kosilo in malico, šolnina, doplačila oskrbovancev v domovih za starejše, doplačilo otroškega varstva v vrtcih, doplačila za zdravstvene storitve). Med tovrstne prihodke so vključeni vsi tisti prihodki, ki nastajajo ob izvajanju osnovne dejavnosti javnega zavoda, za katero je bil javni zavod ustanovljen, ali v primeru plačljivih storitev dejavnosti javne službe (Kavčič, 2001, str. 154).

## **2 LETNO POROČILO**

Letno poročilo je eno izmed komunikacijskih orodij, ki jih organizacije uporabijo, da lahko deležnikom predstavijo svoje delovanje v preteklosti, pri čemer ima organizacija možnost, da izpostavi strategijo in načrte (Horvat, 2003, str. 15). Prav tako vpliva na položaj in prepoznavnost podobe organizacije. Kot vir informacij je na voljo različnim interesnim skupinam.

Letno poročilo je primarno namenjeno zunanjim uporabnikom, čeprav ga seveda uporabljajo tudi notranji uporabniki – zaposleni. Z zakonom je namreč določeno, da je vsem interesnim skupinam zagotovljen minimalen obseg informacij o delovanju organizacije. Te skupine imajo različne interese, ki jih je treba zadovoljiti z informacijami, ki so navedene v letnem poročilu, zato jih je dobro razkriti čim več.

Dodatne informacije v letnem poročilu so namreč tiste, ki prispevajo k večji sporočilni vrednosti letnega poročila (Horvat, 2000b, str. 13–18).

## **2.1 Letno poročilo javnih zavodov v Sloveniji**

Zavezanci za izdelavo letnega poročila po predpisih, veljavnih za tiste, ki uporabljajo enotni kontni račun, so vsi posredni uporabniki, razen izjem, ki so Zavod za pokojninsko zavarovanje Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in javni skladi, ki so jih ustanovile občine ali država, ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki (Čižman, 2007, str. 9). Javni zavodi uporabljajo enotni kontni načrt, kar pomeni, da se pri sestavljanju letnega poročila morajo držati določenih predpisov. Tema magistrskega dela je analiza kakovosti letnih poročil v javnih zavodih, zato se bom posvetila le predpisom, ki veljajo za določene uporabnike. V nadaljevanju dela je tako izraz letno poročilo uporabljen kot letno poročilo točno določenega uporabnika enotnega kontnega načrta, izraza računovodsko in poslovno poročilo pa kot računovodsko poročilo oziroma poslovno poročilo določenega uporabnika enotnega kontnega načrta.

Letno poročilo mora biti sestavljeno tako pregledno kot razumljivo, hkrati pa izkazovati dejanski ter pošten prikaz, ki se nanaša na premoženje in na obveznosti določene organizacije, upoštevajoč njen finančni položaj in poslovni izid (Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 61. člen).

Javni zavodi sodijo med pravne osebe javnega prava in zanje velja, da morajo pri pripravi letnega poročila upoštevati zakonske in podzakonske predpise. To so (Čižman, 2003, str. 21):

- Zakon o računovodstvu,
- Zakon o javnih financah,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 126/2004, določa vsebino, členitve ter oblike sestavnih delov v letnem poročilu pri proračunu, in sicer za proračunske uporabnike ter druge osebe javnega prava, ki uporabljajo enotni kontni načrt.

Obvezne sestavine letnega poročila določa Zakon o gospodarskih družbah. Velika in srednja podjetja, ki so zavezana k reviziji, morajo v skladu s 60. členom ZGD-1 v letnem poročilu prikazati bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazom in poslovno poročilo. Letno poročilo

majhnih podjetij, z vrednostnimi papirji katerih se ne trguje na organiziranem trgu, mora vsebovati vsaj bilanco stanja, izkaz poslovnega izida ter priloge s pojasnili k izkazu. Tovrstnim podjetjem torej ni treba razkrivati drugih izkazov, da bi zadostili zahtevam ZGD-1. Za podjetnike in podjetja, ki ne sodijo v zgoraj omenjene skupine, zadostuje objava bilance stanja ter izkaza poslovnega izida.

Letno poročilo javnega zavoda glede na pravilnik sestavljajo (Čižman, 2003, str. 21):

- Poslovno poročilo. V njem so zapisani tudi realizirani cilji in rezultati, s pomočjo katerih uporabnik dokazuje in v obrazložitvi finančnega načrta ter programa dela poroča o tem, da so bili zadani cilji realizirani. Tako tudi ocenjuje doseženo uspešnost, učinkovitost ter lastno gospodarnost.
- Računovodsko poročilo. V računovodskih poročilih so zbrani bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov in pripadajoči pregledi ter pojasnila, podana k izkazu.

## **2.2 Poslovno poročilo**

Tako kot druge pravne osebe javnega prava oziroma uporabniki enotnega kontnega načrta, kamor sodi tudi javni zavod, v poslovnem poročilu navedejo informacije, ki zajemajo njihovo poslovanje. Poslovni organ na podlagi podatkov, ki mu jih pošljejo vse službe, izdelava poslovno poročilo (Možic, 2002, str. 50).

Predpisi, ki jih pri sestavljanju letnega poročila uporabljajo uporabniki enotnega kontnega računa, ne določajo o tem, kaj naj poročilo vsebuje. Prav tako si uporabniki enotnega kontnega računa pri sestavljanju poročila težko pomagajo s slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS), ki jih uporabljajo podjetja, saj ne gre za enak način poslovanja ali za enako postavljene poslovne cilje oziroma so ekonomske kategorije, ki se uporabljajo v gospodarstvu, drugačne od tistih, ki se uporabljajo v negospodarstvu. Kaj mora vsebovati poslovno poročilo pa je zapisano in določeno v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna ter v pravilniku (Štrekelj, 2004, str. 10).

S pravilnikom o sestavljanju letnih poročil je določeno, da je uporabnik tisti, ki določi, kaj bo vsebina poslovnega poročila, pri čemer mora upoštevati področje, na katerem deluje. V navodilih o pripravi zaključnega računa in metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih je med drugim tudi zapisano, da je del poslovnega poročila tudi poročilo o doseženih rezultatih posrednega uporabnika proračuna, iz česar lahko sklepamo, da je ena od pomembnih sestavin poslovnega poročila zapisano poročilo o doseženih ciljih ter o rezultatih v poslovanju (Štrekelj, 2004, str. 10–11).

Podjetje se samo odloči, kako bo poslovno poročilo sestavljeno, saj oblika poslovnega poročila ni predpisana. Poslovodstvo podjetja v tem delu predstavi svoje delo, uspehe in



neuspehe, uspešnost poslovanja in vizijo prihodnosti. V tem delu letnega poročila se razkrijejo podatki, ki niso predstavljeni v računovodskih izkazih, so pa pomembni za interesne skupine oziroma bralce letnega poročila (Horvat, 2000b, str. 50).

Poslovno poročilo zajema tako splošni kot posebni ter zaključni del (Čižman, 2005, str. 20). V nadaljevanju bom vsakega posebej podrobno predstavila.

### 2.2.1 Splošni del

V splošnem delu poslovnega poročila je (Čižman, 2019, str. 20):

- predstavitev uporabnika,
- kratek opis njegovega razvoja,
- predstavljeno vodstvo uporabnika,
- predstavljeni so pomembnejši organi,
- opisan je pregled dejavnosti,
- predstavljeni so gospodarski, monetarni, fiskalni in drugi vplivi na delovanje uporabnika.

Ko se uporabnik predstavlja, je potrebno v opis vnesti podatke, ki so zapisani v registraciji zavoda in podatke iz drugih listin, iz katerih je razvidno, da je uporabnik pravna oseba. To pomeni, da je potrebno zapisati naziv, skrajšani naziv, naslov, njegovo matično številko ter številko proračunskega uporabnika. Po potrebi naj se zapiše tudi davčna številka ter številka podračuna Uprave za javna plačila. Pomembno je, da se zapišejo tudi splošni podatki, kot sta telefonska številka in elektronski naslov (Čižman, 2005, str. 44).

V kratkem opisu razvoja predstavimo ustanovitelja zavoda in razvoj ter njegov položaj v okolju, kjer deluje. Zelo pomembno je, da se poudarijo prednosti, morebitni uspehi in zapišejo dosežena priznanja (Čižman, 2005, str. 44).

Pri predstavitvi vodstva uporabnika se navedejo funkcije, ki jih opravljajo njegovi člani in morebitne druge nazive, ki izvirajo iz izobrazbe (Čižman, 2005, str. 45).

Pri predstavljanju pomembnih organov, ki pri uporabniku sodelujejo strokovno oziroma poslovno, je pomembno, da so izpostavljeni organi, ki so prispevali k pozitivnim rezultatom, ki so v poročilu tudi zapisani. Največkrat se tako v poročilu predstavijo upravni odbori, nadzorni sveti, poslovni odbori, senati in podobno. Drugi organi se omenijo izključno v povezavi s pozitivnim delovanjem uporabnika (Čižman, 2005, str. 46).

Uporabnik lahko dejavnosti, ki jih opiše, našteva glede na pomembnost dejavnosti, medsebojno prepletanje dejavnosti, lokacijo izvajanja in podobno. Pomembno je, da se opredelijo tiste dejavnosti, ki so bile poglobitve, da se je zavod oziroma uporabnik

ustanovil, pri čemer ni pomembno, ali so to trenutne glavne ali pa le pomožne dejavnosti. Dejavnost opišemo tako, da navedemo njihove glavne naloge (Čižman, 2005, str. 46).

Opisi, ki zajemajo gospodarske, monetarne, fiskalne in druge vplive pri delovanju določenega uporabnika, so potrebni, saj se zakonodaja hitro spreminja in zahteva, da se družbe prilagajajo. Prav tako pa se spreminja gospodarsko okolje, kar je razlog za spremembe fiskalnega okolja (Čižman, 2005, str. 47).

### 2.2.2 Posebni del

Po Kavčiču (2006, str. 6) je posebni del sestavljen:

- iz opisnih poročil o izvedbi projektov, programov in dejavnosti;
- iz poročila, iz katerega so razvidni doseženi cilji in rezultati.

Krajša opisna poročila o izvedenih projektih, programih in dejavnostih uporabnika o dejavnosti vsebujejo (Kavčič, 2006, str. 6):

- cilje, ki so bili zastavljeni ob izvajanju nalog,
- doseganje ciljev,
- povezovanje doseženih ciljev in cilj uporabnika kot celote,
- primere novih zamisli, nastalih pri delovanju, pri novih izzivih in podobno.

Posredni uporabnik v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih poroča cilje in njihovo uresničitev, ki so bili določeni v finančnem načrtu oziroma v programu dela preteklega leta, ter poslovne izide svojega poslovanja in na osnovi tega oceni lastno uspešnost, gospodarnost in učinkovitost (Milanovič, 2003, str. 10).

Osnova za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih sta finančni načrt in program dela, v katerem so navedeni cilji javnega zavoda. Programski in finančni načrt predstavljata podlago za primerjavo realiziranega poslovanja glede na zastavljene načrte in s tem tudi podlago za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih (Milanovič, 2003, str. 10).

Dolgoročni cilji posrednega uporabnika izvirajo iz večletnega programa dela, strategij ter nacionalnih programov, zato se med leti ne spreminjajo veliko. Pri tem pa je zelo pomembno, da se tudi dolgoročni ciljem oziroma njihovim delom določi ročnost, dveh, treh ali petih let, saj so dolgoročni cilji zelo pomembni in so pri proračunskih uporabnikih kriterij za doseganje splošne blaginje. Takšen cilj je denimo oblikovanje notranje revizijske službe, načini, s katerimi se izboljšajo metode dela (Kavčič, 2006, str. 8).

Letni cilji in njihova opredelitev, ki so zastavljeni v letnem programu delu ali so navedeni v obrazložitvi finančnega načrta, so opredeljeni za eno leto. So zelo pomembni, saj se na

osnovi teh zastavljenih ciljev kasneje poroča o samem poslovanju. Cilji so lahko v posameznih zavodih opredeljeni različno, in sicer so lahko zapisani opisno, lahko pa tudi številčno. Pomembno je, da je osnova, na katerih cilje zastavljamo, realna, pri tem pa je potrebno upoštevati tudi usmeritve vlade o politiki plač, inflacijski politiki in podobno. Cilji za področje javne službe morajo biti ločeno zapisani od ciljev, ki so zastavljeni za tržno dejavnost (Kavčič, 2006, str. 9–10).

Bistveno pri poročilu je sama ocena uspeha, ki se nanaša na doseganje zastavljenih ciljev, pri čemer je potrebno upoštevati različne kazalce, in sicer fizične, finančne in pa opisne. Pri tem se zastavljeni cilji primerjajo s tistimi, ki so uresničeni, torej to pomeni, da se usklajujejo predračunske in obračunske evidence. Pri tem je treba pripraviti tako kazalnike kot kazalce, ki bodo merjenje omogočali. Upoštevati moramo, da so kazalci absolutna števila, s pomočjo katerih lahko nakazujemo gibanje v času. Kazalniki na drugi strani pa so relativna števila, pridobljena pri primerjavi podatkov in so zapisani v računovodskem pravilniku. Fizične kazalce pa lahko glede na področje dejavnosti, uporabnik ustvari sam, s pomočjo finančnih kazalcev in kazalnikov pa se oblikujejo in podajajo ocene o uspešnosti poslovanja, saj omogočajo prikaz odmikov. S pomočjo opisnih kazalcev finančne in fizične le dopolnjujemo (Kavčič, 2006, str. 9).

Čeprav je potrebno same programe zastaviti tako, da do negativnih posledic ne bi prihajalo, se dogaja, da je potrebno ugotavljati, zakaj so nastale nedopustne oziroma nepričakovane posledice med samim izvajanjem programa. Potrebno je poiskati vzroke in rešitve, s pomočjo katerih lahko posledice tudi odpravimo tako, da je čim manj negativnih učinkov (Kavčič, 2006, str. 10–11).

Ocena uspeha glede na zastavljene cilje in njihova primerjava glede na pretekla leta je možna le, če uporabimo metodo spremljanja rezultatov v daljšem časovnem obdobju. Če večletno opazovanje združimo s trenutnimi in lanskimi cilji in rezultati oziroma jih primerjamo, po mnenju Kavčič (2006, str. 10) dobimo najbolj objektivno sliko o poslovanju kot o celoti.

Pri oceni gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, se soočimo z dilemo, kaj oziroma kako razložiti gospodarnost in učinkovitost. Za javni sektor je namreč značilno, da oba pojma nimata le enoznačne razlage. Tako je v SRS gospodarnost razložena kot razmerje, ki nastane med prihodki in stroški oziroma so to lahko notranji in zunanji dejavniki. Učinkovitost na drugi strani pa je opredeljena z notranjimi dejavniki in z dejstvom, da se učinek lahko doseže z minimalnimi stroški. Glede na standarde državnega revidiranja INTOSAI (Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij) je gospodarnost opredeljena kot dejavnost, pri kateri lahko najbolj zmanjšamo stroške, pri čemer moramo upoštevati raven kakovosti. Učinkovitost pa je razložena kot razmerje med dosežki in porabljenimi stroški, da se ti dosežki ustvarijo. S pomočjo nekaterih kazalnikov, denimo koeficienta

celotne gospodarnosti ali koeficienta obračanja zalog materiala pa se pripravijo ustrezne podlage za posamezne poslovodske odločitve (Kavčič, 2006, str. 11–12).

Zahteva po pripravi ocene notranjega nadzora javnih financ je v navodilih zapisana kot najnovejša sprememba, pri čemer je pomembno to, da jo pripravijo uporabniki in pri tem upoštevajo metodologijo za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Podpisana izjava se nato hrani kot gradivo, ki je trajno (Kavčič, 2006, str. 11–12).

Nekateri cilji, ki so bili zastavljeni in niso bili doseženi, mora uporabnik pojasniti in navesti tudi vzroke, zakaj je do tega prišlo. Prav tako je potrebno razložiti posledice, ki so rezultat nedoseženih ciljev. Potrebno je analizirati zastavljene cilje, celoten program in razmisliti, ali dejavnost nadaljevati, jo spremeniti ali celo ukiniti. Vzroki so lahko subjektivni ali objektivni (Kavčič, 2006, str. 11).

Učinki, ki jih ima poslovanje uporabnika in vplivajo denimo na okolje ali na gospodarstvo, varstvo okolja, regionalni razvoj in podobno, se med seboj glede na uporabnika razlikujejo, saj vsak uporabnik, ki v nekem okolju deluje, želi tam pustiti tudi svoj pečat. Sami učinki se določijo v programu, kasneje pa se v poročilu naredi njihov pregled (Kavčič, 2006, str. 11–12).

Poročilo vsebuje tudi druga pojasnila, denimo analizo kadrovanja. Pri tem lahko uporabnik opiše tudi izobrazbo zaposlenih, njihovo starostno sestavo, izobraževanja, ki so se jih udeležili, katera delovna mesta zasedajo in podobno (Kavčič, 2006, str. 12).

Pri investicijskih vlaganjih lahko v poročilu predstavimo, kaj je mogoče z vloženimi sredstvi na omenjenem področju postoriti in kateri so najbolj pereči problemi (Kavčič, 2006, str. 12).

### 2.2.3 Zaključni del

V zaključnem delu poslovnega poročila je zapisan datum, ko je bilo letno poročilo sprejeto in organ, ki ga je sprejel, prav tako datum in kraj, kjer se je poročilo pripravilo in podpis odgovorne osebe (Čižman, 2005, str. 44).

Uporabniki, ki sodijo med posredne uporabnike državnega proračuna, letno poročilo predložijo Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) ter tudi pristojnemu ministrstvu. Kadar slednji zahteva, se poročilo predloži tudi ministrstvu za finance. Čas za predložitev letnega poročila je zadnji dan v februarju, vlaga pa se za preteklo leto (Štrekelj, 2004, str. 10).

## 2.3 Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov in pojasnil k izkazu. Pripravlja ga zaposleni v računovodstvu, ki je zanj tudi odgovoren. To je lahko naloga tudi pooblaščenega računovodje (Janc, 2003, str. 141).

### 2.3.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja mora prikazovati dejansko stanje sredstev in obveznosti do virov na točno določen dan. To stanje ne sme biti prilagojeno. K bilanci stanja je potrebno dodati tudi priloge, in sicer pregled stanja ter gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil ter druga pojasnila. Bilanca stanja se sestavi na podlagi poslovnih knjig. Zaradi razhajanj med popisanimi sredstvi in obveznostmi, ki so zapisani v poslovnih knjigah in dejanskim stanjem, je pred sestavljanjem bilance potrebno izvesti popis. Le s pomočjo tako pridobljenih podatkov se lahko zapiše in sestavi bilanca stanja (Zupančič & Čižman, 2007, str. 12–13).

Po mnenju Zupančič in Čižman (2007, str. 27) morajo biti podatki za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva prikazani ločeno v:

- upravljanju – v tem delu se izkazujejo sredstva, ki so bila na eni strani prejeta, da se z njimi upravlja, ter sredstva, ki jih je uporabnik prejel v dar oziroma preko donacij;
- lasti – so sredstva, ki se nahajajo na enotnem kontnem računu in so last uporabnika;
- finančnem najemu – so prikazana sredstva, ki so bila pridobljena na podlagi pogodb finančnega najema.

Bilanci stanja je potrebno priložiti tudi preglednico, iz katere je razvidno samo stanje ter tudi gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb ter posojil. Sem uvrščamo tudi dolgoročne depozite. Iz preglednice pa morajo biti razvidni tudi podatki o ostalih dolgoročnih kapitalskih naložbah ter tudi o danih posojilih oziroma o danih depozitih (Zupančič & Čižman, 2007, str. 29).

### 2.3.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Kadar ugotavljamo prihodke in odhodke obračunskega obdobja, je potrebno upoštevati načelo o nastanku poslovnega dogodka (Zupančič & Čižman, 2007, str. 29). Rezultate poslovanja namreč razlikujemo med seboj glede na dosežene prihodke ter odhodke v nekem obračunskem obdobju (Zupančič & Čižman, 2007, str. 37). Po SRS 15 (2016) so prihodki opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi, in sicer v določenem obračunskem obdobju, ki se kažejo ali v tem, da se povečajo sredstva ali pa se zmanjša dolg. Sami odhodki v določenem obračunskem obdobju so stroški, ki so v tem obdobju nastali ter tudi drugi stroški, ki na poslovni izid tega obračunskega obdobja tudi vplivajo.

Priloga, ki je podana izkazu prihodkov in odhodkov uporabnika, je izkaz prihodkov in odhodkov glede na vrste dejavnosti. Sami prihodki in odhodki izkaza prihodkov in odhodkov se tako razdelijo na dva dela. Del izhaja iz javne službe, drugi del pa se navezuje na samo tržno dejavnost uporabnika. V javni službi je samo razmerje med odhodki in prihodki oziroma med dejavnostjo javne službe in tržne dejavnosti težje predstaviti, zato je po Zupančič in Čižman (2007, str. 40–41) treba pri tem:

- poslovne prihodke razdeliti s pomočjo sodila, ki ga določi pristojni minister ali pa uporabnik sam;
- finančne odhodke, pri čemer mislimo na zamudne in pogodbene obresti, prihodke od prevrednotenja, prihodke od prodaje finančnih naložb in podobno, uvrstiti med dejavnosti javne službe, lahko pa je v knjigovodskih listinah zavedeno, da so povezani s tržno dejavnostjo;
- druge prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke (izjema so zajeti v tržni dejavnosti) uvrstiti v dejavnosti javne službe, kamor sodijo tudi pridobljene donacije;
- odhodke praviloma deliti na podlagi dejanskih podatkov, v kolikor to ni izvedljivo, uporabimo sodilo, denimo uporabimo razmerje prihodkov, ki so nastali s poslovanjem javne službe in tržne dejavnosti;
- investicijski odhodki se v izkazu prihodkov in odhodkov glede na načelo denarnega toka investicijskih odhodkov pojavijo le med odhodki javne službe, zato je potrebno stroške amortizacije s pomočjo sodila razdeliti in jih posebej izkazati tako za javno kot za tržno dejavnost;
- finančne odhodke razdeliti glede na dejanske podatke, zavedene v knjigovodskih listinah;
- v tržni dejavnosti ostali in prevrednotovalni poslovni odhodki pojavijo redko.

Gibanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov je potrebno spremljati. Uporabniki morajo zato odhodke in prihodke razčlenjevati in ugotavljati s pomočjo načela denarnega toka, kar pomeni na osnovi plačane realizacije. S tem je zagotovljena primerljivost podatkov, ki omogoča, da se gibanje javnih financ spremlja tako na ravni države kot tudi na ravni občine (Zupančič & Čižman, 2007, str. 40).

### 2.3.3 Druga pojasnila v računovodskem poročilu

V slovenskih računovodskih standardih (2016) so opredeljena pojasnila ter razkritja, ki jih morajo poslovni subjekti v računovodskih poročilih tudi zapisati. To so standardi, s pomočjo katerih so opredeljene tako računovodske kategorije kot tudi to, kako se o njih poroča, pri čemer je potrebno upoštevati, da vsaka računovodska kategorija poudarja drugo razkritje (denimo zapadlosti, samo vrednotenje). Ker so proračunski uporabniki vezani tako na standarde kot tudi predpisane zakone in podzakonske predpise, je pomembno, da so sprejeti tudi interni akti, ki opredeljujejo vsebino in pa obseg razkritij računovodskih izkazov (Čižman, 2003, str. 24). Razkrivajo se zlasti kategorije, ki jih

določi pravilnik, kako se to naredi, pa se odloči posamezen uporabnik. Pri tem se uporabnik lahko drži predpisanega zaporedja, lahko pojasni splošne kategorije, navedene v bilanci stanja ali se odloči, da bo uporabil kombinacijo obeh (Čižman, 2003, str. 24).

Druga pojasnila k izkazom vključujejo druge računovodske informacije, za katere uporabnik enotnega kontnega načrta oceni, da so pomembne za primerno razkritje postavk bilance stanja oziroma izkaza prihodkov in odhodkov (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 126/2004).

V računovodskem poročilu se pojasni način, kako se obračuna amortizacija ter ali se amortizacija obračunava v breme stroškov ali v breme virov sredstev, s katerimi se upravlja. Pri terjatvah se opiše metoda za oblikovanje popravka vrednosti terjatev. Pri dolgoročnih finančnih naložbah se pojasnita metoda vrednotenja finančnih naložb ter način oblikovanja popravkov vrednosti naložb.

Če javni zavod razpolaga z zalogami, se v računovodskem poročilu opišejo vrsta zalog, metoda vrednotenja po posameznih vrstah zalog ter način oblikovanja popravka vrednosti zalog.

Pri pripravi izkaza, ki zajema prihodke in odhodke glede na vrsto dejavnosti, so pomembna sodila, ki se uporabljajo pri razmejevanju tako prihodkov kot odhodkov tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe. Ta sodila naj bi pripravila resorna ministrstva. Če ni ustrežnejših sodil, lahko javni zavodi uporabijo razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne dejavnosti. V razkritjih računovodskih izkazov je treba razkriti tudi način delitve prihodkov in stroškov po dejavnostih.

Po Zakonu o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2017 in 2018 (ZIPRS1718), Ur. l. RS, št. 71/17, mora javni zavod ugotoviti presežek prihodkov nad odhodki po načelu denarnega toka ter izračuna presežek po fiskalnem pravilu.

Javni zavod v letnem poročilu izračun tega presežka navede v računovodskih pojasnilih. Torej če je rezultat presežka odhodkov nad prihodki po načelu denarnega toka negativen oziroma je negativen tudi po fiskalnem pravilu, mora o tem prav tako poročati.

Za računovodsko poročilo je značilno, da se navezuje na poslovno poročilo, in sicer z razlogom vključevanja računovodskih podatkov tudi v posamezne dele samega poslovnega poročila. Čižmanova (2005, str. 43) zato meni, da bi bilo dobro, če bi uporabniki računovodskega poročila zapisali le računovodska pojasnila, v poslovnem poročilu pa je potrebno računovodske kategorije povezati z deli, ki so pomembni za samo izpolnjevanje nalog.

### 2.3.4 Merjenje poslovne uspešnosti

Finančni kazalniki se v letnem poročilu nahajajo za povzetki analize uspešnosti poslovanja, kjer so predstavljene temeljne postavke iz bilance stanja, poslovnega izida in denarnih tokov. Kazalniki so prikazani kot »surove« številke, izražene v deležih oziroma odstotkih in niso dodatno pojasnjene. V nadaljevanju so pojasnjeni dobiček iz poslovanja (EBIT), stopnja dobičkonosnosti iz poslovanja (EBIT marža) in rast prodaje. Ti kazalniki so bili izbrani, ker so najboljše merilo poslovne uspešnosti, bodisi v javnem podjetju, zasebnem podjetju, društvu in podobno. Z njimi se ugotavlja, koliko je podjetje pri neki aktivnosti zaslužilo glede na vložena sredstva.

#### 2.3.4.1 Dobiček iz poslovanja (EBIT)

Dobiček iz poslovanja (angl. Earnings before interest and taxes, v nadaljevanju EBIT) ponazarja poslovno uspešnost podjetja, ki pokaže, kako je podjetje poslovalo v določenem obdobju na področju osnovnih dejavnosti. Izračuna se kot razlika med seštevkom vseh poslovnih prihodkov in seštevkom poslovnih odhodkov.

Kadar so poslovni prihodki večji od poslovnih odhodkov, govorimo o pozitivnem operativnem dobičku, kadar veljajo nasprotno razmere, pa o operativni izgubi. Gre za kazalnik, ki pokaže dobiček podjetja na operativni ravni, zato mu lahko rečemo tudi operativni zaslužek ali operativni dobiček.

#### 2.3.4.2 Stopnja dobičkonosnosti iz poslovanja (EBIT marža)

EBIT marža je merilo poslovne uspešnosti, ki kaže delež prihodkov, ki ga podjetju uspe obdržati po tem, ko so odšteti vsi, s poslovanjem povezani, stroški. Služi kot koristen kazalnik za primerjavo uspešnosti poslovanja med podjetji v panogi, zato lahko izračunane rezultate posameznih javnih zavodov med seboj primerjamo. Stopnja dobičkonosnosti se izračuna tako, da EBIT delimo s poslovnimi prihodki in pomnožimo s 100 (Marža iz poslovanja – EBIT marža, brez datuma):

$$\frac{EBIT}{\text{celotni prihodki iz poslovanja}} \times 100 \quad (1)$$

#### 2.3.4.3 Rast prodaje

Za razumevanje položaja podjetja v danem tržnem okolju ali tržni niši se upošteva obseg prodaje, da se lahko oceni tržni delež v primerjavi z drugimi konkurenti v panogi. Če prodajo tekočega leta primerjamo s prodajo preteklih let, lahko ugotovimo, ali podjetje raste ali upada. Naslednja formula prikazuje izračun rasti prodaje:

$$\frac{\text{prihodki tekočega leta}}{\text{prihodki preteklega leta}} \times 100 - 100 \quad (2)$$



## 3 KAKOVOST LETNEGA POROČILA

### 3.1 Opredelitev kakovosti

Dandanes še nimamo splošno sprejete definicije pojma kakovost. Ker gre za dinamično kategorijo, težko govorimo o enotni definiciji kakovosti, saj jo je treba nenehno preverjati in spremljati, razumevanje besede kakovost pa se je skozi čas spreminjala. Besedo kakovost danes uporabljamo na različnih področjih, zato se je razvilo tudi veliko različnih predstav o kakovosti, ki se odražajo preko različnih definicij.

Najbolj splošna razlaga pojma kakovosti je »skladnost z zahtevami«, kar pomeni, da je treba za vsako storitev oziroma izdelek opredeliti zahteve, ki jih mora določena storitev oziroma izdelek izpolnjevati. Šele ko so vsa merila opredeljena, je mogoče merjenje kakovosti. Če storitev oziroma izdelek ustreza vsem zahtevam, je kakovosten (Crosby, 1989, str. 16–17).

Kakovost lahko opredelimo kot prilagojenost »zahtevam uporabnika«, kjer mislimo na zahteve kupca. Kakovost storitve oziroma izdelka se opredeli kot skupek značilnosti proizvodnje, trženja, razvijanja in vzdrževanja, preko katere bo storitev oziroma izdelek v uporabi izpolnil pričakovanja kupca oziroma uporabnika (Feigenbaum, 1991, str. 7).

Standardi ISO opredeljujejo kakovost kot: »Kakovost je doseganje vseh lastnosti izdelka ali storitve, ki jih kupec pričakuje.«

Garvin (v Evans & Lindsay, 1999, str. 10) opisuje pet komplementarnih pristopov pri opredeljevanju kakovosti. Kot pravi Garvin, se je teh pet pristopov pojavilo neodvisno na področjih filozofije, ekonomije, marketinga, upravljanja poslovanja in financ. Garvinovih pet pristopov lahko povzamemo na naslednji način (Fields, Hague, Koby, Lommel & Melby, 2014, str. 406):

- **Transcendentni pristop:** ta pristop vidi kakovost izdelka ali storitve kot prirojeno lastnost, ki je hkrati absolutna in splošno prepoznavna. Pri tem pristopu ima izdelek ali storitev odličnost, ki temelji na njegovem subjektivnem odnosu do nekega standarda in je sposobna določiti, da se subjektivni odnos lahko razvije le s pomočjo izkušenj.
- **Pristop, ki temelji na izdelku:** ta pristop obravnava kakovost izdelka ali storitve v odvisnosti od določenih merljivih sestavin ali lastnosti. Prednost daje merljivim atributom nad posameznikovimi osebnimi preferencami. Kljub temu Garvin prepozna osem načinov ali »dimenzij«, ki jih ljudje dejansko uporabljajo za oceno kakovosti izdelkov. Te dimenzije vključujejo zmogljivost, lastnosti, zanesljivost, skladnost, trajnost, uporabnost, estetiko in zaznano kakovost. Nekatere od teh dimenzij so bolj objektivne, druge pa bolj subjektivne.

- **Pristop, ki temelji na uporabniku:** ta pristop temelji na predpostavki, da je kakovost določena s pričakovanji in željami kupca, ne pa s specifikacijami proizvoda. V skladu s tem pristopom je kakovost stopnja, v kateri izdelek ali storitev zadovoljuje uporabnikove potrebe in želje.
- **Pristop, ki temelji na proizvodnji:** v okviru tega pristopa vsako odstopanje od predvidenih uporabnikovih zahtev zmanjšuje kakovost. Za razliko od uporabniškega pristopa proizvodni pristop ne upošteva očesa gledalca. Namen tega pristopa je, da objektivno izmeri stopnjo, v kateri izdelek ali storitev ustreza vnaprej določenim specifikacijam.
- **Pristop, ki temelji na vrednosti:** je pristop, ki ocenjuje kakovost v smislu stopnje zadovoljitve potreb s ceno ali prejetih koristi. Na podlagi tega je kakovosten proizvod oziroma storitev tista, ki zadovolji kupčeve oziroma uporabnikove potrebe vsaj v takšnem obsegu kot konkurenčni proizvod in je obenem dosegljiv po nižji ceni.

Pojavlja se še precej drugih definicij kakovosti, vsem pa je skupno, da o kakovosti odloča kupec oziroma uporabnik. Kakovosten izdelek naj bi ne le zadovoljil, ampak celo presegel pričakovanja kupcev. Večja kakovost se kaže v tem, da so kupci bolj zadovoljni, kar omogoča doseganje višjih dobičkov.

### 3.2 Kakovost računovodskega poročanja

Kakovost računovodskega poročanja v literaturi ni natančno opredeljena. Kakovost računovodskega poročanja je običajno opredeljena glede na to, v kolikšni meri ugotovljeni dobički v računovodskih izkazih resnično predstavljajo osnovne gospodarske kategorije in stopnjo, s katero poročani dobiček odraža temeljne računovodske koncepte (Yoon, 2007, v Mazzioni & Klann, 2018) oziroma v kolikšni meri računovodska poročila podjetij sporočajo finančni položaj in uspešnost v obdobju merjenja (Elbannan, 2011, str. 207). Jonas in Blanchet (2000, v Achim & Chis, 2014, str. 2) dodajata, da kakovostno računovodsko poročanje vsebuje popolne in pregledne računovodske informacije, ki ne zavajajo uporabnikov.

Kakovost v računovodstvu pomeni, da so pri sporočanju tistega, kar naj bi želele sporočiti, nekatere računovodske informacije boljše od drugih. Različne deležnike zato zelo zanima kakovost računovodskega poročanja. Različno si ga razlagajo posamezniki, organizacije in panoge. Čeprav tako Odbor za standarde finančnega računovodstva (angl. Financial Accounting Standards Board – FASB) kot Odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Board – IASB) poudarjata pomen visokokakovostnih finančnih poročil, je ena ključnih težav, ki so jih našli v obstoječi literaturi, kako to kakovost operacionalizirati in izmeriti (CFA Institute, 2019).

Zelo kakovostna računovodska poročila zagotavljajo gospodarske koristi podjetju (Bauwhede, De Meyere & Van Cauwenberge, 2015, str. 149). Lambert, Leuz in

Verrecchia (2007, str. 385) so pridobili empirične dokaze, da lahko kakovost računovodskih informacij vpliva na stroške kapitala, tako neposredno, z vplivanjem na udeležence na trgu o porazdelitvi prihodnjih denarnih tokov in posredno z vplivanjem na dejanske odločitve, ki spreminjajo porazdelitev prihodnjih denarnih tokov. Kakovost računovodskega poročanja je pomembna tudi za druge subjekte.

Zahteve glede kakovosti računovodskih izkazov so določene v nacionalnih in mednarodnih pravnih aktih, ki urejajo finančno računovodstvo in sestavo računovodskih izkazov. Konceptualni okvir računovodskega poročanja predstavlja temelje mednarodnih standardov o računovodskem poročanju. Navaja, da je primarni cilj računovodskega poročanja zagotoviti visokokakovostne informacije o gospodarskih subjektih in zagotoviti uporabnost za odločanje v gospodarstvu (International Accounting Standards Board, 2008).

Slovenski računovodski standardi (2016) podrobneje opominjajo organizacije, na kaj morajo biti pozorne pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je postopkov in pravil, ki jih je treba uporabljati in upoštevati ko sestavljamo računovodske izkaze ter s tem pri celotnem računovodenju. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov so predvsem ustreznost, razumljivost, primerljivost in zanesljivost.

### 3.2.1 Ustreznost

Ustreznost, kot prva kakovostna značilnost, je povezana s tem, da so postavke računovodskih izkazov opredeljene kot zaželeno, koristne in potrebne lastnosti. Tudi konti in knjižbe na njih morajo zato imeti namen in morajo biti zapisane skladno s pravili. O ustreznosti postavk odločata vrsta in bistvenost. Slednja pa je odvisna tudi od tega, kako velika je, v posebnih okoliščinah ocenjena, posamezna postavka oziroma napaka. Informacije imajo lastnost ustreznega, če uporabnikom pomagajo sprejemati poslovne odločitve. Informacije so bistvene takrat, ko lahko njihova opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, oblikovane na računovodskih izkazih (SRS, 2016).

### 3.2.2 Razumljivost

Druga značilnost, povezana s kakovostjo, je njena razumljivost, kar pomeni, da tisti, ki uporabljajo računovodske izkaze, lahko razumejo zapisane postavke in da je mogoče razbrati pomen zapisanih tako kontov kot knjižb. Če lahko uporabniki, ki dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo, računovodske izkaze razumejo brez težav, so razumljivi (SRS, 2016).

Različni uporabniki imajo različne ravni sposobnosti razumevanja računovodskih informacij. Razumljivost vsebine računovodskega poročila ni vedno preprosta. To

pomeni, da morajo biti poročila usmerjena v sposobnosti in znanje uporabnikov. Pri kompleksnih gospodarskih dejavnostih, ki se poročajo strokovnemu uporabniku, so v večini primerov izjemno zapletena in težavna. Kot pojasnjuje Odbor za računovodske standarde (Financial Accounting Standard Board, 1980, str. 11), ima zato nepoklicni uporabnik težave z razumevanjem takšnih poročil. Razumljivost se povečala, če so informacije razvrščene, označene in predstavljene jasno in jedrnato. Razumljivost dosežemo z učinkovito komunikacijo. Boljše razumevanje informacije privede do višje kakovosti (Cheung, Evans & Wright, 2010, str. 148).

### 3.2.3 Primerljivost

Tretja kakovostna značilnost je primerljivost. Ker je poenotena metodičnost se lahko primerjajo postavke računovodskih izkazov v istem podjetju ali v različnih podjetjih za različna časovna obdobja. Primerljivost pomeni, da so konti in knjižbe metodično poenoteni v enem podjetju oziroma tudi v različnih podjetjih (SRS, 2016).

Primerljivost informacij omogoča možnost primerjave danih informacij glede na različna časovna obdobja ter med različnimi poslovnimi subjekti (Odar, 2013).

### 3.2.4 Zanesljivost

Četrta kakovostna značilnost je zanesljivost. O zanesljivosti govorimo, kadar v samih postavkah računovodskih izkazov ni pomembnih napak in ne zapisanih subjektivnih, pristranskih stališč ter da v resnici predstavljajo to, kar naj bi predstavljala. Ob tem so konti in knjižbe zapisani zanesljivo in natančno oziroma popolno. Informacije morajo biti popolne glede bistvenosti. Zanesljivost zahteva še upoštevanje prednosti vsebine pred obliko, kar opozarja, da je potrebno, da se poslovni dogodki obravnavajo ne le glede na pravno obliko, ampak tako, da je to skladno tako s samo vsebino dogodka kot tudi, da je s pomočjo denarne merske enote izražena resničnost (SRS, 2016).

Če informacije ne vsebujejo pristranskih stališč in pomembnih napak ter če se uporabniki lahko zanesejo nanje, so informacije zanesljive. Uporabniki bi morali imeti zaupanje v informacije, ki so jim bile predstavljene. To ne pomeni nujno, da morajo biti podatki dejansko pravilni, vendar morajo biti čim bolj verodostojni (Novak, 2007, str. 11).

## 3.3 Kakovost letnega poročila

V vsakem podjetju se na računovodskem področju pojavijo največji pretoki informacij. Današnje poslovno okolje, globalizacijski procesi, tehnološki napredek in drugi dejavniki določajo potrebo po njihovem obvladovanju. Poslovodstvo podjetja potrebuje pravočasne, natančne in ustrezne informacije za odločanje (Kundeliene, 2009, str. 85). Prav zato je v današnjem času potreba po izdelavi kakovostnega letnega poročila deležna

velike pozornosti po vsem svetu. Za dobro letno poročilo ni dovolj le ustrezna vsebina. Pomembna sta tudi njegovalika ter način, s katerim so informacije in podatki predstavljeni.

Pristine (2017) trdi, da kakovostno poročanje vključuje razkrivanje finančnih informacij različnim deležnikom o finančni uspešnosti in finančnem položaju podjetja v določenem časovnem obdobju. Zainteresirane strani vključujejo vlagatelje, upnike, javnost, posojilodajalce, vlade in vladne agencije.

Horvat (2001, str. 149) našteva naslednje zahteve, ki jih mora izpolnjevati kakovostno letno poročilo:

- Splošni vtis je pomemben, saj najprej napravi videz letnega poročila in s tem spodbuja k branju. Bistveno vlogo imajo tudi kakovost tiska in papirja ter ritem poročila z ustrezno razporeditvijo tako besedila kot tudi fotografij.
- Sestava mora biti logična s sistemskim zaporedjem. Na začetku morajo biti ključni poudarki, nato poslovno poročilo in na koncu računovodsko poročilo.
- Naslovna stran mora biti zanimiva, opazna in privlačna. Vse interesne skupine mora pritegniti za nadaljnje branje.
- Besedilo naj bi bilo razdeljeno na berljive dele brez slovničnih in pravopisnih napak. Stavki morajo biti preprosti, kratki in jedrnat. Z letnim poročilom informiramo in ustvarjamo pozitivno podobo podjetja. Slog besedila mora biti sproščen in brez birokratskega izrazoslovja.
- Sprema besedila morajo vsebovati ključna sporočila.
- Tipografija omogoča razlikovanje med posameznimi deli besedila, poglavji, podpoglavji z uporabo različnih pisav.
- Fotografije in ponazoritve podpirajo sporočilo podjetja. Ujemati se morajo z zasnovo besedila. Njihova pravilna razmestitev pripomore k preglednosti in dobremu vtisu.
- Grafi morajo biti zraven besedil, na katera se nanašajo. Pomembno je, da iz njih zlahka razberemo gibanje podatkov in druge informacije.
- Računovodski podatki ne smejo dajati vtisa prenatrpanosti in pomanjkanja hierarhije.

Izvirna empirična raziskava letnih poročil, s pomočjo katere je bil razvit model celovitega letnega poročila (Horvat, 2002, str. 225–279), je predstavila, da je kakovost letnih poročil bolj homogena pri sestavinah, ki so bolj tradicionalne (poročilo predsednika uprave) oziroma so obvezne in vnaprej določene (računovodski izkazi, razkritja). Manj homogena pa so pri neračunovodskem poročanju oziroma prostovoljnem poročanju na novih področjih (trajnostni razvoj, družbeno in okoljsko delovanje).

Nekaj ključnih nasvetov, kako pripraviti dobro letno poročilo, podaja Hodge (2011):

- »Več je manj«: Podjetja morajo dobro razmisliti, katere informacije so bistvenega pomena in jih je smiselno vključiti v letno poročilo. Bralca ne smejo dolgočasiti z nepotrebni informacijami.
- Vključiti morajo močno intuicijo po ravnanju: Bralcu letnega poročila bi morali jasno sporočiti, ali naj investira ali donira v podjetje oziroma kupuje izdelke. Pomembno je, da so podjetja pri svojem sporočilu jasna.
- Podjetja lahko svoje letno poročilo objavijo na svoji spletni strani ali pa jih objavijo digitalno: Cilj je, da letno poročilo vidi čim več oseb. Najcenejše je, če podjetje bralcem pošlje letno poročilo v elektronski obliki.
- Letna poročila podjetij ne smejo ničesar prikrivati. Če se načrti iz preteklega obdobja niso uresničili, bi morala podjetja to jasno povedati deležnikom in pojasniti, kako mislijo težavo odpraviti v prihajajočem letu. V praksi se vedno izkaže, da je iskrenost najboljša izbira.
- Smiselna je uporaba grafov: Za marsikoga so finančni podatki zelo suhoparni, vendar zelo pomembni, zato je smiselno, da jih v letnem poročilu prikažejo na zanimiv način tudi tistim bralcem, ki niso veščji branja finančnih poročil.

Kakovost letnega poročila ni absoluten izraz, saj se nanaša na številne dejavnike. Skupne lastnosti dobrih letnih poročil so, da so pregledno sestavljena, odražajo bistvo podjetja, imajo dobro opredeljen namen in opazne informacije, namenjene delničarjem. Pri tem je pomembno, da ne sledijo konkurenci v panogi, ampak da so boljši od njih oziroma izstopajo iz povprečja (Horvat, 2000a, str. 95–99).

Tekmovanje za najboljše letno poročilo že 20 let organizirata Časnik Finance in Poslovna akademija Finance. Letna poročila ocenjuje neodvisna strokovna komisija, ki na koncu za vsako podjetje poda oceno in komentar o prednostih in slabostih poročila. Nagrade za najboljše letno poročilo so dodeljene glede na vrsto organizacije (velika, srednja in mala podjetja, finančne ustanove in druge organizacije). Podeljujejo tudi delne nagrade, kot so najboljše letno poročilo v analizi poslovanja in načrtih, obvladovanju tveganj in korporativnem upravljanju, pri trajnostnem razvoju ter v komuniciranju (Časnik Finance, 2017). Pri ocenjevanju sledijo načelom strokovnosti, preglednosti in neodvisnosti. Ocenjujejo glavna področja v vsebini letnega poročila ter komunikacijski vidik. Ocenjevanje je razdeljeno na štiri različna področja (Časnik Finance, 2019):

- Uvodni del, kjer ocenjujejo kazalo, finančne in druge poudarke, poročilo predsednika uprave in nadzornega sveta. Največje število točk, ki ga lahko dosežejo v tem delu, je 100;
- Poslovno poročilo, kjer ocenjujejo analizo poslovanja, gospodarska gibanja, vizijo, strategijo in načrte, tveganja in upravljanje, okoljski vidik, družbeno odgovornost, kadre, kakovost, raziskave in razvoj (trajnostni razvoj). Na tem področju je mogoče doseči 450 točk;

- Računovodsko poročilo, kjer je možno dobiti največ 300 točk;
- Komunikacijski vidik, kjer je možno zbrati največ 150 točk.

### **3.4 Kakovost letnega poročila javnega zavoda**

Javni zavodi sodijo med določene uporabnike enotnega kontnega načrta, zato morajo pri sestavljanju letnih poročil upoštevati zapisana pravila, ki veljajo za določene uporabnike. Predmet magistrskega dela je kakovost letnih poročil javnih zavodov, zato sem se osredotočila zgolj na predpise, ki veljajo za določene uporabnike, pri tem pa sem izvzela predpise, ki jih pri sestavljanju letnih poročil uporabljajo drugi uporabniki enotnega kontnega načrta.

Finančno poročanje je eden ključnih elementov odgovornosti, ki jo imajo subjekti v javnem sektorju. Javnih subjektov ne moremo dati v eno skupino, vendar pa morajo pri pisanju letnih poročil upoštevati nekatera skupna priporočila in na osnovi tega, se njihova poročila razlikujejo od poročil v zasebnem sektorju (Henley, 1992, str. 11).

Med organizacijami javnega sektorja lahko poiščemo podobnosti pri glavnih ciljih in funkcijah računovodskih izkazov. Po Henley (1992, str. 11–14) so glavni cilji in namen letnih poročil v javnem sektorju:

- upoštevati je potrebno zakone in nadzor, in sicer je potrebno v poročilu zagotoviti, da so bila sredstva porabljena skladno s predpisanimi zakonskimi in obveznimi zahtevami;
- omogočiti je potrebno odgovorno in retrospektivno poročanje, kar pomeni, da je pomembno, da se poslovanje nadzira, poda ocena vodstva organizacije, pri čemer je potrebno tudi zunanjim uporabnikom omogočiti dostop do informacij o storitvah, ki jih posamezna organizacija izvaja;
- potrebno je planirati in avtorizirati informacije, s čimer omogočimo, da je postavljena osnova, na kateri se lahko načrtuje in zagotovi zadosti informacij, ki so potrebne pri nadaljnji avtorizaciji pridobljenih sredstev;
- donosnost, s pomočjo katere bralec poročila lahko oceni uspešnost njenega delovanja tudi v prihodnje;
- urediti odnose z javnostjo, s čimer organizacija pridobi možnost, da javnost seznanj s svojim delovanjem in s svojimi dosežki;
- zagotoviti vir informacij, kar pomeni, da interesna skupina, ki jo zanimajo nekatere informacije, lahko do njih tudi pride.

S pomočjo dobro zapsanega letnega poročila je mogoče ugotoviti, kako aktivna na določenem segmentu je organizacija, katere spremembe so bile narejene na področju finančnih oziroma nefinančnih aktivnosti v preteklosti in kako so načrtovana za prihodnost. Omogočeno je, da se lahko identificirajo tako sredstva, ki jih organizacija

pridobi iz državnega ali občinskega proračuna kot tudi sredstva, ki so pridobljena na trgu. Prav tako so ločeno, glede na glavne aktivnosti, zapisani izdatki. S pomočjo letnega poročila lahko razberemo morebitni razkorak, ki nastane pri zastavljenih in realiziranih ciljih, prav tako pa nam letno poročilo omogoča, da razumemo povezavo, ki se ustvari na eni strani med finančnimi cilji in na drugi strani ostalimi cilji (zakonskimi). Ugotavljajo se trendi in razvoj organizacije v raziskovanem obdobju, omogočena je primerjava z organizacijami, ki ponujajo podobne storitve ter se lahko ugotavlja, ali je organizacija solventna ter donosna in ali je sposobna dosegati načrtana pričakovanja (Henley, 1992, str. 34–37).

## **4 ANALIZA KAKOVOSTI LETNIH POROČIL IZBRANIH JAVNIH ZAVODOV**

### **4.1 Metodologija**

V tem poglavju bom predstavila izhodišča in vzorec raziskave, ki se nanaša na javne zavode, ki jih financira Ministrstvo za kulturo, ter raziskavo analize kakovosti letnih poročil javnih zavodov v letu 2018. Iz državnega proračuna na področju kulture se je v letu 2018 redno financiralo delovanje 73 javnih zavodov, od tega 28 javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je Republika Slovenija in 45 javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je občina (Poročilo o (so) financiranju kulturnih programov in projektov v letu 2018, september 2019).

Razlog, zakaj sem se odločila ravno za javne zavode s področja kulture je, da sem v enem izmed zavodov tudi zaposlena. Tako sem želela raziskati, kako drugi javni zavodi na tem področju oblikujejo letna poročila in kaj prikazujejo v njih. Namen magistrskega dela je oblikovati kazalnike za merjenje kakovosti letnih poročil izbranih javnih zavodov. Postavljen sistem kazalnikov za merjenje kakovosti letnih poročil bo v pomoč tako pripravljavcem kot uporabnikom letnih poročil. Omogočil bo boljša, celovitejša in bolj kakovostna letna poročila. Z njegovo pomočjo želim pregledati in predstaviti rezultate analize kakovosti letnih poročil izbranih zavodov in jih med seboj primerjati.

V analizi so zajeta letna poročila za leto 2018, pridobljena iz spletne baze Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve.

#### **4.1.1 Opredelitev raziskovalnih vprašanj**

Da bi proučila, kakšna je kakovost letnih poročil javnih zavodov s področja kulturne dejavnosti, sem si glede na proučevano literaturo postavila dve raziskovalni vprašanji:

Raziskovalno vprašanje 1: Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na dejavnost?



Ker bom v raziskavo vključila proučitev poročil javnih zavodov, katerih storitve se med seboj razlikujejo, predvidevam, da bo tako tudi pri poročanju. Izhajam iz nekaterih preprostih predpostavk obsega, oblike, vsebine in berljivosti poročila javnih zavodov.

Menim, da imajo knjižnice, javni zavodi uprizoritvene dejavnosti in javni zavodi glasbene umetnosti daljša letna poročila, ker je nabor njihovih storitev nekoliko večji. Poleg tega menim, da je kakovost poročanja v neposredni povezavi s prepoznavnostjo javnega zavoda. Tako ima na primer Cankarjev dom daljše letno poročilo kot Zgodovinski arhiv Celje. Prvi mora zaradi širšega spektra dejavnosti razkrivati več podatkov, zaradi česar so poročila obsežnejša in izčrpnjša. Obsežnejša letna poročila so domnevam tudi bolj berljiva, saj ti zavodi v njihovo pripravo vložijo več časa in truda. Domnevam tudi, da so poročila uprizoritvenih dejavnosti in filma ter avdiovizualne dejavnosti oblikovno bolj podkrepljena, saj skušajo vzpostaviti svoj značilni slog na vseh ravneh delovanja, torej tako pri izvajanju storitev, oblikovanju produktov kot tudi pri vodenju administrativnih in poslovnih operacij ter posledično poročanju o njih.

Poleg tega menim, da razlike pri kakovosti poročanja javnih zavodov lahko izhajajo tudi iz vsebinske sestave poročil. Javni zavodi, ki delujejo na področju kulturne dediščine ali arhivske dejavnosti, v svoja poročila vključijo nekatere novosti zbirk, galerij ali arhivov, te pa so podkrepljene z zgodovinskim opisovanjem, kar lahko za uporabnike pomeni zanimivejšo vsebino in večjo dodano vrednost letnega poročila.

Glede na predstavljena izhodišča menim, da je razlik v kakovosti poročanja javnih zavodov glede na dejavnost veliko. S pomočjo analize kakovosti letnih poročil javnih zavodov bom ugotovila, ali do njih v resnici prihaja in kakšne so te razlike.

Raziskovalno vprašanje 2: Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na način financiranja?

Drugo vprašanje se nanaša na ugotavljanje razlik v kakovosti letnih poročil med zavodi z različnim načinom financiranja. Ti so lahko financirani iz javnofinančnih sredstev ali iz zasebnih sredstev. Menim, da se financiranje javnih zavodov razlikuje na podlagi stroškovne učinkovitosti, velikosti, števila zaposlenih, ponudbe, višine prometa, marž in priljubljenosti. Predvidevam, da je finančno poslovanje v prvi meri odvisno od stroškovne učinkovitosti, ki jo poslovanje doseže. Glede na različne vrste dejavnosti prihaja tudi do razlik v fiksnih stroških obratovanja zavoda, ki so zaradi tega lahko visoki ali nizki. Druga domneva, na podlagi katere postavljam raziskovalno vprašanje 2, je pestrost nabora ponudbe. Predpostavljam, da nekateri javni zavodi ponujajo več načinov ustvarjanja prihodkov, bodisi z izdelki ali storitvami, ki jih prodajajo. Tako ima na primer SNG Maribor širši spekter storitev kot Pokrajinski arhiv Nova Gorica, saj ta omogoča nakup obiskov, ki niso ponovljivi ali imajo daljši časovni razmik do ponovnega prihoda obiskovalca. To privede tudi do razlikovanja v oblikah ustvarjanja prihodkov, ki so lahko za obiskovalce ponovljivi, redkeje ponovljivi ali neponovljivi. Če pogledam s poslovnega

vidika, imajo pomembno vlogo tudi marže, ki jih javni zavod ustvarja s prodajo izdelkov in storitev na trgu. Te so na primer visoke pri prodaji letne članarine NUK-a, saj nov član ne predstavlja večjih dodatnih stroškov, pri prodaji vstopnic Slovenske filharmonije pa so marže najverjetneje manjše, saj je treba plačati visoke stroške osebja, ki predstave vodi.

#### 4.1.2 Izhodišča raziskave in predstavitev vzorca

Za potrebe magistrskega dela sem na podlagi proučevane literature določila tri kategorije ocenjevanja kakovosti letnih poročil. Prva kategorija ocenjevanja je oblika letnega poročila, kjer so v grobem zajete zahteve, ki naj bi jih izpolnjevala kakovostna letna poročila, kot jih v literaturi našteva Horvatova (2001, str. 149). Drugi kriterij ocenjevanja je poslovno poročilo, kjer sem upoštevala kriterije, ki jih uporabljajo pri Tekmovanju za najboljše letno poročilo (Časnik Finance, 2017). Kriteriji so prilagojeni javnim zavodom, ki sem jih proučevala. Zadnji kriterij ocenjevanja je računovodsko poročilo. Tukaj sem vzela dva kriterija, kot ju navajajo SRS, to sta primerljivost in razumljivost. Izbrala sem tudi kriterija usmeritve in pojasnila, kjer sem kriterije postavila sama, glede na prebrana letna poročila analiziranih javnih zavodov.

V Sloveniji deluje kar 14 ministrstev, ki pokrivajo vsebinsko različna področja delovanja. Leta 2018 so nevladne organizacije od ministrstev skupaj prejele 99.915.370,41 €. Javni zavodi na področju kulture so v letu 2018 iz sredstev javnih financ prejeli 6.440.295,11 € oziroma 6,45 % vseh sredstev. Obseg javnega financiranja nevladnih organizacij po ministrstvih v letu 2018 prikazuje tabela 1.

*Tabela 1: Obseg javnega financiranja nevladnih organizacij po ministrstvih v letu 2018*

<b>Ministrstva po področjih</b>	<b>Nakazilo v letu 2018 v EUR</b>	<b>Delež v %</b>
Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti	27.415.595,09	27,44 %
Ministrstvo za finance	539.093,02	0,54 %
Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo	1.868.107,95	1,87 %
Ministrstvo za infrastrukturo	577.945,41	0,58 %
Ministrstvo za izobraževanje, znanost, kulturo in šport	41.676.602,53	41,71 %
Ministrstvo za javno upravo	4.836.221,78	4,84 %
Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	2.682.086,09	2,68 %
Ministrstvo za kulturo	6.440.295,11	6,45 %
Ministrstvo za notranje zadeve	219.772,84	0,22 %
Ministrstvo za obrambo	8.093.812,02	8,10 %
Ministrstvo za okolje in prostor	750.594,63	0,75 %
Ministrstvo za pravosodje	86.917,57	0,09 %
Ministrstvo za zdravje	4.047.223,39	4,05 %

Ministrstvo za zunanje zadeve	681.102,98	0,68 %
Skupaj	99.915.370,41	100 %

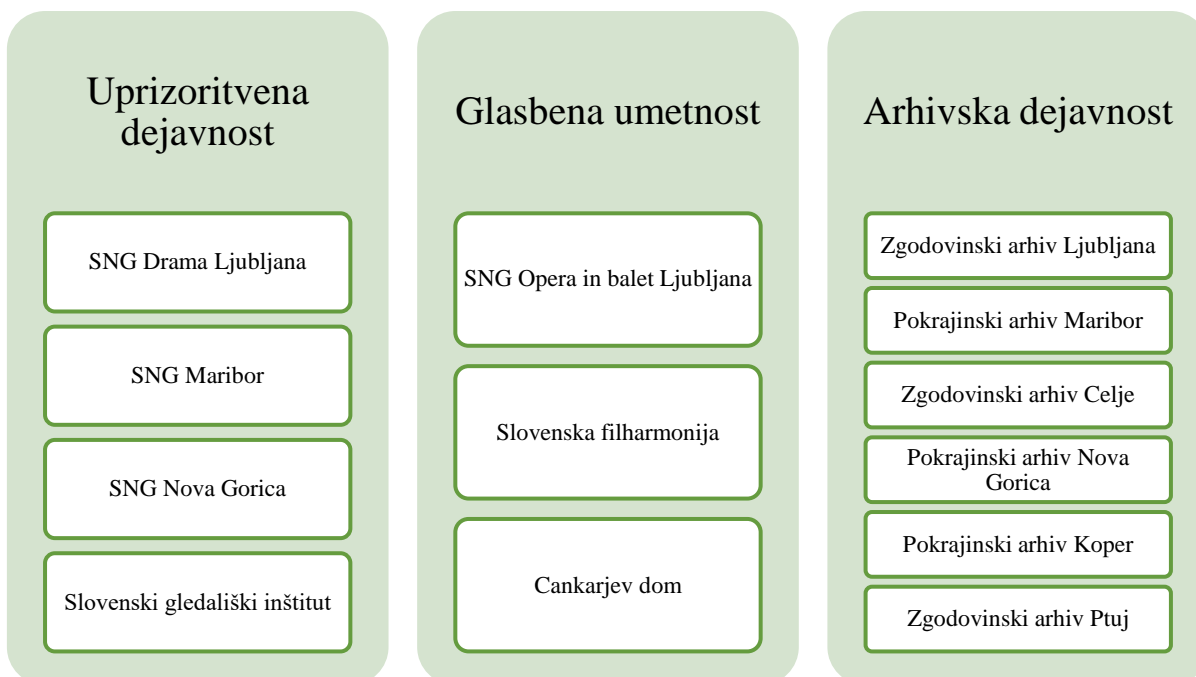
Vir: CNVOS (brez datuma).

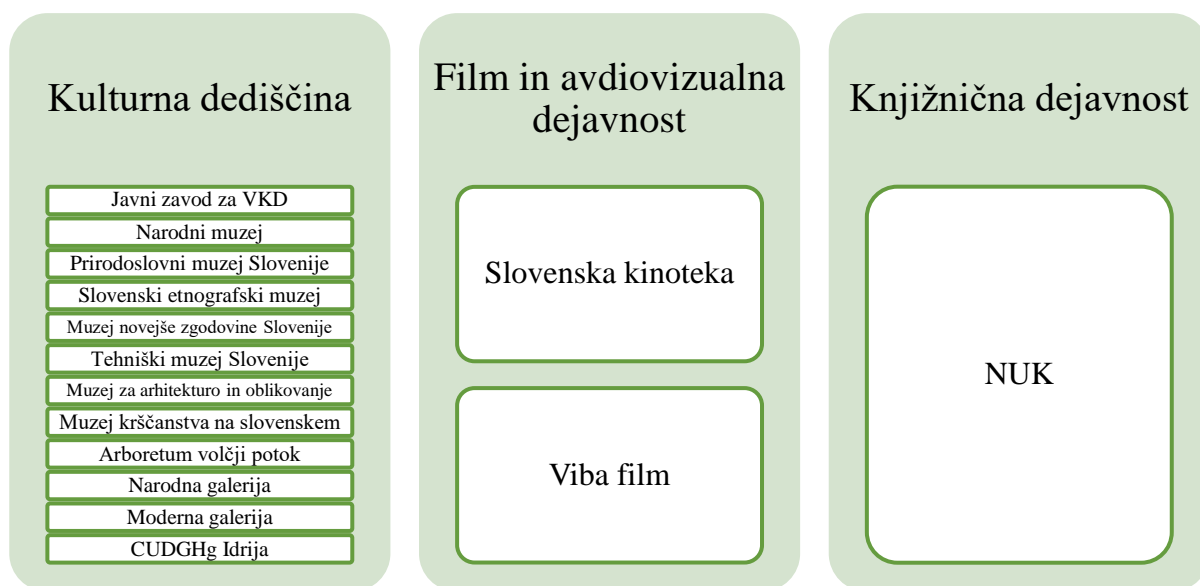
Kulturna dediščina je vrednota v vseh svojih pojavnih oblikah in je del nas, del družbe in del okolja, v katerem živimo. Je koristen in nedeljiv del lokalne, nacionalne, regionalne in evropske identitete. Prikazuje kakovost življenjskega okolja in je ključni vir uravnoteženega razvoja regij ter Republike Slovenije. Dediščina je osnova kulturne pestrosti Slovenije, ki se prepleta z izjemno krajinsko in biološko raznovrstnostjo, privlačnostjo države za življenje državljanov, za izobraževanje, za umetniško ustvarjanje, za razvoj, za turizem in druge gospodarske panoge. Kulturna dediščina širi prepoznavnost Slovenije v mednarodni skupnosti in nas povezuje v svoji raznolikosti. Leto 2018 je bilo evropsko leto kulturne dediščine.

V raziskavi Eurobarometer (2017, v Ministrstvo za kulturo, 2020) je 92 % vprašanih Slovencev izreklo, da je kulturna dediščina pomembna za našo državo, 76 % vprašanih pa je ponosnih na skupno dediščino (Ministrstvo za kulturo, 2020).

Slika 1 prikazuje javne zavode, ki jih financira Ministrstvo za kulturo po področjih in so v nadaljevanju tudi analizirana.

Slika 1: Javni zavodi po področjih





*Vir: lastno delo.*

#### 4.2 Kriterij za ocenjevanje kakovosti letnih poročil izbranih javnih zavodov

Zaradi obsežnosti besedil sem si morala postaviti določene kriterije, na podlagi katerih sem lahko bolje presojala kakovost celotnega poročila. Celotno kakovost letnega poročila javnih zavodov sem vrednotila tako, da sem kriterije (tabela 2) razdelila v tri smiselne podkategorije:

##### 1. Oblika letnega poročila, kjer sem zajela:

- splošni prvi vtis ob pregledu letnega poročila,
- stopnjo zanimivosti, privlačnosti in kakovost naslovnice,
- sestavo oziroma strukturo letnega poročila,
- način sporočanja, uporabo besed in berljivost dokumenta,
- kakovost spremne besede,
- razumljivost grafičnih prikazov podatkov,
- prisotnost fotografij in ilustracij,
- zanimivost letnega poročila.

##### 2. Kakovost poslovnega poročila, kjer sem upoštevala:

- jasno predstavitev podjetja in dejavnosti,
- vpliv gospodarstva na omenjeno podjetje in njegovo povezavo z njim,
- pregledno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih,
- razdelano kadrovska slika,
- vlaganje podjetja v družbeno odgovornost.

3. Računovodsko oziroma finančno poročilo glede na:

- primerljivost,
- razumljivost,
- usmeritve,
- pojasnila.

*Tabela 2: Kriteriji za ocenjevanja letnih poročil*

		<b>DOSEŽENE TOČKE</b>	
<b>OBLIKA LETNEGA POROČILA</b>			
<b>MERILO</b>	<b>PODROBNO</b>	Javni zavod 1	Javni zavod 2
Splošni vtis	videz letnega poročila (1 točka)		
Zanimiva, privlačna in opazna naslovna stran	zanimiva (1 točka)		
	privlačna (1 točka)		
	opazna naslovna stran (1 točka)		
Sestava letnega poročila	vsebina upošteva logično (1 točka)		
	sistemske zaporedje (1 točka)		
Besedilo	lahko berljivo (1 točka)		
	slovnično pravilno (1 točka)		
Spremna besedila	bralca dobi vtis o strategiji in uspešnosti (1 točka)		
Grafii	predstavijo sporočilo letnega poročila (1 točka)		
	gibanje podatkov je razumljivo (1 točka)		
Fotografije in ilustracije	omogočijo jasen pregled (1 točka)		
	dober vtis o poročilu (1 točka)		
Zanimivost letnega poročila	kratka predstavitev podjetja in dejavnosti (1 točka)		
	dobro zasnovana vsebina (1 točka)		
	prikaz in pojasnilo strategije podjetja (1 točka)		
	seznaniti bralca z rezultati v poslovnem letu (1 točka)		
<b>SKUPAJ</b>		X/17 MOŽNIH	X/17 MOŽNIH
<b>POSLOVNO POROČILO</b>			
<b>MERILO</b>	<b>PODROBNO</b>	Javni zavod 1	Javni zavod 2
Predstavitev podjetja	predstavitev določenega uporabnika (1 točka)		
	kratek opis njegovega razvoja (1 točka)		
	predstavitev njegovega vodstva (1 točka)		
	predstavitev pomembnejših organov (1 točka)		

	kratek pregled njegove dejavnosti (1 točka)		
Gospodarska gibanja	opis gospodarskih, monetarnih in fiskalnih vplivov na podjetje (1 točka)		
Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih	cilji so bili zastavljeni pri izvajanju nalog (1 točka)		
	način doseganja ciljev je opisan (1 točka)		
	posamezni cilji se povezujejo s skupnimi cilji podjetja (1 točka)		
	nove ideje izvirajo iz dosedanjih ciljev in izkušenj (1 točka)		
Kadri	poročilo o izobrazbi zaposlenih (1 točka)		
	starostna sestava zaposlenih (1 točka)		
	program izobraževanja (1 točka)		
	zasedenost delovnih mest (1 točka)		
Družbena odgovornost	ustanova vlaga v širšo družbeno odgovornost (1 točka)		
	<b>SKUPAJ</b>	X/15 MOŽNIH	X/15 MOŽNIH
<b>RAČUNOVODSKO POROČILO</b>			
<b>MERILO</b>	<b>PODROBNO</b>	Javni zavod 1	Javni zavod 2
Primerljivost	vključuje informacije za prejšnja obdobja, ki omogočajo primerjavo (1 točka)		
Razumljivost	informacije so razvrščene, označene in predstavljene jasno in jedrnato (1 točka)		
Usmeritve	metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končno dobo koristnosti (1 točka)		
	računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov (1 točka)		
	za vsako vrsto terjatev družba razkrije računovodsko usmeritev za oslabitev (1 točka)		
	metoda merjenja odhodkov in prihodkov (1 točka)		
	za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida družba razkrije: a) podlage za merjenje in b) računovodske usmeritve (2 točki)		

Pojasnila	izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti – deležu tržne dejavnosti (1 točka)		
	<b>SKUPAJ</b>	X/9 MOŽNIH	X/9 MOŽNIH

*Vir: lastno delo.*

Predstavljen kriterij bo uporabljen za analizo letnih poročil javnih zavodov v naslednjih poglavjih. Glede na dosežene točke bom zavode med seboj primerjala, rezultate grafično predstavila in utemeljila dobljene vrednosti.

#### **4.3 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja uprizoritvene dejavnosti**

Pri obliki letnega poročila se je najbolj izkazal SNG Maribor, pri čemer je dosegel vse možne točke, ki so postavljene v kriterijih za ocenjevanje oblike letnega poročila. V primerjavi z drugimi javnimi zavodi, ki sodijo v uprizoritveno dejavnost, ima tudi najbolj obsežno letno poročilo, ki obsega 140 strani. V njem bralec dobi vtis o strategiji in uspešnosti ter ima dobro zasnovano vsebino, česar pri drugih ni mogoče zaslediti. Tudi poslovno poročilo je bilo najboljše ocenjeno pri SNG Maribor. Poročilo vsebuje cilje, ki so bili zastavljeni pri izvajanju nalog. V računovodskem poročilu najbolj izstopa Slovenski gledališki inštitut, ki ima jasno in jedrnato razvrščene, označene in predstavljene informacije ter pojasnjeno metodo amortiziranja.

Subjekti iz uprizoritvene dejavnosti so skupaj zbrali 113 točk, od tega 55 pri obliki letnega poročila, 39 pri poslovnem in 19 pri računovodskem poročilu. Povprečno število doseženih točk v tej dejavnosti je 28,3, od tega 13,8 pri obliki letnega poročila, 9,8 točke pri poslovnem in 4,8 točke pri računovodskem poročilu.

Uprizoritvena dejavnost se je najboljše odrezala pri obliki letnega poročila, saj imajo letna poročila zelo privlačno in zanimivo naslovno stran, besedilo je lahko berljivo, vsa letna poročila vsebujejo fotografije in omogočajo jasen pregled. Znotraj poslovnega poročila zelo dobro predstavijo pomembnejše organe in kratek pregled njihove dejavnosti. Nobeno letno poročilo znotraj dejavnosti ni imelo opisa gospodarskih, monetarnih in fiskalnih vplivov na podjetje. V računovodskem poročilu so dobro predstavljene računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotne in končnem vrednotenju zalog ter metode obračunavanja stroškov, medtem ko so slabo predstavljene metode amortiziranja, tudi informacije niso predstavljene jasno in jedrnato.

O presežku prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2018 sta poročala SNG Drama Ljubljana in SNG Maribor. Tudi SNG Nova Gorica ima tržno dejavnost,

vendar so bili prihodki iz poslovanja enaki celotnim odhodkom, torej enaki 0 €. Slovenski gledališki inštitut ni imel tržne dejavnosti.

*Tabela 3: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov uprizoritvene dejavnosti*

<b>Uprizoritvena dejavnost</b>	Oblika letnega poročila	Poslovno poročilo	Računovodsko poročilo	<b>Skupaj</b>	Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu
SNG Drama Ljubljana	14	10	4	28	2.271 €
SNG Maribor	17	13	5	35	449 €
SNG Nova Gorica	11	9	3	23	0 €
Slovenski gledališki inštitut	13	7	7	27	0 €
<b>Skupaj</b>	<b>55</b>	<b>39</b>	<b>19</b>	<b>113</b>	<b>2.720 €</b>
<b>Povprečje</b>	<b>13,8</b>	<b>9,8</b>	<b>4,8</b>	<b>28,3</b>	<b>680,0 €</b>

*Vir: lastno delo.*

#### **4.4 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja glasbene umetnosti**

Javni zavodi s področja glasbene umetnosti so SNG Opera in balet Ljubljana, Slovenska filharmonija in Cankarjev dom. Pri obliki letnega poročila sta se glede na postavljene kriterije odlično odrezala Slovenska filharmonija in Cankarjev dom, saj imata v letnem poročilu vključena vsa postavljena merila za ocenjevanje oblike letnega poročila. Nobeno letno poročilo ne vsebuje kratke predstavitve in dejavnosti zavoda. Letno poročilo SNG Opera in balet Ljubljana pri merilu zanimivost letnega poročila ni dobilo nobene točke. Cankarjev dom ima tudi najboljše ocenjeno poslovno in računovodsko poročilo, pri katerem je prejelo vse točke.

Kot dejavnost imajo najboljše ocenjeno računovodsko poročilo, najslabše pa poslovno poročilo. Vsa letna poročila imajo grafe in slike, kar omogoča, da so letna poročila pregledna in podatki lažje razumljivi. Zelo slabo je opisana kadrovska politika javnega zavoda. Skupno število točk, ki so jih dosegli subjekti na področju glasbene umetnosti, je 100. Doseženo povprečje v tej dejavnosti je 33,3 točke, kar je za 5 točk več kot v uprizoritveni dejavnosti. Ugotavljam, da je povprečna ocena računovodskega poročila s področja glasbene umetnosti za kar 3,5 točke višja v primerjavi z uprizoritveno dejavnostjo. Poleg tega letna poročila glasbene dejavnosti vsebujejo skoraj vsa pojasnila in usmeritve, kot smo jih postavili v kriterijih, imajo tudi zelo lepo razvrščene in označene informacije ter vključujejo informacije za pretekla obdobja.



Daleč največji presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ima Cankarjev dom, v višini 252.307 €. Tudi SNG Opera in balet Ljubljana in Slovenska filharmonija sta v letu 2018 zabeležila presežek prihodkov nad odhodki.

*Tabela 4: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov glasbene umetnosti*

<b>Glasbena umetnost</b>	Oblika letnega poročila	Poslovno poročilo	Računovodsko poročilo	<b>Skupaj</b>	Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu
SNG Opera in balet Ljubljana	13	9	8	30	65.012 €
Slovenska filharmonija	16	9	8	33	6.971 €
Cankarjev dom	16	12	9	37	252.307 €
<b>Skupaj</b>	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>25</b>	<b>100</b>	<b>324.290 €</b>
<b>Povprečje</b>	<b>15,0</b>	<b>10,0</b>	<b>8,3</b>	<b>33,3</b>	<b>108.096,7 €</b>

*Vir: lastno delo.*

#### **4.5 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja arhivske dejavnosti**

Arhivska dejavnost je imela glede na postavljene kriterije zelo nizko število točk pri obliki letnega poročila. Na splošno vsi javni zavodi, ki sodijo v to dejavnost, niso imeli zanimive, privlačne ali opazne naslovne strani. Pomanjkljivo so letna poročila opremljena z grafi in fotografijami. Poleg tega, da so poročila slovnično pravilna, zelo lepo predstavijo podjetje in njihovo dejavnost. Med najslabše uvrščeno letno poročilo sodi letno poročilo Pokrajinskega arhiva Celje samo s tremi točkami, sledi pa mu Pokrajinski arhiv Maribor, s štirimi doseženimi točkami. Letni poročili omenjenih zavodov nimata naslovne strani, sestava letnih poročil nima systemskega zaporedja, letno poročilo pa je zelo kratko.

Znotraj kriterija poslovnega poročila imajo vsi zavodi, kot že omenjeno, zelo lepo predstavljen pregled dejavnosti, pri ostalih merilih pa so zelo šibki. Ponovno sta se najslabše uvrstila Pokrajinski arhiv Celje in Maribor, medtem ko sta največ točk dosegla Pokrajinski arhiv Koper in Zgodovinski arhiv na Ptuju. Naj omenim, da imata omenjena zavoda zelo lepo predstavljeno kadrovsko politiko. Nobeno letno poročilo ne vsebuje podatkov o vlaganju v širšo družbeno odgovornost.

Subjekti v tej dejavnosti so bili slabo ocenjeni tudi pri računovodskem poročilu, pri čemer so imeli najboljše predstavljene metode amortiziranja, nobene točke pa niso dobili pri merilu računovodskih usmeritev, uporabljenih pri sprotnem in končnem vrednotenju zaloga, pa tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov ter za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida družba ne razkrije računovodskih usmeritev.

Skupaj so subjekti v arhivski dejavnosti zbrali 110 točk, v povprečju pa 18,3 točke. Kot bo videti v nadaljevanju, je ta dejavnost najslabše ocenjena. Večina zavodov, ki sodi v arhivsko dejavnost, ima zelo podobna oziroma primerljiva letna poročila.

Največji presežek prihodkov iz naslova tržne dejavnosti je ustvaril Zgodovinski arhiv Celje, sledita mu Pokrajinski arhiv Nova Gorica ter Pokrajinski arhiv Maribor. Zgodovinski arhiv na Ptuj v letu 2018 ni imel presežka prihodkov nad odhodki. Zgodovinski arhiv Ljubljana in Pokrajinski arhiv Koper sta imela vrednost prihodkov iz poslovanja enako celotnim odhodkom.

*Tabela 5: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov arhivske dejavnosti*

<b>Arhivska dejavnost</b>	Oblika letnega poročila	Poslovno poročilo	Računovodsko poročilo	<b>Skupaj</b>	Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu
Zgodovinski arhiv Ljubljana	11	8	2	21	0 €
Pokrajinski arhiv Maribor	4	3	3	10	3.534 €
Zgodovinski arhiv Celje	3	1	2	6	17.677 €
Pokrajinski arhiv Nova Gorica	6	4	5	15	10.960 €
Pokrajinski arhiv Koper	13	11	6	30	0 €
Zgodovinski arhiv Ptuj	12	11	5	28	0 €
<b>Skupaj</b>	<b>49</b>	<b>38</b>	<b>23</b>	<b>110</b>	<b>32.171 €</b>
<b>Povprečje</b>	<b>8,2</b>	<b>6,3</b>	<b>3,8</b>	<b>18,3</b>	<b>5.361,8 €</b>

*Vir: lastno delo.*

#### **4.6 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja kulturne dediščine**

Največja dejavnost s področja kulture je kulturna dediščina, kamor sodi kar 12 javnih zavodov. Znotraj te dejavnosti je najbolje ocenjeno letno poročilo Arboretuma Volčji Potok s skupaj 29 točkami. To poročilo ima tudi največ točk pri obliki letnega poročila, zaradi lepo strukturiranega besedila, saj v hipu lahko dostopamo do specifičnih informacij, za razliko od ostalih letnih poročil pa ima bogato paleto grafičnih in slikovnih ponazoritev, ki izboljšajo pregled informacij. Znotraj poročila so zajete skoraj vse postavke, ki sem jih opredelila v kriteriju ocen poročil.

Omenjeni zavod ima tudi najbolje ocenjeno poslovno poročilo z 10 točkami, sledijo mu Javni zavod za varstvo kulturne dediščine, Muzej novejšje zgodovine, Tehniški muzej

Slovenije in Center za upravljanje z dediščino živega srebra Idrija z 9 točkami. Javni zavodi s tega področja imajo v poslovnem poročilu najboljše predstavljeno vodstvo in pomembnejše organe, najslabše oziroma noben javni zavod pa nima v poročilu opisa gospodarskih, monetarnih in fiskalnih vplivov na podjetje.

Vsi javni zavodi s področja kulturne dediščine so imeli v računovodskem poročilu podatek o računovodskih usmeritvah, uporabljenih pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog ter uporabljene metode obračunavanja stroškov in podatek o metodi merjenja odhodkov in prihodkov. Najbolje ocenjeno računovodsko poročilo je imela skoraj polovica javnih zavodov s tega področja in so prejeli vse možne točke.

Subjekti v tej skupini so skupaj dosegli 233 točk, kar je v povprečju 19,4 točke. Od tega so imeli povprečno 6,6 točke pri obliki letnega poročila, 5,3 točke pri poslovnem poročilu in 7,5 točke pri računovodskem poročilu. Imajo dobro ocenjeno računovodsko poročilo, ki je dobro razdelano, z dobrimi tabelami, grafi, ponazoritvami in pojasnili. Ugotavljam, da imajo javni zavodi, ki so registrirani kot muzeji, zelo podobno strukturirana letna poročila.

Na področju tržne dejavnosti je največji presežek prihodkov ustvaril Arboretum Volčji Potok.

*Tabela 6: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov kulturne dediščine*

<b>Kulturna dediščina</b>	Oblika letnega poročila	Poslovno poročilo	Računovodsko poročilo	<b>Skupaj</b>	Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu
Javni zavod VKD	8	9	8	25	0 €
Narodni muzej Slovenije	4	3	9	16	42.829 €
Prirodoslovni muzej Slovenije	4	2	9	15	0 €
Slovenski etnografski muzej	4	3	6	13	5.545 €
Muzej novejše zgodovine Slovenije	11	9	5	25	800 €
Tehniški muzej Slovenije	11	9	7	27	0 €
Muzej za arhitekturo in oblikovanje	3	3	7	13	1.548 €
Muzej krščanstva na Slovenskem	3	3	9	15	0 €
Arboretum Volčji Potok	13	10	6	29	52.152 €

Narodna galerija	4	2	9	15	0 €
Moderna galerija	4	2	9	15	0 €
Center za upravljanje z dediščino živega srebra Idrija	10	9	6	25	0 €
<b>Skupaj</b>	<b>79</b>	<b>64</b>	<b>90</b>	<b>233</b>	<b>53.700 €</b>
<b>Povprečje</b>	<b>6,6</b>	<b>5,3</b>	<b>7,5</b>	<b>19,4</b>	<b>4.475,0 €</b>

*Vir: lastno delo.*

#### 4.7 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja filmske in avdiovizualne dejavnosti

Kot je razvidno iz tabele 7, je letno poročilo Slovenske kinoteke boljše ocenjeno od letnega poročila VIBA filma. Razlog je v tem, da ima letno poročilo Slovenske kinoteke izredno lepo oblikovano naslovnico, ki pritegne pozornost. Že naslovnica sporoča kreativnost zavoda. Letno poročilo Viba filma je pripravljeno brez naslovnice in posebnega oblikovanja. Na nekaterih predelih je veliko zakonskega naštevanja, kar daje vtis monotonosti. Tudi poslovno poročilo je lepše predstavljeno pri Slovenski kinoteki, saj imajo zelo lepo predstavljeno podjetje ter kadrovske politiko, medtem ko pri VIBA filmu dobimo zgolj podatek o zasedenosti delovnih mest. Znotraj računovodskega poročila nobeno letno poročilo nima predstavljenih računovodskih usmeritev. Obe poročili imata zelo lepo predstavljena pojasnila.

Skupaj je filmska dejavnost dosegla 45 točk, kar je v povprečju 22,5 točke. Največ točk je dosegla pri poslovnem poročilu (povprečno 9,5 točke), sledita oblika letnega poročila (povprečno 8 točk) in računovodsko poročilo (5 točk).

Tako Slovenska kinoteka kot VIBA film imata presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, pri čemer je VIBA film v letu 2018 dosegel 74.408 € presežka prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu.

*Tabela 7: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov filmske in avdiovizualne dejavnosti*

<b>Film in avdiovizualna dejavnost</b>	<b>Oblika letnega poročila</b>	<b>Poslovno poročilo</b>	<b>Računovodsko poročilo</b>	<b>Skupaj</b>	<b>Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</b>
Slovenska kinoteka	12	11	6	29	8.374 €
VIBA film	4	8	4	16	74.408 €
<b>Skupaj</b>	<b>16</b>	<b>19</b>	<b>10</b>	<b>45</b>	<b>82.782 €</b>

<b>Povprečje</b>	<b>8,0</b>	<b>9,5</b>	<b>5,0</b>	<b>22,5</b>	<b>41.391,0 €</b>
------------------	------------	------------	------------	-------------	-------------------

*Vir: lastno delo.*

#### **4.8 Analiza kakovosti letnih poročil zavodov s področja knjižnične dejavnosti**

Narodna univerzitetna knjižnica (v nadaljevanju NUK) je edini javni zavod, ki sodi v knjižnično dejavnost in opravlja naloge slovenske nacionalne knjižnice, univerzitetne knjižnice Univerze v Ljubljani in osrednje znanstvene knjižnice v Sloveniji. Je tudi nosilec gradnje in razvoja Digitalne knjižnice Slovenije in arhiva digitalne slovenske pisne kulturne in znanstvene dediščine ter opravlja funkcijo nacionalnega ustvarjalca e-vsebin s področja kulture (AJ PES, 2018).

NUK je najbolj ocenjen javni zavod izmed vseh proučevanih dejavnosti. Ima zelo dobro ocenjene vse kriterije, ki smo jih določili pri ocenjevanju, vsebina pa je razpisana kar na 247 straneh. Pri obliki letnega poročila je NUK prejel vse točke. Vsebuje tudi podatke o poročanju realizacije ključnih kazalnikov ter se dotika tudi vpliva NUK-a na splošni družbeni vpliv in družbeno odgovornost. Pisava poglavij je v izstopajoči rdeči barvi, pomembne informacije pa so poudarjene s krepko pisavo. Numerični podatki so ustrezno predstavljeni v tabelah ter ponazorjeni s preglednimi grafikoni. Obstaja tudi poglavje s prilogami. Pri računovodskem poročilu nima pojasnenih metod amortiziranja in računovodskih usmeritev, uporabljenih pri sprotne in končnem vrednotenju zalog ter predstavljene metode obračunavanja stroškov.

NUK je imel v letu 2018 tudi presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v višini 791 €.

*Tabela 8: Rezultati ocenjevalnega kriterija za poročila javnih zavodov knjižnične dejavnosti*

<b>Knjižnična dejavnost</b>	<b>Oblika letnega poročila</b>	<b>Poslovno poročilo</b>	<b>Računovodsko poročilo</b>	<b>Skupaj</b>	<b>Presežek prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</b>
NUK	17	14	7	38	791 €
<b>Skupaj</b>	<b>17</b>	<b>14</b>	<b>7</b>	<b>38</b>	<b>791 €</b>
<b>Povprečje</b>	<b>17,0</b>	<b>14,0</b>	<b>7,0</b>	<b>38,0</b>	<b>791,0 €</b>

*Vir: lastno delo.*

#### **4.9 Skupni rezultati analize**

Glede na rezultate, ki sem jih dobila pri analizi posamičnih javnih zavodov, sem izdelala tabelo 9, v kateri so javni zavodi razvrščeni glede na doseženo skupno število točk.

Tabela 9: Lestvica javnih zavodov glede na doseženo število točk

	Javna ustanova	Skupno število točk	Oblika letnega poročila	Poslovno poročilo	Računovodsko poročilo
1	NUK	38	17	14	7
2	Cankarjev dom	37	16	12	9
3	SNG Maribor	35	17	13	5
4	Slovenska filharmonija	33	16	9	8
5	SNG Opera in balet Ljubljana	30	13	9	8
6	Pokrajinski arhiv Koper	30	13	11	6
7	Arboretum Volčji Potok	29	13	10	6
8	Slovenska kinoteka	29	12	11	6
9	SNG Drama Ljubljana	28	14	10	4
10	Zgodovinski arhiv Ptuj	28	12	11	5
11	Slovenski gledališki inštitut	27	13	7	7
12	Tehniški muzej Slovenije	27	11	9	7
13	Javni zavod VKD	25	8	9	8
14	Muzej novejšje zgodovine Slovenije	25	11	9	5
15	CUDGh Idrija	25	10	9	6
16	SNG Nova Gorica	23	11	9	3
17	Zgodovinski arhiv Ljubljana	21	11	8	2
18	Narodni muzej Slovenije	16	4	3	9
19	VIBA film	16	4	8	4
20	Pokrajinski arhiv Nova Gorica	15	6	4	5
21	Prirodoslovni muzej Slovenije	15	4	2	9
22	Muzej krščanstva na Slovenskem	15	3	3	9
23	Narodna galerija	15	4	2	9
24	Moderna galerija	15	4	2	9
25	Slovenski etnografski muzej	13	4	3	6
26	Muzej za arhitekturo in oblikovanje	13	3	3	7
27	Pokrajinski arhiv Maribor	10	4	3	3
28	Zgodovinski arhiv Celje	6	3	1	2

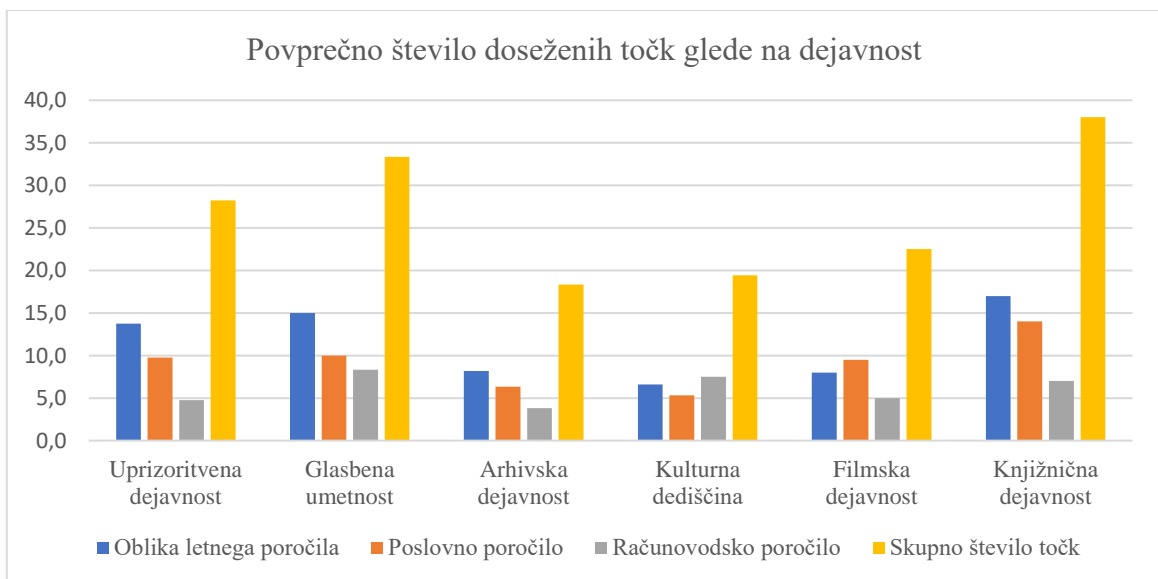
Vir: lastno delo.

Najvišje ocenjeno letno poročilo na podlagi kriterijev je bilo poročilo NUK-a, saj je doseglo kar 38 od 41 možnih točk. Sledijo letna poročila Cankarjevega doma s 37 točkami, poročilo SNG Maribor s 35 točkami in Slovenske filharmonije s 33 točkami. Razlogi za visoko dosežene točke so predvsem v splošni preglednosti poročila, preprostosti branja, lahki orientaciji in dobro predstavljenih poslovnih in računovodskih rezultatih. Poročila omenjenih zavodov so še posebej izstopala z dodanimi grafikami in ponazoritvami ter dodatnimi informacijami, ki so o zavodu povedale še nekoliko več kot zgolj naštevanje standardnih podatkov.

Resnično zgledno je poročilo NUK-a, kjer sem našla največ odličnih potez letnega poročila. Njihova oblika, slog in jasnost poročila so zelo dobro zasnovani, prav tako je poročilo po mojih kriterijih zelo dobro predstavilo poslovni del. Tudi obseg je glede na moje prvotne predpostavke obširen in zaradi dobrega dizajna ne povzroča težav pri koncentraciji med branjem. Vizualno in oblikovno so poleg poročila NUK-a, zgledna še poročila uprizoritvene in glasbene dejavnosti, kjer so v ospredju poročilo SNG Maribor,

Cankarjevega doma in Slovenske filharmonije. Našteta poročila so zelo visoko uvrščena tudi pri poslovnem poročanju, saj smo v poročilih izvedeli vse najnujnejše informacije, ki sem si jih zadala v kriterijih. Gre za priljubljene, ugledne in močno obiskovane zavode, zato so bili tovrstni rezultati pričakovani. Dobre prakse poslovnega poročanja so pokazali tudi Pokrajinski arhiv Koper, Zgodovinski arhiv Ptuj, Slovenska kinoteka, Arboretum Volčji Potok in SNG Drama Ljubljana. V poročilih naštetih zavodov so bila zelo dobro predstavljena dejstva o predstavitvi podjetja, vplivu gospodarskih gibanj, doseženih ciljih in rezultatih, podatkih o zaposlenih in v nekaterih primerih tudi odnosu do družbene odgovornosti. Najvišje rezultate pri obravnavi računovodskega poročanja so v skupnem seštevku dosegli javni zavodi kulturne dediščine. Narodni muzej Slovenije, Prirodoslovni muzej Slovenije, Muzej krščanstva na Slovenskem, Narodna galerija in Moderna galerija so vsi dosegli po 9 točk. Finančni podatki so bili izčrpni in dobro zastavljeni. Predstavljene so bile tudi primerjave z izhodiščnimi leti, na razumljiv in pregleden način. Ob posamičnih postavkah ali usmeritvah so bila podrobna navodila in pojasnila, tako da je lahko bralec v nekaj korakih razumel, kako in kaj je predstavljeno ter kakšen je vpliv spremenljivke.

*Slika 2: Povprečno število doseženih točk glede na dejavnost*



*Vir: lastno delo.*

Slika 2 prikazuje povprečno število doseženih točk glede na dejavnost pri treh kategorijah poročila (oblikovno, poslovno in računovodsko). Prav tako so nanizane povprečne vrednosti skupnih doseženih točk pri posameznih dejavnostih. Preden analiziram rezultate, moram poudariti, da imam opravka z različno velikimi vzorci pri različnih dejavnostih. Na področje knjižnične dejavnosti se uvršča en sam subjekt, na področje kulturne dediščine pa 12 subjektov.

Pri obliki letnega poročila so se glede na povprečno doseženo število točk najbolj odrezali javni zavodi knjižnične umetnosti (17 točk). Na drugem mestu so zavodi glasbene umetnosti s 15 točkami, na tretjem mestu pa so poročila zavodov uprizoritvene dejavnosti s 13,8 točke. Med najslabše uvrščenimi so poročila javnih zavodov kulturne dediščine, ki so v povprečju dosegali zgolj 6,6 točke.

V drugem delu, torej pri obravnavanju kakovosti poslovnega poročila, so se ponovno najbolj odrezali javni zavodi knjižnične dejavnosti s 14 točkami, na drugem mestu so poročila zavodov glasbene umetnosti z 10 točkami, na tretjem mestu so zelo blizu poročila uprizoritvene dejavnosti z 9,8 točke. Najslabše uvrščena so poročila zavodov kulturne dediščine, z zgolj 5,3 točke.

Pri oceni kakovosti računovodskih poročil knjižnična dejavnost ni uvrščena na prvo mesto. To namreč zasedajo poročila zavodov z glasbeno umetnostjo, ki so v povprečju dosegla kar 8,3 točke. Na drugem mestu so poročila kulturne dediščine s 7,5 točkami, na zadnjem mestu pa poročila arhivske dejavnosti z zgolj 3,8 točkam.

V uvodnem poglavju sem si zastavila tudi dve raziskovalni vprašanji, na kateri bom v nadaljevanju odgovorila.

**RV1:** Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na dejavnost?

Raziskovalno vprašanje 1 je bilo, ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na dejavnost. Ugotovila sem, da se letna poročila zavodov med seboj razlikujejo. Razlik je precej in so na prvi pogled najbolj vidne pri obliki poročila, saj nekateri javni zavodi uporabljajo grafično oblikovanje, drugi pa raje več truda namenijo vsebinskim predstavitvam računovodskih poročil. Največje zaostanke na področju grafičnega in estetskega vidika sem opazila pri arhivski in kulturni dediščini. Ugotovila sem tudi, da večina muzejev uporablja enoten dizajn, ki sem ga zasledila pri šestih ustanovah. Pri muzejih sem opazila tudi večjo nagnjenost k podrobnejšemu poročanju finančne slike zavoda. Največ grafičnega oblikovanja, slik in drugih vizualnih elementov sem zasledila v poročilih uprizoritvene dejavnosti, filmske in avdiovizualne dejavnosti in knjižnične dejavnosti. Ta je z uvrstitvijo NUK-a tudi prevladala in dosegla največ točk v skupnem seštevku. Iz naštetih argumentov lahko zaključim, da se poročanje javnih zavodov razlikuje glede na dejavnost, ki jo opravlja. Dodana vrednost ugotovitev je v prepoznavanju tistih področij letnega poročanja, na katerih so možne izboljšave za doseganje večje kakovosti letnega poročanja v okviru posamezne proučevane dejavnosti oziroma pri vsakem proučevanem javnem zavodu. Tukaj sta v ospredju predvsem arhivska in kulturna dediščina, ki bi lahko nekatere primere dobrih praks (NUK-a, SNG Maribor) implementirali v svoje prihodnje poročanje ter tako pritegnili k branju večje število uporabnikov. Zagotovo je dodana vrednost tudi v primerjanju prednosti in pomanjkljivosti poročil zavodov. Z identifikacijo slabosti lahko slabša poročila izboljšamo, kar posredno pomeni več možnosti za boljše financiranje (investitorji



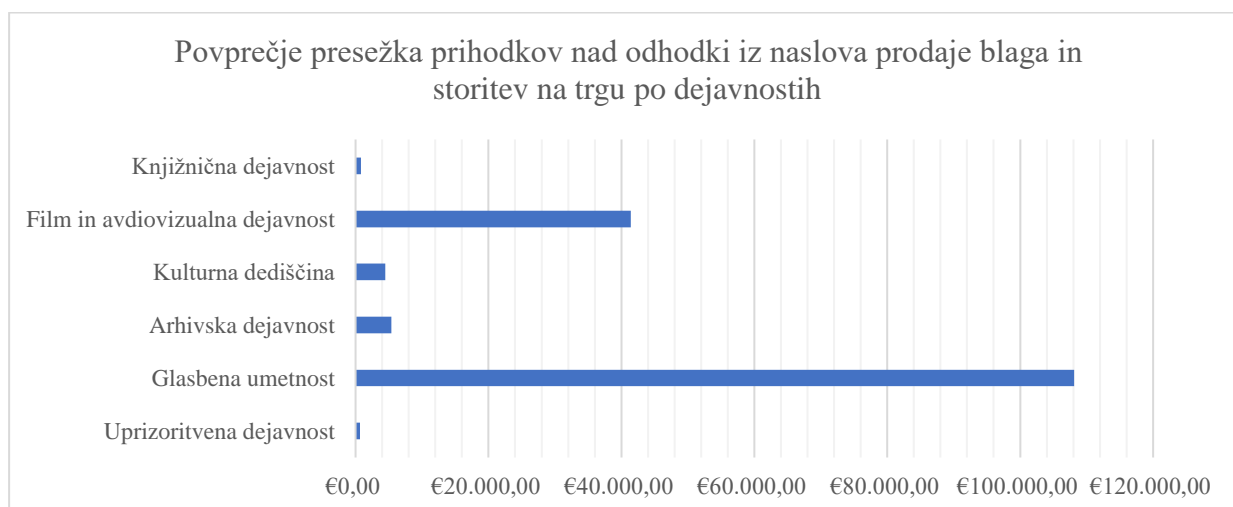
preferirajo kakovostna poročila), privabljanje boljšega kadra, več kupcev, itd. Možnosti za doseganje dodane vrednosti na podlagi primerjav je torej veliko, zato je pomembno, da razlike poznamo in jih pravilno ovrednotimo ter predlagamo izboljšave.

**RV2:** Ali imajo javni zavodi v Sloveniji različno kakovost poročanja glede na način financiranja?

Da lahko odgovorim na raziskovalno vprašanje 2, se spomnimo nekaterih kriterijev, na podlagi katerih sem domnevala, da se oblike financiranja javnih zavodov razlikujejo. Ti so bili stroškovna učinkovitost, velikost, število zaposlenih, pestrost ponudbe. V teoretičnem delu sem ugotovila, da se javni zavodi lahko financirajo iz javnofinančnih virov sredstev in iz zasebnih sredstev. Pri prvem načinu dobiva javni zavod finančna sredstva iz lastne javne službe oziroma, preprosto povedano, s prodajo izdelkov in storitev, ki so določeni z zakonom. K prvemu načinu prištevamo tudi investicije oziroma transferje, ki pritekajo v zavod od državnih organov. Financiranje lahko prihaja tudi iz zasebnih naslovov. Zavod lahko pri tem načinu prodaja storitve javne službe, ki jih neposredno doplačajo fizične ali pravne osebe ali z izvajanjem tržne dejavnosti, ki ne spadajo v javno službo. V zasebna sredstva prištevamo tudi druge vire, kot so dediščine ali darila. Največ prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu dosega glasbena dejavnost. Sledi ji filmska dejavnost in na tretjem mestu arhivska dejavnost. Odgovor na raziskovalno vprašanje predstavlja dodano vrednost, saj lahko storitve javnih zavodov med seboj primerjamo in pri tistih, ki potrebujejo dodatne vire financiranja oziroma pri tistih, ki niso samozadostni, predlagamo nove ali dodatne načine izvajanja storitev. Pri zavodih, kjer je obiskanost enkratna ali ni tako pogosta (Pokrajinski arhiv Nova Gorica), lahko uvedemo dodatne storitve, ki bi utegnile zvišati prihodke in povečati ekonomičnost celotnega poslovanja. Naši izsledki lahko pripomorejo k razbremenitvi sredstev države in ustvarjanju boljših ter bolj samooskrbnih javnih zavodov, ki niso odvisni od javnih sredstev.

V okviru glasbene dejavnosti največ presežka prihodkov nad odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu dosega Cankarjev dom. Razlog je v tem, da so za Cankarjev dom uvedli zahtevo, da naj bi tržna dejavnost prispevala približno 30 % vseh prihodkov zavoda. Dodano vrednost ugotovitve vidim predvsem v dobri praksi omenjenega javnega zavoda ter potencialnem prenosu te prakse na sorodne javne zavode. Prepričana sem, da bi lahko ob podrobnejši analizi nekatere koncepte prenesli na dejavnosti drugih zavodov in tako izboljšali uspešnost njihovega poslovanja.

Slika 3: Povprečje presežka prihodkov nad odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu po dejavnostih



Vir: lastno delo.

## SKLEP

V magistrskem delu sem ugotovila, da javni zavodi delujejo kot ključni povezovalci kulture in ljudi. Ker se po večini financirajo s pomočjo javnega denarja ter s prodajo storitev in izdelkov, me je zanimalo, kako zavodi poročajo o svojem delovanju in doseženih poslovnih rezultatih. V primeru ugotovljenega presežka prihodkov nad odhodki zavod lahko investira v nadaljnji razvoj dejavnosti, nabavo nove opreme, popravila in v dodajanje novih storitev.

Z ekonomskimi orodji še vedno ne znamo uravnoteženo ovrednotiti vseh vrednosti kulturne produkcije, zato analitiki merijo tisto, kar se da meriti, predvsem izmeriti z denarjem. V gospodarstvu je merjenje postalo prirojen način poslovanja, medtem ko se ocenjevanje umetnosti, vsebin, kakovosti in neekonomski vidiki kulture, upravljanje s talenti, vrednote težko popolno merijo, načeloma se bolj vrednotijo neekonomska merila in kazalci.

Pojasnila sem, da se lahko javni zavod financira na dva načina. Prvi je s pomočjo državnih sredstev, drugi pa iz zasebnih virov. Kot sem že omenila, se večina javnih zavodov financira z lastno prodajo storitev, kar ne obremenjuje državnega proračuna.

Poudarila sem ključne sestavine, ki jih morajo javni zavodi zajeti pri strukturiranju letnih poročil. V vsakem poročilu je tako opredeljeno poslovno poročilo s splošnim, posebnim in zaključnim delom. Sledi mu računovodsko poročilo, kjer morajo biti na kratko predstavljeni bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter druga pojasnila v

računovodskem poročilu Da lahko rečemo, da je letno poročilo kakovostno, mora izpolnjevati naslednje kriterije: ustreznost, razumljivost, primerljivost in zanesljivost.

Za merjenje kakovosti letnih poročil sem izdelala ocenjevalni kriterij, ki se deli na tri področja ocenjevanja, s skupno 41 merili ocenjevanja. Prva kategorija ocenjevanja je bila oblika letnega poročila, kjer je predstavljenih 17 meril ocenjevanja. Javni zavod je dobil maksimalno število točk (17), če je pri obliki poročil zbral vse točke pri vseh merilih ocenjevanja. Druga kategorija je bila kakovost poslovnega poročila, kjer je bilo zajetih dodatnih 15 meril ocenjevanja in s tem 15 možnih točk. Zadnja kategorija je bila računovodsko poročilo z 9 merili ocenjevanja in torej 9 možnimi točkami. Skupno največje število možnih točk je bilo 41. Največ točk je dosegla Narodna univerzitetna knjižnica, na drugem mestu je Cankarjev dom in na tretjem SNG Maribor.

V magistrskem delu sem na podlagi merjenja kakovosti letnih poročil ugotovila, da se letna poročila glede na dejavnost med seboj razlikujejo, prav tako sem ugotovila, da imajo zavodi različno kakovost poročanja glede na način financiranja.

## LITERATURA IN VIRI

1. Achim, A. M. & Chis, A. O. (2014). Financial Accounting quality and its defining characteristics. *Practical Application of Science*, 3(5), 1–6.
2. AJPES. (2020). *Letno poročilo Narodne in univerzitetne knjižnice 2018*. Pridobljeno 4. aprila 2020 iz <https://www.ajpes.si/jolp/podjetje.asp?maticna=5056730000>
3. Bauwhede, H. W., De Meyere, M. & Van Cauwenberge, P. (2015). Financial Reporting Quality and the Cost of Debt of SMEs. *Small Business Economics*, 45(1), 149–164.
4. CFA Institute. (2019). *Accounting Quality* [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/issues/accounting-quality>
5. Cheung, E., Evans, E. & Wright, S. (2010). An Historical Review of Quality in Financial Reporting in Australia. *Pacific Accounting Review*, 22(2), 147–169.
6. CNVOS. (brez datuma). *Javno financiranje s strani ministrstev*. Pridobljeno 27. maja 2020 iz <https://www.cnvos.si/nvo-sektor-dejstva-stevilke/javno-financiranje-s-strani-ministrstev/>
7. Crosby, P. B. (1989). *Kakovost je zastonj*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
8. Cvikl, M. M. & Korpič Horvat, E. (2007). *Proračunsko pravo: Priprava, izvrševanje in nadzor proračunov*. Ljubljana: GV Založba.
9. Čadež, M. (2003). *Računovodstvo javnih zavodov* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Častnik Finance. (2017). *Tekmovanje*. Pridobljeno 7. aprila 2020 iz <https://www.najletno-porocilo.si/prijavnica-na-tekmovanje/>

11. Častnik Finance. (2019). *Ocenjevanje*. Pridobljeno 7. aprila 2020 iz <https://www.najletno-porocilo.si/ocenjevanje/>
12. Čižman, M. (2003). Vsebina letnih poročil javnih zavodov. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 12.
13. Čižman, M. (2005). Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 12.
14. Čižman, M. (2007). Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 3.
15. Čižman, M. (2019). Letno poročanje določenih in drugih uporabnikov. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 12.
16. Dobiček iz poslovanja – EBIT. (brez datuma). V *Finančnem slovarju*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz <https://www.financnislovar.com/definicije/dobicek-iz-poslovanja-ebit.html>
17. Elbannan, M. A. (2011). Accounting and Stock Market Effects of International Accounting Standards Adoption in an Emerging Economy. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 36(2), 207–245.
18. Evans, J. R. & Lindsay, W. M. (1999). *The Management and Control of Quality* (4. izd.). Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
19. Fathi, N. B. (2006). *The Quality of Corporate Annual Reports: Evidence from Libya*. Glamorgan: University of Glamorgan.
20. Feigenbaum, A. V. (1991). *Total Quality Control*. New York: McGraw-Hill.
21. Fields, P., Hague, D., Koby, G. S., Lommel, A. & Melby, A. (2014). What Is Quality? A Management Discipline and the Translation Industry Get Acquainted. *Tradumàtica*, 1(12), 404–412.
22. Financial Accounting Standard Board. (1980). *Statement of financial accounting concepts, No.2: qualitative characteristics of accounting information*. Stamford: Financial Accounting Standard Board.
23. Freeman, J. R. & Shoulders, D. C. (1993). *Governmental and nonprofit accounting: theory and practice*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
24. Henley, D. (1992). *Public sector Accounting and Financial Control* (4. izd.). London: Chapman & Hall.
25. Hodge, K. (2011). *Best bits: how to write the best annual report*. *The guardian*. Pridobljeno 3. aprila 2020 iz <https://www.theguardian.com/voluntary-sector-network/2011/jul/29/writing-best-annual-report-advice>
26. Horvat, T. (2000a). Priprava letnega poročila. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 1.
27. Horvat, T. (2000b). *Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
28. Horvat, T. (2001). *Zunanje računovodsko poročanje po medmrežju*. Ljubljana: Revizor.
29. Horvat, T. (2002). *Kritična analiza razkritij v letnih poročilih slovenskih podjetij: doktorska disertacija*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

30. Horvat T. (2003). *Priprava razkritij v letnem poročilu gospodarske družbe*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. International Accounting Standards Board. (2008). *Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. London: International Accounting Standards Board.
32. Ivanjko, Š. (2001). Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. V N. Borak (ur.), *Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah: 3. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju, Portorož, 16.–17. maj 2001* (str. 127–140). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
33. Janc, M. (2003). *Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila*. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
34. Kamnar H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
35. Kavčič, S. (2001). *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih*. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
36. Kavčič, S. (2006). *Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. 7. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
37. Kundeliene, K. (2009). *Accounting Quality: How to define and measure?* Pridobljeno 24. januarja 2020 iz <http://ecomanager.ktu.lt/index.php/Ekv/article/view/9253>
38. Lambert, R., Leuz, C. & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital. *Journal of Accounting Research*, 45(2), 385–420.
39. Marža iz poslovanja – EBIT marža. (brez datuma). V *Finančnem slovarju*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz <https://www.financnislovar.com/definicije/ebit-marza-iz-poslovanja.html>
40. Mazzioni, S. & Klann, R. C. (2018). *Aspects of the quality of accounting in the international context*. Chapecó: Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Postgraduate Accounting and Business Administration Program.
41. Milanovič, V. (2003). *Priprava letnih poročil*. Seminarsko gradivo.
42. Ministrstvo za kulturo. (2019). *Letna finančna poročila o (so)financiranju kulturnih programov in projektov v letu 2018*. Pridobljeno 20. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/drzavni-organi/ministrstva/ministrstvo-za-kulturo/o-ministrstvu/sekretariat/sluzba-za-proracun-in-finance/>
43. Ministrstvo za kulturo. (2020). *Kulturna dediščina*. Pridobljeno 20. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/podrocja/kultura/kulturna-dediscina/>
44. Možic, C. (2002). Poslovno poročilo za leto 2001. V C. Možic (ur.), *Zbornik predavanj Poslovanje javnega zavoda v praksi* (str. 49–63). Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje.
45. Novak A. (2007). *Glavne značilnosti računovodskega poročanja po MSRP*. Pridobljeno 29. aprila 2020 iz [http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/2\\_345-361.pdf](http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/2_345-361.pdf)

46. Odar, M. (2013). Splošno o letnem poročilu. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 1.
47. Podnar, A. (2005). *Informacije o uresničevanju ciljev – rezultatov javnega zavoda, primer Loški muzej* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Pristine, E. (2017, 2. december). *Financial Reporting* [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://www.edupristine.com/blog/financial-reporting>.
49. Rus, V. (1994). *Management nepridobitnih organizacij*. Radovljica: Didakta.
50. Štrekelj, V. (2004). *Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 3.
51. Yoon, S. (2007). *Accounting quality and international accounting convergence* (doctor thesis). Oklahoma: EUA.
52. Zorman, J. (2004). *Financiranje javnih zavodov. Primer Radia Slovenija* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Zupančič, V. & Čižman, M. (2007). Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 3.
54. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. Ljubljana: SOLO.