

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA PREDRAČUNAVANJA V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU**

Ljubljana, marec 2017

URŠKA STROJAN

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Urška Strojani, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza predračunavanja v izbranem javnem zavodu, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

### 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 ravnal/-a 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 9.3.2017

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 PLANIRANJE KOT FUNKCIJA MANAGEMENTA, RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE .....</b>	<b>3</b>
1.1 Planiranje kot funkcija managementa .....	3
1.1.1 Opredelitev planiranja .....	4
1.1.2 Nosilci planiranja.....	6
1.2 Računovodstvo in računovodsko predračunavanje .....	10
1.2.1 Opredelitev računovodstva .....	10
1.2.2 Računovodsko predračunavanje .....	11
1.2.3 Metodike računovodskega predračunavanja.....	15
<b>2 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE IN POSEBNOSTI.....</b>	<b>19</b>
<b>RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU.....</b>	<b>19</b>
2.1 Opredelitev javnega sektorja .....	19
2.2 Razvrstitev subjektov javnega sektorja .....	19
2.3 Opredelitev javnega zavoda .....	20
2.3.1 Ustanovitev in prenehanje javnega zavoda.....	21
2.3.2 Dejavnosti in financiranje javnega zavoda .....	22
2.3.3 Upravljanje javnega zavoda.....	23
2.3.4 Nadzor javnega zavoda.....	24
2.4 Posebnosti računovodstvo javnega zavoda .....	25
2.4.1 Zakon o računovodstvu.....	26
2.4.3 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava .....	28
2.4.4 Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.....	28
2.4.5 Zakon o javnih financah .....	29
2.5 Letni delovni in finančni načrt .....	30
<b>3 FINANČNI PREDRAČUN JAVNEGA ZAVODA XY .....</b>	<b>32</b>
3.1 Predstavitev zavoda XY .....	32
3.2 Organizacija računovodstva v zavodu XY .....	33

3.3 Finančni predračun zavoda XY .....	34
3.4 Priprava in sprejem finančnega predračuna zavoda XY .....	40
3.5 Finančni predračun zavoda za leto 2015 .....	41
3.6 Primerjava finančnih predračunov zavoda XY od leta 2011 do leta 2015.....	42
3.7 Primerjava finančnega predračuna zavoda za leto 2015 in realizacijo zavoda za leto 2015 .....	47
3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšavo.....	50
<b>SKLEP .....</b>	<b>50</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>52</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Načrtovana sredstva za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in investicije po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015.....	42
Tabela 2: Načrtovana sredstva za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in investicije po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih..	43
Tabela 3: Načrtovana sredstva za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015.....	43
Tabela 4: Načrtovana sredstva za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih.....	44
Tabela 5: Načrtovani stroški in prihodki za projekte, ki se financirajo iz Evropskega strukturnega sklada po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015.....	44
Tabela 6: Načrtovana sredstva za mednarodne projekte in pridobitno dejavnost po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015.....	45
Tabela 7: Načrtovani prihodki in odhodki po obračunskem načelu od leta 2011 do leta 2015.....	45
Tabela 8: Načrtovani prihodki in odhodki po obračunskem načelu od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih.....	46
Tabela 9: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in investicije po denarnem toku za leto 2015.....	47
Tabela 10: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo, po denarnem toku za leto 2015.....	48
Tabela 11: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za pridobitno dejavnost po denarnem toku za leto 2015.....	49

## KAZALO SLIK

Slika 1: Planiranje, organiziranje, neposredno vodenje in kontrola kot sestavine upravljalnog – vodstvenega procesa.....	3
Slika 2: Grafična ponazoritev procesa planiranja.....	5
Slika 3: Hierarhičnost upravljalcev in managementa.....	7
Slika 4: Proces planiranje kot proces odločanja.....	8
Slika 5: Hierarhija planskih ciljev.....	9
Slika 6: Vrste informacij.....	10
Slika 7: Struktura zaposlenih na zavodu na dan 30.9.2015.....	32



## UVOD

V današnjem okolju, ki se zelo hitro spreminja, ni dovolj samo razmišljanje o preteklosti. Vedno bolj je pomemben tudi pogled v prihodnost. Prihodnost pa je pomembna tako na zunanjih področjih (konkurenca, prodajni trg, dobavitelji) kot na notranjih področjih (razvoj kadrov, racionalizacija stroškov). Vendar pa so razmišljanja in odločanja o prihodnosti pogosto prestavljena na kasnejše čase, saj so managerji prepričani, da se s planiranjem ni potrebno ukvarjati. Le – to pa vodi podjetja slej kot prej v težave.

Različni avtorji imajo sicer različne opredelitve planiranja, vendar pa vsi opredeljujejo planiranje kot zamišljanje ciljev poslovanja ter dejavnosti za doseg te ciljev.

Robbins in Coulter (Rozman, 2012, str. 127) naštevata razloge za planiranje:

- usmerja managerje in druge zaposlene v podjetju,
- zmanjšuje tveganja v poslovanju,
- povečuje učinkovitost in
- omogoča kontrolo poslovanja.

Predračun so v začetku uporabljali le v državni upravi, kasneje pa so ga začeli uporabljati tudi v privatnem sektorju. Predstava o predračunu kot temelju načrtovanja se je uveljavila naprej v nemški literaturi. Vendar pa je v zadnjem času vse več razprav o tem, kakšna je bodočnost klasičnega predračunavanja. Tu se pojavljata dve skrajni mnenji. Prvo mnenje je, da je potrebno klasično predračunavanje opustiti ali ga vsaj bistveno poenostaviti. Drugo mnenje pa je, da se v sistem predračunavanja vnesejo nove kakovosti, ki bodo dajale boljše podlage za popravljalne akcije takrat, kadar poslovanje podjetja ne bo šlo v zeleno smer, ter za ugotavljanje odmikov med predračunom in obračunom (Kavčič & Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 136).

Javni zavod je najbolj tipična pravno – organizacijska oblika, ki je predvidena za opravljanje neprofitnih družbenih dejavnosti. Njegov ustanovitelj je država ali občina. Cilj javnih zavodov ni ustvarjanje dobička, ampak je cilj javnega zavoda z danimi, omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javnega zavoda.

S 1.1.2000 se je začel uporabljati Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE), po katerem vodijo računovodstvo javni zavodi. Vendar pa se računovodstvo javnih zavodov razlikuje od računovodstva drugih pravnih oseb, ki prav tako vodijo računovodstvo po Zakonu o računovodstvu. Javni zavodi morajo voditi računovodstvo tako po fakturirani realizaciji kot po plačani realizaciji.

Država si v današnjem času in razmerah ne more zamisliti javnega financiranja brez načrtovanja prihodkov in odhodkov. Da pa bi bilo načrtovanje prihodkov in odhodkov čim bolj učinkovito, je nujna dobra priprava finančnih predračunov posameznih posrednih in

neposrednih proračunskih uporabnikov. Finančni predračuni pa bodo dobro pripravljene le v primeru, da bodo vsi, ki sodelujejo pri pripravi finančnega predračuna, razpolagali s čim bolj točnimi in pravočasnimi informacijami, da bi lahko cilje čim bolj natančno opredelili in načrtovali.

Namen magistrskega dela je prikazati izdelavo finančnega predračuna izbranega javnega zavoda, ki je podlaga za uspešno delovanje zavoda. Finančni predračun v izbranem javnem zavodu pripravljam sama in pri pripravi finančnega predračuna sem odkrila pomanjkljivosti, ki sem jih predstavila v ugotovitvah. Skušala bom opozoriti na pomembne dele finančnega predračuna. Prikazala bom, kako se načrtujejo posamezne postavke in kaj na podlagi tega lahko pričakujemo. To je zelo pomembno za vodstvo javnega zavoda kot tudi za svet javnega zavoda, ki nadzoruje delovanje in izvajanje ciljev javnega zavoda. Podala bom tudi primerjavo med finančnim predračunom in realizacijo javnega zavoda in primerjala finančne predračune javnega zavoda v preteklih petih letih.

Cilj magistrskega dela je opredeliti računovodsko predračunavanje in predstaviti metode računovodskega predračunavanja. Cilj magistrskega dela je tudi raziskati značilnosti javnih zavodov, dejavnost javnih zavodov, organe, ki upravljajo in nadzirajo javni zavod, financiranje zavoda in spoznati zakonodajo računovodstva javnih zavodov z upoštevanjem Slovenskih računovodskih standardov, Zakona o računovodstvu ter drugih zakonov in pravilnikov, ki jih morajo javni zavodi upoštevati. V zadnjem delu magistrskega dela bom predstavila finančni predračun izbranega javnega zavoda in na koncu podala ugotovitve in predloge za izboljšavo pri pripravi finančnega predračuna izbranega javnega zavoda.

Magistrsko delo sestavlja teoretični in empirični del. V teoretičnem delu sem z metodo diskripcije opisala posamezne pojme, zakonodajo in predpise ter proučila strokovno literaturo s področja planiranja, računovodskega predračunavanja in javnih zavodov. Pri uporabi navedb, citatov drugih avtorjev smo uporabili metodo kompilacije. V empiričnem delu pa je prikazan finančni predračun izbranega javnega zavoda in analiza pomembnejših podatkov, ki imajo največji vpliv na sam finančni predračun.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila teoretična znanja, ki sem jih pridobila v okviru magistrskega študija, s pomočjo strokovne literature in internetnega omrežja ter praktičnega znanja, pridobljena pri pripravi finančnega predračuna.

Magistrsko delo obsega pet poglavij. Uvodu sledi poglavje, v katerem je opredeljeno planiranje kot funkcija managementa, našteje so posamezne definicije planiranja različnih avtorjev in nosilci planiranja. V tem poglavju je opredeljeno tudi računovodstvo, računovodsko predračunavanje, predstavljene so metodike računovodskega predračunavanja. Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi javnega sektorja in javnega zavoda. V tem poglavju so opredeljeni posamezni zakoni in pravilniki, ki jih morajo javni zavodi upoštevati pri vodenju računovodstva, opredeljen je tudi letni delovni in finančni predračun javnega zavoda. V četrtem poglavju sem opisala izbrani javni zavod, predstavila



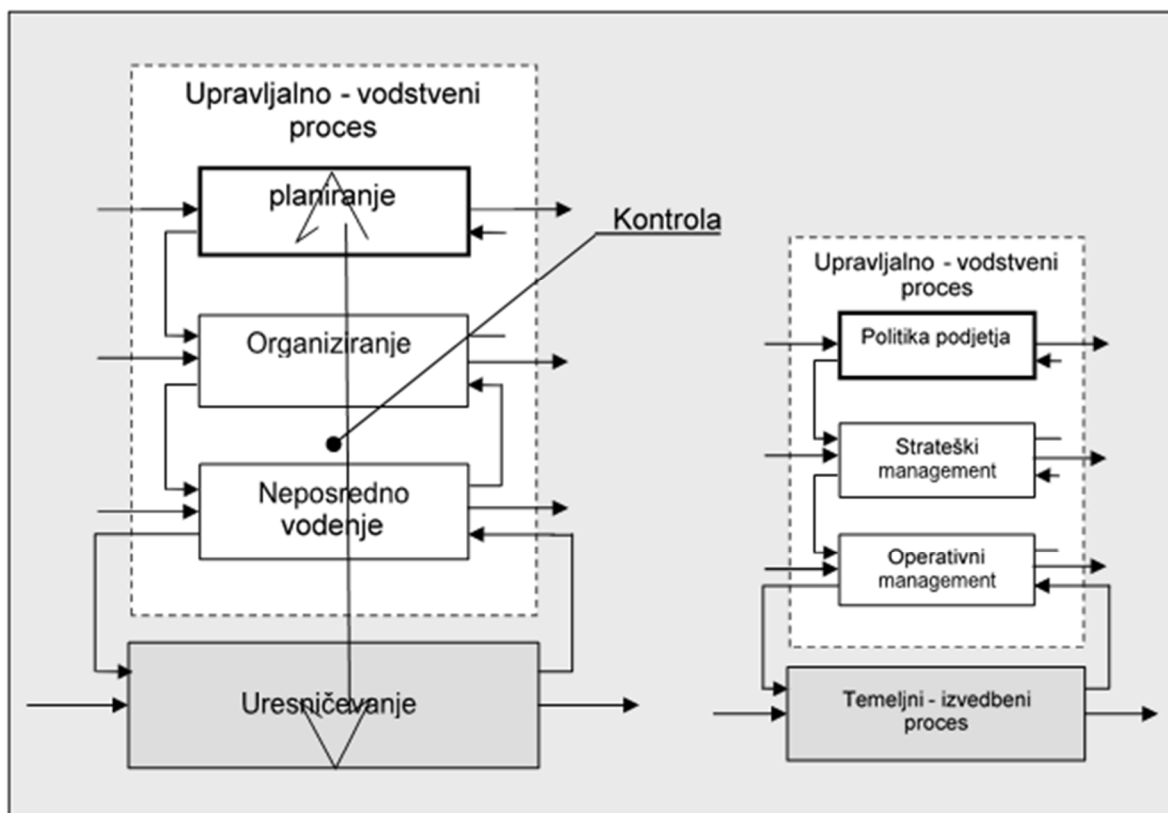
finančni predračun izbranega javnega zavoda, primerjala sem finančne predračuna izbranega javnega zavoda po posameznih letih in na koncu podala predloge za izboljšavo. Sklepni del pa povzema ugotovitve magistrskega dela.

# 1 PLANIRANJE KOT FUNKCIJA MANAGEMENTA, RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE

## 1.1 Planiranje kot funkcija managementa

Planiranje je izjemno pomembna funkcija managementa. Belak (2000, str. 15) pravi, da se upravljanje in vodenje podjetja vedno začne s planiranjem. Temu sledi organiziranje in nato neposredno vodenje izvedbe (Slika 1). K temu sodi še kontrola, ki je potrebna večkrat vmes in hkrati s planiranjem, organiziranjem, neposrednim vodenjem izvedbe ter z izvedbo samo.

*Slika 1: Planiranje, organiziranje, neposredno vodenje in kontrola kot sestavine upravljalno – vodstvenega procesa*



Vir: J. Belak, Podjetniško planiranje kot funkcija managementa, 2000, str. 15.

### 1.1.1 Opredelitev planiranja

Planiranje opredeljuje več avtorjev. Definicije planiranja so različne, vendar lahko iz vseh definicij razumemo, da je bistvo planiranja razmišljanje o prihodnosti oziroma zamišljanje bodočega poslovanja. Dolinar našteva naslednje definicije planiranja (2004, str. 11):

- Rozman (1993, str. 24) opredeljuje planiranje kot proces ustvarjalnega razmišljanja o prihodnosti predmeta planiranja, ki se končuje s planom. Pravi tudi, da je planiranje usklajevanje in proces zamišljanja ciljev, rezultatov in poti za doseganje ciljev in rezultatov. Planiranje je tudi odločanje, usklajevanje ciljev, poti, posameznikov kot tudi delov podjetja. Rozman pravi, da je planiranje tudi delegiranje, saj mora najvišji management usklajevati podjetje kot celoto, usklajevanje posameznih delov pa delegira drugim. Planiranje je prva funkcija managementa, s katero je zamišljena izvedba.
- Belak (2000, str. 15-16) opredeljuje planiranje kot prihodnje delovanje podjetja, njegov obstoj, razvoj in poslovanje. Posamezen proces podjetniškega planiranja je usmerjen v iskanje, vrednotenje in izbiro optimalnih ciljnih rešitev podjetja, za podjetje in v zvezi s podjetjem. Opredelitve planov so potrebne na vseh ravneh upravljalno – vodstvenih procesov podjetja.
- Pučko (1991, str. 89) loči dve komponenti opredelitve planiranja. Po družbeno-ekonomski komponenti opredelitve planiranja opredeljuje planiranje poslovanja kot zavesten organiziran proces miselnega kalkuliranja in vrednotenja ter odločanja nosilca gospodarjenja o prihodnji poslovni dejavnosti podjetja na osnovi določenih njegovih osnovnih smotrov in zavestnega sprejemanja tveganja take dejavnosti. Po strokovni komponenti opredelitve planiranja pa opredeljuje planiranje kot na osnovi prizadevanj po minimizaciji tveganja s kar najboljšim spoznavanjem verjetnih prihodnjih notranjih in zunanjih poslovnih možnosti podjetja, zunanjih in notranjih razmerij, slabosti in prednosti glede na predvidene zunanje poslovne nevarnosti ter z jasnim upoštevanjem v prihodnosti pomembnih poslovnih dejavnikov podjetja.
- Drucker (1996, str. 2-16) pa opredeljuje planiranje kot nepretrgan proces priprave podjetniških odločitev in to sistematično in ob najboljšem poznavanju njihove prihodnosti.

Vse definicije opredeljujejo planiranje kot proces, vendar se velikokrat planiranje pojmuje kot občasna dejavnost, vezana na pripravo letnega plana. Največkrat se za pripravo plana zadržuje plansko službo, ki največkrat nima podpore in sodelovanja managementa.

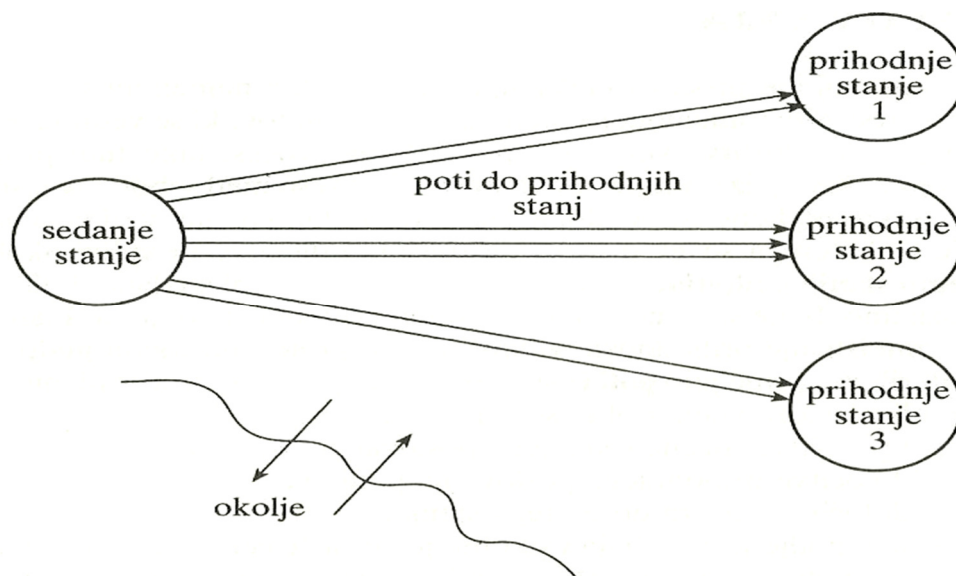
Rozman (2012, str. 125-126) našteva še nekaj dodatnih opredelitev planiranja:

- Ackoff opredeljuje planiranje kot oblikovanje želene prihodnosti in učinkovitosti poti za njihovo doseganje.

- Jones opredeljuje planiranje kot sistematično razvijanje izvedbenih programov za doseganje poslovnih ciljev v procesu analiziranja, ocenjevanja in razvijanja rešitev.
- Lipovec (1983, str. 256) pravi, da je planiranje iskanje mogočih poti za poslovanje podjetja po določenih merilih, izbiranje določene poti, ki se postavlja kot naloga poslovanja in določitev sredstev, s katerimi bomo te naloge izvedli v prihodnjem obdobju na podlagi predvidevanja okoliščin.
- Hellriegel in Slocum (1996, str. 139-140) sta planiranje opredelila kot formalen proces 1) izbire poslanstva in ciljev poslovanja tako na dolgi kot kratki rok, 2) določitev ciljev poslovnih enot in oddelkov ter celo posameznikov, izhajajoč iz skupnih ciljev, 3) izbiro strategij in taktik za doseganje zastavljenih ciljev in 4) razporeditev ljudi, finančnih in delovnih sredstev tako, da bodo cilji doseženi, strategije in taktike pa uresničene.
- Schermerhorn (1999, str. 136) meni, da proces planiranja obsega postavljanje ciljev in določanje dejavnosti za doseganje teh ciljev.
- Hitt, Black in Porter (2009, str. 146) so planiranje opredelili kot proces določanja dejavnosti za doseganje ciljev podjetja.
- Robbins in Coulter (2009, str. 144) sta planiranje opredelila kot določitev ciljev podjetja in strategij za njihovo doseganje ter razvijanje planov za povezovanje in usklajevanje dejavnosti.

Večina avtorjev opredeljuje planiranje kot zamišljanje ciljev poslovanja in strategij, taktik ter dejavnosti za doseganje ciljev. Naveden opredelitve si ne nasprotujejo, vendar pa ne vključujejo vedno vseh elementov in dajejo poudarek posameznim vidikom planiranja. Proces planiranja je prikazan v Sliki 2.

*Slika 2: Grafična ponazoritev procesa planiranja*



*Vir: R. Rozman, Planiranje poslovanja podjetja, 1993, str. 82.*

Belak (2000, str. 31) pravi, da so procesi planiranja raznoliki in večdimenzionalni miselni procesi, ki so sestavljeni iz upravljalno – vodstvenih aktivnosti njihovega proučevanja, medsebojnega usklajevanja in odločanja in iz informacijskih aktivnosti priprave planov. Procesi so sestavljeni iz inovativnega in ustvarjalnega delovanja in pa tudi iz opravil, ki se ponavljajo oziroma rutinskih opravil. V podjetju morajo ti procesi teči nepretrgoma. Zajeti morajo celoto časovnih, vsebinskih in prostorskih vprašanj, ki se nanašajo na prihodnji razvoj ter poslovanje in obnašanje podjetij. Ker so procesi planiranja zelo kompleksni in raznoliki, jih obravnavamo z različnih vidikov:

- upravljalno – vodstvene,
- vsebinske,
- časovne,
- prostorske,
- organizacijske in
- metodološke razsežnosti teh procesov.

Podjetniško planiranje poteka z vidika upravljalno – vodstvene hierarhije triravensko, in sicer na ravni:

- izvedbenega managementa – združujemo operativno in taktično vodenje podjetja,
- politike podjetja – opredeliti moramo, ali naj, zakaj naj in v čigavo korist naj obstaja ter se razvija in deluje podjetje,
- strateškega managementa – opredeliti moramo, kaj in koliko naj podjetje (iz)delata ter kako naj (p)ostane uspešno.

Planiranje na ravni politike podjetja in strateškega managementa največkrat obravnavamo kot strateško planiranje, medtem ko planiranje na ravni izvedbenega managementa obravnavamo kot izvedbeno planiranje.

### **1.1.2 Nosilci planiranja**

Ko obravnavamo nosilce planiranja moramo izhajati v poslovnih sistemih iz kompleksnosti in celovitosti teh procesov. Tudi procese planiranja moramo tako kot vse ostale procese naprej pripraviti in organizirati in šele nato koordinirano izvesti. To velja tako za procese planiranja razvoja kot za procese planiranja delovanja in obnašanja poslovnih sistemov. Organiziranost nosilcev planiranja izhaja zato v poslovnih sistemih iz potrebe po opravljanju:

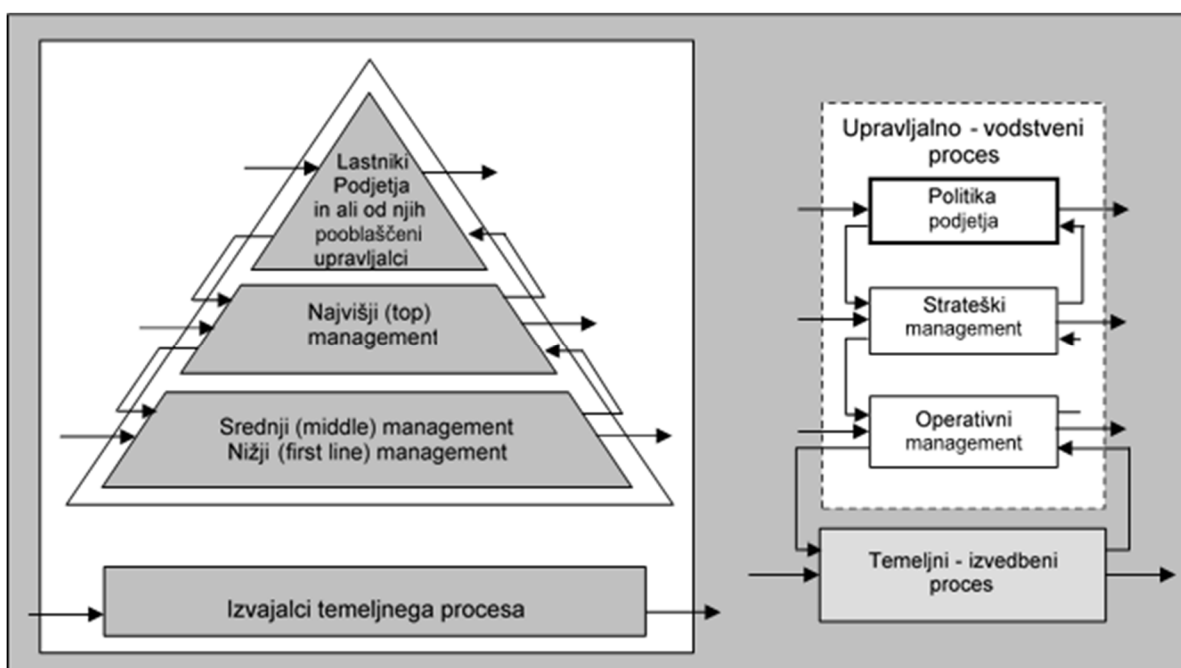
- aktivnosti izdelave planov in zbiranja za to potrebnih podatkov, njihovega prenašanja in shranjevanja,
- aktivnosti proučevanja, medsebojnega usklajevanja in odločanja o predlogih planov,
- organizacijskih in drugih pripravljalnih ter nadzornih aktivnosti planiranja.

Kot nosilci organizacijskih in drugih pripravljalnih ter nadzornih aktivnosti v zvezi s planiranjem razvoja in delovanja in obnašanja poslovnih sistemov se običajno pojavijo sektorji ali strokovne službe, če je poslovni sistem dovolj velik. Ti sektorji ali strokovne službe organizirajo in koordinirajo celovite procese planiranja v poslovnih sistemih in hkrati skrbijo za te dejavnosti. Odgovorni so tudi za ustrezno izvedbo vseh procesov planiranja v poslovnih sistemih. Kjer pa teh sektorjev ali strokovnih služb ni racionalno vzpostavljati, pa ta dela opravljajo poslovodni organi.

Nosilci vseh temeljnih, informacijskih in upravljalnih funkcij (npr. marketinga, kadrov, proizvodnje, ...) se morajo vključevati v procese planiranja. Vsako funkcijo poslovnega sistema moramo obravnavati kot celoto planskih, izvedbenih in nadzornih opravil. Nosilci posameznih funkcij morajo izdelati vsak svoje plane, npr. kadrovska služba bo izdelala kadrovski plan, računovodska služba bo izdelala računovodski plan, itd.

Pri nosilcih proučevanja, medsebojnega usklajevanja in odločanja o predlogih planov pa moramo razlikovati nosilce planiranja o planih razvoja od nosilcev planiranja o planih delovanja in obnašanja poslovnih sistemov. O planih razvoja odločajo lastniki produkcijskih sredstev, o planih delovanja in obnašanja poslovnih sistemov pa odločajo vodstveni in strokovni delavci (Belak, 1991, str. 62-63).

*Slika 3: Hierarhičnost upravljalcev in managementa*



*Vir: J. Belak, Politika podjetja in strateški management, 1999, str. 47.*

V upravljalno – vodstvenih procesih imajo lastniki vlogo upravljalca. Management podjetja pa sestavljajo direktorji, poslovodje ter druge vodilne osebe, ki so nameščene na te funkcije. Lastniki podjetja na upravljalno – vodstveni fazi odločajo o politiki podjetja,

poslovodje in ostali vodilni nameščenci ter direktorji pa na ravni operativnega in strateškega managementa odločajo o taktikah, strategijah in o izvedbi poslovnih procesov.

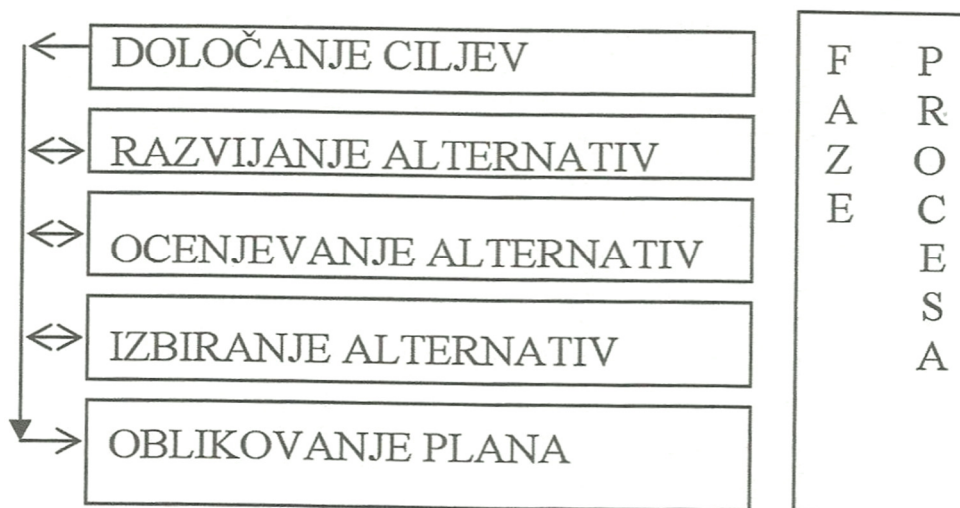
Kot prikazuje Slika 3, v upravljalno – vodstvenem procesu podjetja z vidika hierarhičnosti delovanja managementa in upravljalcev razlikujemo (Belak, 1999, str 47-48):

- upravljalce podjetja - odločajo o politiki podjetja,
- najvišji (*top*) management - odloča o strategijah,
- srednji (*middle*) management - odloča o zagotovitvi in optimalni razporeditvi resursov (o taktiki) in
- nižji (*first line*) management - odloča o operativni razporeditvi izvedbenih nalog.

Če pogledamo planiranje z organizacijskega vidika, potem je planiranje določanje ciljev, ki bi jih morala organizacija doseči v določenem obdobju in določanje poti, po katerih bi organizacija te cilje dosegla. Če povemo drugače, je planiranje s tega vidika ena od managementskih funkcij, ki zajema predvidevanja planskih ciljev in nalog za določeno plansko obdobje ter opredeljevanje potrebnih poslovnih prvin, da jih uresničimo.

Če planiranje opazujemo z metodološke strani, vidimo, da je to proces odločanja, ki kot vsak proces odločanja teče skozi določene faze, ki jih prikazujemo v Sliki 4 (Bohinc et al., 2005, str. 14).

Slika 4: Proces planiranja kot proces odločanja



Vir: F. Bohinc et al., *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju*, 2005, str. 15.

Velik problem pri planiranju je najti pravo kombinacijo aktivnosti in ciljev, ki bi bili usklajeni in bi zagotavljali, da bi dosegli osnovne cilje podjetja. Postavljanje planskih ciljev pa je tisti del procesa planiranja, pri katerem se najbolj odražajo značilnosti posameznega podjetja. Planske cilje lahko določamo na tri načine:

- določanje ciljev od zgoraj navzdol,
- določanje ciljev od spodaj navzgor,
- določanje ciljev od zgoraj navzdol in od spodaj navzgor.

Najbolj realen je tretji način določanja ciljev, saj se cilji hkrati postavljajo za podjetje kot celoto in po posameznih enotah. Tako je posameznim enotam dana zadostna iniciativa in prostost, hkrati pa je zagotovljeno usklajevanje planiranih aktivnosti enot v podjetju. V Sliki 5 prikazujemo hierarhijo planskih ciljev.

*Slika 5: Hierarhija planskih ciljev*



*Vir: F. Bohinc et al, Planiranje v neprofitnem javnem sektorju, 2005, str. 19.*

Vsaka organizacija si postavi planske cilje. V primeru, da nastanejo razlike med rezultati, ki naj bi jih organizacija dosegla pri nespremenjenem delovanju in postavljenimi planskimi cilji, mora organizacija razvijati nove alternativne načine delovanja. Če so planski cilji življenjsko pomembni za organizacijo, potem lahko govorimo o razvijanju novih strategij.

Zelo pomembna merila za ocenjevanje razvitih alternativ so presoja njihove uresničljivosti, koristnosti, tveganosti, občutljivosti na nepredvidene spremembe in fleksibilnosti.

Do izbrane alternative pridemo lažje, če je bilo ocenjevanje alternativ dobro opravljeno.

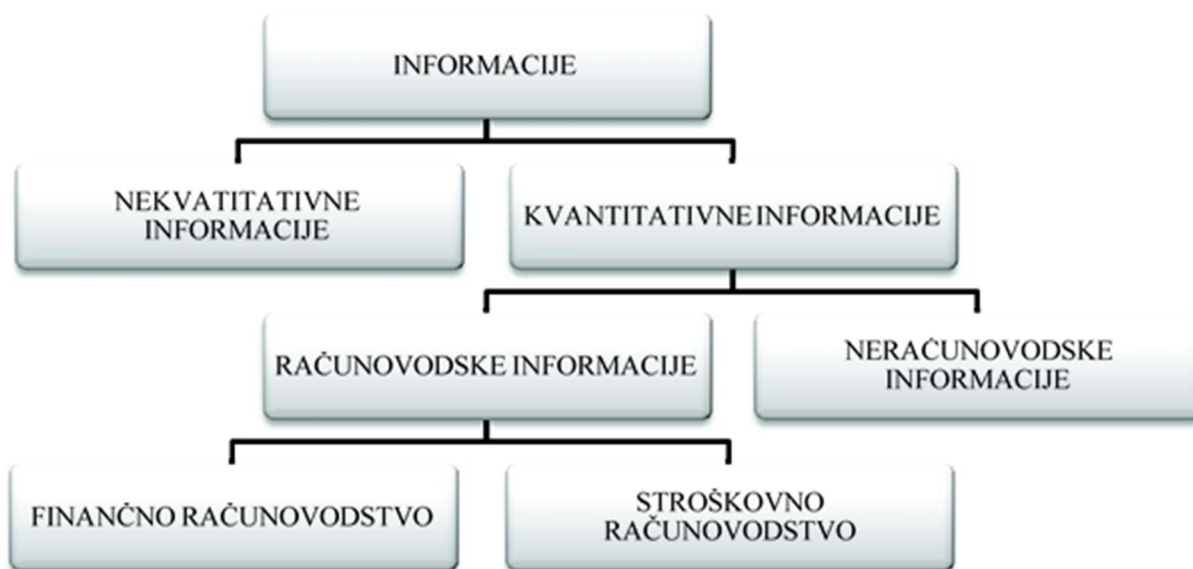
Izbrano alternativo izoblikujemo v delne ali zbirne plane, ki bi morali biti med seboj čim bolj usklajeni. Delni plan je tisti plan, ki zajema del celote dela oziroma delovanja organizacije. Zbirni plani pa se nanašajo na celoto organizacije in zajemajo dejavnost vseh funkcijskih in drugih področij v organizaciji.

## 1.2 Računovodstvo in računovodsko predračunavanje

### 1.2.1 Opredelitev računovodstva

Hočevar, Igličar in Zaman (2001, str. 17) opredeljujejo računovodstvo kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in proučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Informacije delimo na nekvantitativne in kvantitativne informacije, med katere spadajo tudi računovodske informacije. Od ostalih vrst informacij se računovodske informacije razlikujejo po tem, da jih izražamo vrednostno. Nadalje pa delimo računovodske informacije na tiste, ki izhajajo iz finančnega računovodstva in tiste, ki se nanašajo na stroškovno računovodstvo. Podrobno delitev informacij prikazujemo na Sliki 6.

Slika 6: Vrste informacij



Vir: M. Hočevar, M. Zaman, J. K. Petrovič, *Osnove računovodstva gospodarskega in javnega sektorja*, 2008, str. 27.

Uporabniki računovodskih informacij se delijo na zunanje in notranje uporabnike. Notranji uporabniki računovodskih informacij so vodstvo podjetja, lastniki podjetja z aktivno pravico odločanja in zaposleni. Med zunanje uporabnike informacij pa lahko štejemo lastnike brez aktivne pravice odločanja, posojilodajalce, kupce, dobavitelje konkurentne podjetja, javnost in državo.

Finančno računovodstvo proučuje in spremlja poslovanje podjetja in sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom. Stroškovno računovodstvo pa je analitične narave in je povezano s poslovanjem znotraj samega podjetja (Hočevar et al., 2008, str. 32-33).



Poleg obeh vrst računovodstva pa se večkrat omenja tudi poslovodno računovodstvo. Poslovodno računovodstvo izhaja in prevzema podatke tako iz finančnega kot iz stroškovnega računovodstva. Poslovodno računovodstvo je namenjeno predvsem poslovodstvu.

Slovenski inštitut za revizijo je leta 1995 sprejel Kodeks računovodskih načel, kateri opredeljuje računovodstvo kot temeljno informacijsko dejavnost, ki obsega celoto računovodskega informiranja na temelju knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov.

Računovodsko predračunavanje je povezano z vsemi informacijskimi funkcijami. Knjigovodstvo je z računovodskim predračunavanjem povezano obojestransko, saj so knjigovodske informacije podlaga za računovodsko predračunavanje. Knjigovodski podatki so podatki o preteklosti, ki pa nakazujejo spremembe in stanja v prihodnosti.

Najbolj pa je računovodsko predračunavanje povezano z računovodskim analiziranjem, saj pri računovodskem analiziranju ugotavljamo odmike med načrtovanim in uresničenim poslovanjem.

Računovodsko predračunavanje je povezano tudi z računovodskim nadziranjem, saj primerjava predračunskih in obračunskih informacij omogoča tudi spoznanje o tem, ali so bili postopki obravnavanja podatkov pravilni ali ne.

### **1.2.2 Računovodsko predračunavanje**

Načrtovanje v javnem sektorju predpisuje Zakon o javnih financah (Ur.l. RS št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13 in 55/15 – ZFisP) in iz njega izhajajoči predpisi ter navodila Ministrstva za finance. Načrtovanje v javnem sektorju je nujno, saj je letni delovni načrt, katerega del je finančni načrt, osnova za pridobivanje finančnih virov iz proračuna.

Bohinc (2005, str. 13) pravijo, da nasprotnikov načrtovanja ni malo. Kritiki načrtovanja opozarjajo, da je načrtovanje predvsem kalkuliranje stvari, načrti pa so preveč togi. Načrtovanje se jim zdi premalo ustvarjalno in kratkoročno naravnano. Menijo tudi, da sploh ni mogoče napovedovati prihodnosti.

Na drugi strani pa Bohinc (2005, str. 13) ugotavljajo, da imamo tudi zagovornike načrtovanja, ki argumentirajo potrebo po načrtovanju z dejstvom, da ustrezní predpis zahteva letni načrt, ki je osnova za pridobivanje sredstev iz občinskega ali državnega proračuna za financiranje dejavnosti. Poleg zakonskih razlogov pa obstajajo tudi globlji vsebinski razlogi, saj bi opustitev načrtovanja pomenilo, da prepuščamo dogodke naključju.

Načrtovanje je zelo povezano z računovodskim predračunavanjem. Predračunavanje vključuje oceno prihodnjih stroškov, nadzor uresničenih stroškov in ugotovitve dosežkov podjetja. Če je predračun sprejet s strani vodstva podjetja, pomeni to obveznost za vse zaposlene. Če je vsaj ena različica predračuna sprejeta, pomeni, da ima podjetje sprejet načrt.

Predračun je na koncu poslovnega leta podlaga za ugotavljanje uspešnosti podjetja, saj kaže razliko med načrtovanim in realiziranim poslovanjem. Obračun pa je lahko dober vir podatkov pri sestavljanju predračuna, saj lahko na podlagi preteklih dogodkov lažje predvidevamo prihodnje dogodke. Tako predračun kot tudi obračun pa je podlaga za analize in nadzor, če so sestavljeni po enaki metodologiji, za enako obdobje in enako področje.

Na nastanek in razvoj računovodskega predračunavanja vplivajo različni vzroki. Milost in Melavc (2003, str. 26) ugotavljata, da je med pomembnejšimi vzroki za razvoj računovodskega predračunavanja zahteva po predračunskih informacijah, ki se nanašajo na začetne poslovne odločitve. Z začetnimi poslovnimi odločitvami določimo bodoče poslovanje poslovnega sistema, ki je povezano z bodočimi spremembami in stanji gospodarskih kategorij. Teh poslovnih odločitev ne moremo sprejemati le na podlagi knjigovodskih informacij, saj te prikazujejo le informacije o preteklih dogodkih in stanjih.

Slovenski računovodski standardi opredeljujejo računovodsko predračunavanje kot obdelovanje v naravni (nedenarni) in denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Računovodsko predračunavanje je usmerjeno k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo v naravnih in denarnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih obveznostih do virov sredstev, sredstvih, odhodkih, stroških, prihodkih ter izdatkih in prejemkih.

Računovodsko predračunavanje je usmerjeno v prihodnost. Predračunavanje se ukvarja z vrednostnimi izrazi predvidenih poslovnih procesov, dogodkov in stanj. Predmet računovodskega predračunavanja je bodoče poslovanje v širšem pomenu (Turk & Melavc & Korošec, 2004, str. 25).

Računovodsko predračunavanje se konča z računovodskim predračunom. Računovodski predračun je sistemizirano poročilo, v katerem so podatki oziroma informacije kvantitativno izražene. Računovodski predračun izraža prihodnja stanja in spremembe poslovne celote oziroma posamezne poslovne aktivnosti. Računovodski predračuni so torej povezani s (Hočevan et al., 2004, str. 290-291):

- prihodnjim obdobjem,
- kvantitativnimi informacijami,
- predmetom predračunavanja.

Pred začetkom samega predračunavanja mora biti predmet računovodskega predračunavanja natančno določen, da bodo predračuni lahko izražali ustrezne informacije.

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2003, str. 83-84) navajajo, da se računovodski predračuni sestavljajo za:

- Podjetje kot celoto: računovodsko predračunavanje se v tem primeru končuje s predračunskim izkazom stanja, s predračunskim izkazom poslovnega izida, s predračunskim izkazom finančnega izida in s predračunskim izkazom gibanja kapitala. Kadar so predračuni dopolnjeni tudi z pojasnili posameznih postavk, takrat govorimo o predračunskem poročilu. Ko pa sestavljamo predračune za podjetja v skupini, pa izdelamo konsolidirane predračunske izkaze.
- Posamezne organizacijske enote podjetja: računovodsko predračunavanje se v tem primeru zaključi z gibljivimi predračuni splošnih stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po posameznih področjih in območjih delovanja podjetja, predračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračuni finančnega izida po delih podjetja in podobnimi predračuni. Tovrstni predračuni se sestavljajo predvsem za notranje potrebe podjetja.
- Posamezne poslovne pojave: v tem primeru pa se računovodsko predračunavanje zaključi s predračunsko kalkulacijo posameznega nakupa, posamezne nabave, proizvodnje in prodaje, posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobno. Tudi te predračuni so sestavljeni za notranje potrebe podjetja.

Računovodski predračuni se nanašajo na prihodnje poslovanje podjetja. Za kakšno časovno obdobje pa se izdelujejo računovodski predračuni, pa je odvisno od potreb posloводства podjetja ali pa od predmeta predračunavanja. Časovno obdobje mora biti na predračunu jasno določeno.

Informacije v predračunih so največkrat izražene v denarnih enotah, torej vrednostno. Predračuni pa so dopolnjeni tudi z opisi posameznih programov ali aktivnosti oziroma vsebujejo tudi podatke, izražene v naravnih merskih enotah.

Računovodski predračuni so ponavadi sestavljeni za notranje uporabnike, lahko pa se sestavljajo tudi za zunanje uporabnike. Za zunanje uporabnike so sestavljeni le na posebno zahtevo. Če se predračuni sestavljajo za notranje uporabnike, gre za notranje predračune. Če pa se predračuni sestavljajo za zunanje uporabnike, pa gre za zunanje predračune.

Predračunavanje ima za načrtovanje in nadziranje tako neposredne kot posredne koristi, ki prav tako povečujejo učinkovitost in uspešnost poslovanja. V literaturi lahko najdemo naslednje prednosti predračunavanja (Drury, 2005, str. 267-269; Mowen, Hansen, 2006, str. 310-312; Bratsky, Catanch, 2005, str. 198-199 v Urbančič, 2006, str. 9):

- spodbuja komuniciranje: predračuni so lahko uporabno orodje za informiranje poslovodstva o idejah, dosežkih in tudi ciljnih podjetja. Predračuni jasno pokažejo, kakšne načrte ima organizacija, tako da so zaposleni seznanjeni z vlogo za doseganje teh ciljev.
- sprotno načrtovanje: predračunavanje zagotavlja, da mora poslovodstvo načrtovati prihodnja dejanja in upoštevati spremembe, do katerih bi lahko v prihodnosti prišlo ter na podlagi tega ustrezno in pravočasno ukrepati.
- spodbuja zaposlence: predračunavanje spodbuja zaposlence s tem, da svoje dejavnosti usmerjajo k doseganju ciljev podjetja. Organizacije morajo cilje postaviti tako, da predstavljajo zaposlencem izziv, s tem pa se zavedajo spodbujevalnega pomena predračunov.
- uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov: predračun je ocenjevanje bodočih dosežkov organizacije in je tudi sodilo za uresničevanje uresničnega. Poslovodstvo si s predračunom pomaga voditi in kontrolirati dejavnosti, za katere je odgovorno. Pri primerjavi načrta in dejanskih rezultatov, se lahko ugotovijo razlike in poiščejo vzroki, zakaj je do razlik prišlo.
- spodbuja usklajevanje: v celotnem predračunu so združeni predračuni posameznih delov organizacije oziroma posameznih dejavnosti. Pri načrtovanju se usklajujejo načrti posameznih delov organizacije in izmenjavajo zamisli vodilne delovne skupine.

V uspešnih ameriških podjetjih raziskovalci ugotavljajo te dejavnike, ki izboljšajo predračunavanje:

- višje poslovodstvo mora vedeti, kako pomembno je predračunavanje in kako koristni so predračuni;
- poslovodje morajo razumeti predračunske cilje;
- izražati morajo odgovornost poslovodij;
- nižje poslovodstvo mora biti obveščeno o srednjeročnih in dolgoročnih načrtih preden se začnejo pripravljati predračuni na nižjih ravneh;
- med dolgoročnimi načrti in letnimi predračuni poslovanja mora biti trdna povezava;
- predračunavanje je potrebno obravnavati kot glavni projekt, ga opazovati in načrtovati;
- koristno je pripraviti predračunska navodila,
- odmik med predračunskimi cilji in uresničeni rezultati je potrebno preučiti in analizirati;
- če poslovodje ne ravnajo v korist poslovanja celotnega podjetja, jih je potrebno kaznovati;
- višje poslovodstvo mora stalno pregledovati predračunavanje in uvajati nujne spremembe.

V domeni posloводства je večina teh dejavnikov. Pomembno vlogo pri uspešnem predračunavanju pa ima tudi računovodstvo v podjetju. Prispevek računovodstva pri izpolnjevanju teh desetih dejavnikov je v tem, da sodeluje s poslovodstvom pri pripravi predračunov in analizira nastale odmike ter krepi zaupanje posloводства v predračune (Igličar & Hočevlar, 2011, str. 524-525).

### **1.2.3 Metodike računovodskega predračunavanja**

Namen predračunavanja je zagotoviti ocenjevanje dosežkov. Podlaga za presojanje doseženega pa so odmiki, ki jih dobimo, ko primerjamo uresničeno z načrtovanim. Pri presojanju odmičkov moramo natančno poznati metodiko, ki je bila uporabljena. V nadaljevanju bom predstavila nekaj metodik predračunavanja.

#### **a) Statično oziroma mirujoče predračunavanje**

Statični oziroma mirujoči predračun je predračun za določen obseg dejavnosti in če domnevamo, da se le –ta v bodoče ne bo spremenil. Velikokrat pa se v praksi dogaja, da so ekonomske kategorije drugačne, kot smo jih načrtovali v statičnem predračunu. Pri tej metodi se primerja prvotni predračun z obračunom in ugotovi odmik, kar lahko pomeni veliko odstopanja. Ker prihaja do velikih odmičkov zaradi ekonomskih kategorij, statični predračun ni primeren za presojanje dosežkov odgovornih, še posebej ne v negotovih razmerah.

#### **b) Gibljivo oziroma dinamično predračunavanje**

Gibljiivi oziroma dinamični predračun je predračun za različne obsege dejavnosti. Tri glavne prednosti dinamičnega predračunavanja so (Turk et al., 2003, str. 227-228):

- uporabljen je lahko ne glede na obseg dejavnosti;
- omogoča nam, da lahko ugotovimo stroške pri različnem obsegu dejavnosti; na podlagi ugotovljenih pričakovanih stroškov za določen obseg dejavnosti, pa lahko ugotovimo odmike uresničenih stroškov od pričakovanih stroškov;
- ravnateljstvu organizacije, ki se srečuje z negotovostjo pri predračunavanju, pomaga predvidevati obseg stroškov za različen obseg dejavnosti; uporablja pa se tudi za ugotovitev poslovnega izida pri različnem obsegu dejavnosti.

Gibljiivo predračunavanje omogoča vodstvu, da sproti spremlja in nadzira uresničevanje načrta ter sproti sprejema in sporoča popravljalne ukrepe.

Ker se posamezne vrste stroškov obnašajo različno glede na obseg dejavnosti, je nastala potreba po gibljivem predračunavanju. Preden se lotimo gibljivega predračuna, moramo natančno poznati obnašanje stroškov. Formula za izračun celotnih stroškov je:

celotni stroški = stalni stroški + spremenljivi stroški na enoto x število enot proizvoda

Stalni stroški so tisti stroški, ki se ne spreminjajo z obsegom dejavnosti, spremenljivi stroški pa se z obsegom dejavnosti spreminjajo, zato je potrebno gibljivo predračunavanje vedno obravnavati z vidika spremenljivih stroškov in z vidika stalnih stroškov.

c) Rastoče predračunavanje (angl. *incremental budgeting*)

Najpogostejše predračunavanje v naših podjetjih je rastoče predračunavanje. Pri rastočem predračunavanju je osnova predračun preteklega leta, v katerem se upoštevajo spremembe, ki jih pričakujejo v prihodnjem letu. Prednost te metode je, da se predračun pripravi enostavno in hitro, slabost te metode pa je, da ne spodbuja varčnosti, saj se ne ukvarja z upravičenostjo višine posameznega stroška.

Rastoče predračunavanje je najpogostejše tudi pri proračunskih uporabnikih. Proračunski uporabniki, katerih poslovanje je pod državnim nadzorom, največkrat v svoje predračune vgradijo pomanjkljivosti preteklega obdobja. Največja poraba sredstev pri proračunskih uporabnikih je proti koncu proračunskega leta (lahko je poraba sredstev upravičena, lahko pa tudi neupravičena). Vsi se namreč zavedajo, da v primeru, da ne bodo porabili sredstev, jih v prihodnjem letu ne bodo dobili.

d) Ničelno predračunavanje (angl. *zero based budgeting*)

Ničelno predračunavanje nima za osnovo predračuna preteklega leta, ampak je preteklo obdobje le podlaga za analizo. Ta metoda predpostavlja analizo dejavnosti in dejavnosti v prihodnjem letu izvajati le, če se z njimi zagotovi doseganje ciljev organizacije. Stroška, ki ne moremo upravičiti, ne more niti zajet v predračunu.

V praksi je mogoče ničelno predračunavanje uresničiti v štirih korakih (Turk et al., 2003, str. 104-105):

- najprej se opredeli enota odločanja (npr. oddelek, dejavnost, program, ...),
- nato se opredeli vrsto odločitev, pri čemer mora vsaka vrsta odločitev vsebovati vse stopnje v procesu odločanja (opredelitev ciljev, pot za doseganje ciljev, koristi, ki jih lahko pričakujemo in škodo v primeru nesprejetja odločitve),
- posamezne odločitve razporedimo po prednostnem vrstnem redu,
- zadnji korak je priprava predračuna.

Prednosti ničelnega predračunavanja se kažejo predvsem v tem, da to predračunavanje omogoča pravilno razporeditev sredstev, ki je opravljena glede na potrebe in pričakovane koristi. Ničelno predračunavanje tudi vključuje večje število zaposlenih v proces sprejemanja poslovnih odločitev, omogoča pa tudi, da se v podjetju opustijo zastarele in stroškovno neučinkovite dejavnosti.

Slabost ničelnega predračunavanja pa je, da je to dolgotrajen in zahteven proces, za katerega je potrebno določeno znanje, ki pa ga zaposleni nimajo.

#### e) K rezultatom usmerjeni proračun

Države so danes stalno pod nadzorom javnosti, kateri ni vseeno, za kakšen namen so porabljena proračunska sredstva. Gospodarjenje s proračunskimi sredstvi mora biti odgovorno, smotno, javno in zagotavljati mora uresničevanje zastavljenih ciljev. Javnost si želi, da bi država predstavila, kakšne rezultate lahko pričakujejo na podlagi vladnih aktivnosti in kaj lahko dobi za plačilo javnih storitev. K rezultatom usmerjeni proračun zagotavlja natančen pogled v delovanje javnega sektorja, ki se kaže kot spremenjen sistem priprave proračuna, izvajanje proračuna in poročanje o rezultatih delovanja.

Bitenc (2004, str. 60) poudarja, da je transparentnost javnih financ ključnega pomena za doseganje makroekonomske stabilnosti vsake države in njenega nadaljnjega razvoja.

K rezultatom usmerjeni proračun je zastavljen na konceptu od »zgoraj navzdol« in ima jasno zastavljene vsaj dvoletne cilje in z njimi povezane pričakovane rezultate, ki vključujejo kazalce njihovega doseganja. Vzpostavljena je povezava med aktivnostmi, vložki, in rezultati in tudi povezava med pričakovanimi cilji in rezultati. Proračunski zahtevki ne temeljijo le na podlagi popisa posameznih aktivnosti, temveč na vnaprej določenih pričakovanih dosežkih. Cilj je povečati gospodarnost in učinkovitost delovanja javnega sektorja.

Logarjeva (2006, str. 84) pravi, da je k rezultatom usmerjeno načrtovanje proračuna več kot proračun v finančnem smislu. Načrt proračuna vključuje podatke tudi o tem, kakšen bo obseg in/ali kakovost opravljenih storitev in kakšne koristi bo imela družbena skupnost.

Pojem k rezultatom usmerjeni proračun je osredotočen na oblikovanje programov in proračuna okrog niza ciljev in zelenih rezultatov, ki morajo biti opredeljeni v začetku proračunskega procesa. Finančni načrti so pripravljene vsebinsko in vsebujejo pričakovane rezultate, cilje in učinke programskega delovanja na posameznem področju. Pri k rezultatom usmerjenem proračunu finančni načrti niso pripravljene na osnovi povečevanja sredstev dejanskega proračuna glede na doseženo preteklo porabo v preteklem letu (Računsko sodišče Republike Slovenije b.l., str. 12-13).

#### f) Boljše predračunavanje (angl. *better budgeting*)

Namen boljšega predračunavanja je decentralizacija priprave predračunov, da bi predračunavanje postalo cenejše in prožnejše. Poleg decentralizacije pa je pomembna tudi boljša koordinacija znotraj podjetja. Med letom moramo posodabljati predračune glede na predvidene spremembe in morebitne novosti. Predračunavanje je potrebno podpreti tudi z informacijsko tehnologijo, da je olajšano in skrajšano delo priprave predračunov. Pozitivne

učinke tega predračunavanja lahko dosežemo z ustvarjanjem ustrezne organizacijske kulture, ki temelji na pripadnosti in zaupanju.

g) Presežno predračunavanje (angl. *beyond budgeting*)

Presežno predračunavanje naj bi bilo odgovor na klasično predračunavanje, katero razporeja zmogljivosti za več mesecev vnaprej in upošteva nespremenjene predračune.

Kavčič, Klobučar Mirovič in Vidic (2007, str. 136) navajajo avtorja presežnega predračunavanja, to sta Hope in Fraser, ki menita, da lahko opustitev klasičnega predračunavanja pripelje podjetje do dveh usklajenih priložnosti:

- K bolj prilagodljivim procesom poslovanja: pogodba o vnaprej določenih ciljih se nadomesti s pogodbo o relativnih ciljih. Delo poslovođij se ocenjuje po dosežkih, ki upoštevajo okoliščine, v katerih so bili ti dosežki ustvarjeni. Te dosežki se primerjajo s sorodnimi podjetji. Podjetja lahko spreminjajo odnose na vseh ravneh. S tem lahko preprečimo nezaželeno vedenje, ki je nastalo v časih stalnih ciljev, ki jih je podjetje moralo doseči za vsako ceno.
- K decentralizirani organizaciji: tu naj bi se pokazalo, kako je vodstvo sposobno delegirati odgovornost na nižje ravni. Nižje ravni bi dobile spodbudo za doseganje ciljev in bi lahko uporabile lastno znanje, s tem pa bi tudi sprejele odgovornost za odločanje na svoji ravni. V primeru skupinske odgovornosti pa je večja pozornost usmerjena k zmanjševanju porabe.

h) Sprotno predračunavanje (angl. *rolling budgeting*)

Podjetja velikokrat ne vedo, kako odreagirati na nepričakovane spremembe v poslovnem okolju, ki je zelo dinamično in spremenljivo. Velikokrat cilj, ki je postavljen v začetku leta, ne odraža več razmer pri poslovanju. Te probleme naj bi odpravilo sprotno predračunavanje. Sprotno predračunavanje ni posebna metoda pri pripravi predračuna, ampak je samo specifičen časovni pristop k predračunavanju.

Sprotno predračunavanje na podlagi stalnega spremljanja in takojšnjega upoštevanja spremenjenih okoliščin vodi k sprotnem obnavljanju predračuna za določeno obdobje, ponavadi je to poslovno leto. Če ima podjetje letni predračun razdeljen na mesece ali tromesečje, je izpolnjen pogoj za ta način predračunavanja. Rezultat sprotnega predračunavanja je sprotno posodobljen predračun tako, da je časovni okvir eno leto, vključene pa so vse spremembe, ki so se pojavile od prvega predračuna. Pri tem predračunavanju morajo zaposleni vedno misliti na morebitne spremembe.



## **2 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE IN POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU**

### **2.1 Opredelitev javnega sektorja**

V strokovni literaturi ne najdemo enotne opredelitve javnega sektorja. Prosta enciklopedija Wikipedija našteva nekaj avtorjev, ki različno opredeljujejo javni sektor. Šmidovnik enači pojem javne uprave in javnega sektorja, ki ju opredeljuje kot sektor države in organizacij, ki opravljajo dejavnosti posebnega družbenega pomena in zajema vse državne organe, organe lokalnih skupnosti, javne zavode, vsa javna podjetja, agencije, zbornice, sklade ter druge oblike združb, ki se financirajo na podlagi pristožbin, predpisov oziroma zakonov. Veliko avtorjev povzema misel Šmidovnika, drugi pa menijo, da je pojem javnega sektorja širši pojem kot javna uprava. Trpin (1993, str. 17) pravi, da naj bi v javni sektor spadalo vse tisto, kar ima država v lasti, ne glede na katerem področju se nahaja. Kamnarjeva (1999, str. 23-29) se izogiba pojmu javne oziroma državne uprave in ločuje le med zasebnim in javnim sektorjem. Po njenem zasebni sektor sestavljajo osebe zasebnega prava, javni sektor pa osebe javnega prava, ob tem pa poudarja, da ni enotne ločnice med obema sektorjema. Setnikar-Cankarjeva (2002, str. 146) pa pravi, da je javni sektor zbir vseh javnih organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, pri čemer gre za dejavnost netržnih načel, kar se v prvi vrsti kaže s proračunskim financiranjem.

Freeman in Shoulders (1993, str 1-2, v Kristančič, 2006) delita javni sektor na:

- državno organizacijo,
- neprofitne lokalne in državne organizacije (za področje šolstva, zdravstva, socialnega varstva in podobno),
- lokalne organizacije (kot so mestne, deželne, krajevne in podobne).

Zakon o javnih financah (Ur.l. RS št. 11/11, v nadaljevanju Zakon o javnih financah) pravi, da v javni sektor spadajo posredni in neposredni uporabniki, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javna podjetja, javni gospodarski zavodi in druge pravne osebe, v katerih imajo občine in država odločujoč vpliv na upravljanje.

### **2.2 Razvrstitev subjektov javnega sektorja**

Proračunski uporabniki se delijo na:

1. neposredne uporabnike proračuna – to so organi in organizacije, ki so financirani neposredno iz proračuna,
2. posredni uporabniki proračuna – to so organizacije, ki so financirani posredno iz proračuna občine ali države.

Neposredni uporabniki proračuna se delijo na:

- neposredne uporabnike občinskega proračuna, kamor spadajo:
  - krajevne skupnosti,
  - občine in
  - druge lokalne skupnosti.
- neposredne uporabnike državnega proračuna, kamor spadajo:
  - vladni proračunski uporabniki (vladne službe, ministrstva in organi v sestavi ministrstev ter upravne enote),
  - pravosodni proračunski uporabniki,
  - nevladni proračunski uporabniki.

Posredni uporabniki proračuna pa so:

- javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb,
- javne agencije,
- skladi socialnega zavarovanja (Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod Republike Slovenije za zdravstveno zavarovanje)
- javna podjetja,
- javni skladi,
- zbornice, ki so financirane iz proračunskih sredstev (Socialna zbornica Slovenije in Kmetijsko-gozdarska zbornica),
- samoupravne narodne skupnosti.

### **2.3 Opredelitev javnega zavoda**

Zavodi so organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06). Ustanovitelj zavoda je lokalna skupnost ali država, soustanovitelj zavoda pa so lahko subjekti zasebnega prava. Javni zavod je praviloma pravna oseba.

Javni zavodi so opredeljeni kot del nepridobitnega sektorja. Glavni cilj poslovanja javnih zavodov je zagotavljanje javnih dobrin ali opravljanje dejavnosti, katerih skrb je družbena blaginja. Tipične značilnosti nepridobitnih organizacij so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1, v Kristančič, 2006, str. 2):

- običajno niso zasebna last, ampak državna last,
- parlament določi temeljne cilje delovanja nepridobitnih organizacij,
- nepridobitne organizacije se večinoma financirajo iz javnih sredstev,

- cilj delovanja javnega zavoda je zagotavljanje javnih dobrin in storitev in ne ustvarjanje dobička,
- rezultati dela javnih zavodov so težko merljivi,
- delovanje zavodov se pogosto nadzira.

### **2.3.1 Ustanovitev in prenehanje javnega zavoda**

Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašcene osebe (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06). Da se javni zavod ustanovi, mora ustanovitelj zagotoviti sredstva.

Akt o ustanovitvi zavod vsebuje (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznost zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu u zakonom.

Zavod lahko ustanovi več ustanoviteljev. V primeru večjega števila ustanoviteljev, so njihove medsebojne obveznosti, pravice in odgovornosti urejene s pogodbo. Zavod je pravno sposoben, ko je vpisan v sodni register.

Zavod preneha (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06):

- če se s pravnomočno odločbo ugotovi ničnost vpisa zavoda v sodni register,
- če je zavodu izrečen ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti, ker ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti, pa v roku, določenem z izrečenem ukrepu, ne izpolni pogojev za opravljanje te dejavnosti,
- če ustanovitelj sprejme akt o prenehanju zavoda, ker so prenehale potrebe oziroma pogoji za opravljanje dejavnosti, za katero je bil zavod ustanovljen,
- če se pripoji drugemu zavodu ali spoji z drugim zavodom ali razdeli v dvoje ali več zavodov,
- če se organizira kot podjetje,

- v drugih primerih, določenih z zakonom ali aktom o ustanovitvi.

V primeru, da ustanovitelj po aktu o ustanovitvi ni odgovoren za obveznosti zavoda, lahko zavod preneha tudi na podlagi stečaja.

### **2.3.2 Dejavnosti in financiranje javnega zavoda**

Zavodi so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, lahko pa opravljajo tudi tržno dejavnost.

Bohinc (2005, str. 287) deli dejavnosti javnih zavodov na:

- redna dejavnost javne službe,
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu,
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo – tržna dejavnost.

Redna dejavnost javne službe je osnovna dejavnost zavoda. Zavod lahko opravlja tudi dejavnost javne službe, ki jo prodaja na trgu, vendar mora biti ta dejavnost povezana osnovno dejavnostjo, za katero je zavod ustanovljen. Tržna dejavnost pa je dopolnilna dejavnost zavoda. Zavod mora dejavnost javne službe voditi ločeno od tržne dejavnosti.

Zavod lahko pridobiva sredstva za delo (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06):

- s plačili za storitve,
- iz sredstev ustanovitelja,
- s prodajo blaga in storitev na trgu,
- iz drugih virov.

Če akt o ustanovitvi ne določa drugače, lahko zavod presežek prihodkov nad odhodki uporabi le za razvoj in opravljanje dejavnosti.

Javni zavodi se torej financirajo predvsem iz občinskega ali državnega proračuna. Ker pa so sredstva iz državnega ali občinskega proračuna vedno bolj omejena, mnogi zavodi ne morejo opravljati svoje dejavnosti nemoteno. Z opravljanjem tržne dejavnosti javni zavodi konkurirajo na trgu in s tem pridobivajo dodatna sredstva za opravljanje svoje dejavnosti.

Razlogi, da zavodi opravljajo tržno dejavnost, so (Trunk-Širca, Tavčar, 2000, str. 59 v Kristančič, 2006):

- konkurenca: javni zavodi imajo med pridobitnimi organizacijami, ki opravljajo podobno ali isto dejavnost, vse večjo konkurenco,

- stroški: rast stroškov zadeva tudi javne zavode, ki dokazujejo učinkovitost svojega delovanja in posebej porabljanja pridobljenih sredstev z varčnim in umnim gospodarjenjem,
- odvisnost od javnih sredstev: javni zavodi občutijo krčenje javne porabe, ne glede na obliko ali vir financiranja,
- osamosvajanja: javni zavodi se marsikje skušajo osvoboditi vpliva toge državne uprave.

### 2.3.3 Upravljanje javnega zavoda

Javni zavod upravlja svet zavoda. V svetu zavoda so predstavniki delavcev zavoda, predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti in predstavniki ustanoviteljev. Način imenovanja oziroma izvolitev članov, sestava, pristojnosti sveta zavoda in trajanje mandata se določi z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06).

Svet zavoda ima tako predstavniške kot tudi nadzorstvene in poslovodne pristojnosti. Svet zavoda sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanih in opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06).

Direktor je poslovodni organ zavoda. Direktor predstavlja in zastopa zavod, ter organizira in vodi delo ter poslovanje zavoda. Direktor zavoda je imenovan na podlagi javnega razpisa. Ustanovitelj imenuje in razrešuje direktorja, z aktom o ustanovitvi pa je za imenovanje in razrešitev direktorja pooblaščen svet zavoda. V tem primeru mora k imenovanju in razrešitvi direktorja soglasje podati tudi ustanovitelj. Direktorjev mandat je štiri leta in je po izteku mandata lahko ponovno imenovan.

Direktor je lahko razrešen pred iztekom mandata. Pristojni organ je dolžan razrešiti direktorja v naslednjih primerih (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00, 127/06):

- razrešitev zahteva direktor sam,
- če nastane kateri od razlogov, ko po predpisih o delovnih razmerjih preneha delovno razmerje po samem zakonu,
- direktor pri svojem delu neutemeljeno ne izvršuje sklepov organa zavoda ali ravna v nasprotju z njimi ali ne ravna po predpisih in splošnih aktih zavoda,

- če direktor s svojim nevestnim ali nepravilnim delom povzroči zavodu večjo škodo ali če zanemarja ali malomarno opravlja svoje dolžnosti, tako da nastanejo ali bi lahko nastale hujše motnje pri opravljanju dejavnosti zavoda.

Zavod ima tudi strokovni svet zavoda. S statutom ali z aktom o ustanovitvi se določi sestava in naloge strokovnega sveta. Strokovni svet določa strokovne podlage za programe dela zavoda, daje predloge glede organizacije dela in obravnava področja strokovnega dela zavoda.

Splošni akt zavoda je statut zavoda. Statut zavoda mora sprejeti svet zavoda s soglasjem ustanovitelja. S statutom je urejena organizacija zavoda, njegovi organi in njihove pristojnosti in način odločanja ter druga vprašanja, pomembna za opravljanje dejavnosti in poslovanja zavoda. Zavod ima lahko tudi druge splošne akte, s katerimi ureja vprašanja, ki so pomembna za delo in poslovanje zavoda. Te akte sprejema svet zavoda, če ni s statutom določeno drugače (lahko jih sprejme direktor).

### **2.3.4 Nadzor javnega zavoda**

Revidiranje javnih zavodov izvaja Računsko sodišče. Revidiranje obsega pridobitev podatkov in izrek mnenja o pravilnosti (skladnosti s predpisi in usmeritvami) in smotrnosti (gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti) poslovanja uporabnika javnih sredstev (Bohinc, 2005, str. 100).

Po Zakonu o računskem sodišču (Ur.l. RS, št. 11/01 in 109/12) je revidiranje poslovanja pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju:

- revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju,
- revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Vsak uporabnik javnih sredstev mora spoštovati mnenje o poslovanju, ki je podano s strani Računskega sodišča.

Poslovanje uporabnika javnih sredstev sestavlja poslovanje v ožjem pomenu in poslovanje v širšem pomenu. Poslovanje v ožjem pomenu se nanaša na prihodke in odhodke ali na sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev. Poslovanje v širšem pomenu pa se nanaša na javno premoženje, javni dolg, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja.

Revizije, ki jih izvaja Računsko sodišče, so v skladu s splošno sprejetimi revizijskimi načeli in pravili in v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki so objavljeni v

slovenskem jeziku. Vse pridobljene podatke, ki so poslovne, državne ali druge skrivnosti, mora varovati.

Računsko sodišče samo določa, katere revizije bo opravilo v posameznem obdobju, vendar pa mora upoštevati vsaj pet predlogov poslancev in delovnih teles Državnega zbora, vlade, organov lokalnih skupnosti in ministrstev. Računsko sodišče pa mora vsako leto revidirati (Zakon o računskem sodišču, Ur.l. RS, št. 11/01 in 109/12):

- pravilnosti poslovanja javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje,
- pravilnost izvršitve poslovanja države (pravilnost državnega proračuna),
- pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin,
- pravilnosti poslovanja javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje,
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb,
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb.

Postopek revizije Računskega sodišča se začne z izdajo sklepa o izvedbi revizije. Revidiranec mora pooblaščenim osebam Računskega sodišča omogočiti, da izvedejo revizijo. Izvajanje revizije obsega (Zakon o računskem sodišču, Ur.l. RS, št. 11/01 in 109/12) :

- pregled naprav, objektov in prostorov, ki jih revidiranec uporablja za svoje poslovanje,
- pregled knjigovodskih listin in drugih dokumentov o poslovanju,
- pregled sistema ali nekaterih podsistemov poslovanja in računovodstva,
- druga revizijska dejanja, potrebna za uresničitev revizijskih ciljev.

Mnenje o poslovanju revidiranca je podano v revizijskem poročilu, s katerim se konča revizijski postopek. Pred izdajo revizijskega poročila pa prejme revidiranec osnutek revizijskega poročila, ki je podlaga za razčiščevalni sestanek. Na razčiščevalnem sestanku lahko revidiranec poda pojasnila k revizijskim razkritjem ali pa izpodbija posamezna razkritja v osnutku revizijskega poročila. Računsko sodišče lahko izloči revizijsko razkritje iz revizijskega poročila, če ugotovi, da je izpodbijanje revizijskega razkritja utemeljeno.

## **2.4 Posebnosti računovodstvo javnega zavoda**

Pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil mora javni zavod upoštevati Zakon o računovodstvu. Poleg tega zakona mora upoštevati tudi:

- Slovenske računovodske standarde,
- Zakon o javnih financah,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Zakon o zavodih,

- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- drugi predpisi, ki urejajo področje računovodstva.

#### **2.4.1 Zakon o računovodstvu**

Z Zakonom o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE) se ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih.

Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE) podrobneje opredeljuje:

- poslovne knjige in knjigovodske listine,
- odhodke in prihodke,
- ugotavljanje poslovnega izida,
- letno poročilo in računovodske izkaze,
- hranjenje poslovnih knjig in knjigovodskih listin,
- vrednotenje postavk v računovodskih izkazih,
- popis sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- odpisovanje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- revaloriziranje sredstev,
- plačilni promet in finančno poslovanje,
- predlaganje in pošiljanje letnih poročil,
- naloge in organizacijo računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb,
- notranje revidiranje in računovodsko kontrolo,
- kazenske določbe.

Zakon o računovodstvu, ki je nadomestil stari zakon iz leta 1989, je začel veljati s 1.1.2000. Poglavitne spremembe se nanašajo na (Čižman, 2001, str. 1, v Plestenjak, 2001, str. 13):

- prihodki in odhodki se spremljajo po načelu plačane realizacije (načelo denarnega toka),
- prihodki in odhodki se spremljajo po načelu zaračunane realizacije,
- naslonitev na računovodske rešitve po Slovenskih računovodskih standardih,
- prihodki in odhodki se izkazujejo ločeno in sicer ločeno prihodki in odhodki iz javnih sredstev in sredstev iz pridobitne dejavnosti,
- uveljavitev notranje revizije oziroma vzpostavitev notranjih revizijskih služb v javnih zavodih.



- spremljanje stroškov po različnih kriterijih, predvsem po tistih, ki so potrebni pri uporabi sodobnih metod za razporejanje stroškov po dejavnosti.

#### **2.4.2 Slovenski računovodski standardi**

Slovenski računovodski standardi 2016 (v nadaljevanju SRS) so pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. Oblikuje jih Slovenski inštitut za revizijo, temeljijo pa na Zakonu o gospodarskih družbah. SRS so izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Pretekli SRS so zajemali finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. SRS 2016 pa obravnavajo samo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe organizacije. Standarde dopolnjujejo Pravila skrbnega poročanja, katera so bila prej sestavni del standardov.

Med Pravili skrbnega računovodenja je tudi računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni. Pravilo skrbnega računovodenja 5 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni opredeljuje računovodsko predračunavanje, sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah in po namenih, vpliv prevrednotenja na računovodske predračune in hrambo računovodskih predračunov.

SRS se delijo na splošni SRS in posebni SRS. Splošni SRS obsegajo 21 standardov, posebni SRS pa obsegajo 7 standardov. Splošni SRS obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij in metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju. Posebni SRS pa obravnavajo posebnosti računovodenja za organizacije v posameznih dejavnostih in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS.

Večina SRS se nanaša na gospodarske družbe, uporabljajo pa jih tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije. Za javne zavode velja SRS 34 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, ki obravnava le posebnosti v zvezi z letnim poročilom, posebnosti obravnave poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih in posebnosti prevrednotenja.

Ker se magistrska naloga nanaša na finančno predračun za leto 2015, so takrat veljali še Slovenski računovodski standardi 2006. Pretekli SRS 36 je urejal le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije. Tako je obravnaval:

- posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti amortiziranja,
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,

- posebnosti prevrednotenja,
- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in način njihovega izkazovanja,
- obliko bilance stanja,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,
- obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter
- vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

#### **2.4.3 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava**

V 13. členu Zakona o računovodstvu je določeno, da morajo proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevati enotni kontni načrt, ki ga predpiše minister za finance. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu (Ur.l. RS št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13 in 94/14) deli uporabnike na:

- določene uporabnike enotnega kontnega načrta, kateri so javni agencije, javni zavodi, ostali proračunski uporabniki ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki in upoštevajo določbe zakona o računovodstvu.
- druge uporabnike enotnega kontnega načrta, kateri so občinski in državni proračuni, občinski in državni organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in javni skladi.

V enotnem kontnem načrtu se uporablja naslednja členitev kontov:

- razredi, ki so oštevilčeni z enomestno številko,
- skupine, ki so oštevilčene z dvomestno številko,
- podskupine, ki so oštevilčene s trimestno številko,
- konti, ki so oštevilčeni s šestmestno številko,
- podkonti, ki so oštevilčeni s šestmestno številko.

Nadaljnjo členitev določajo uporabniki enotnega kontnega načrta sami, seveda v skladu s predpisi in svojimi potrebami.

#### **2.4.4 Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava**

S Pravilnikom o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur.l. RS št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10 in 97/12) se določajo vrste, priznavanje in izkazovanje prihodkov in odhodkov ter izkazovanje prejemkov in izdatkov, povezanih s finančnimi naložbami in najemanjem posojil, v poslovnih knjigah in računovodskih izkazih pravnih oseb javnega prava.

Prihodki se razčlenjujejo na:

- nedavčni prihodki – prihodki od financiranja, prihodki iz opravljanja dejavnosti, prihodki od taks in pristojbin ter vsi drugi prihodki,
- davčne prihodke – vsa vplačila dajatev, določena z zakonom ali drugim predpisom,
- prejete donacije – prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev,
- prejeta sredstev in Evropske unije – prihodki, ki jih zagotavljajo druge institucije Evropske unije in proračun Evropske unije za posamezne namene,
- transferni prihodki – prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih institucij,
- kapitalski prihodki – prihodki od prodaje neopredmetenih dolgoročnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, zalog blagovnih rezerv in finančnega premoženja.

Odhodki pa se razčlenjujejo na:

- odhodki tekočih transferjev – plačila, za katere plačniki v povračilo ne dobijo materiala oziroma blaga ali storitve (uporaba teh sredstev ne sme biti investicijska),
- tekoče odhodke – odhodki, ki zajemajo plačila, nastala zaradi stroškov materiala in drugih izdatkov za blago in storitve, stroškov dela ter sredstva, izločena v proračunske sklade,
- odhodki investicijskih transferov – prenesena nepovratna sredstva, namenjena plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev, tudi sredstva dana v upravljanje,
- investicijski odhodki – plačila, namenjena pridobitvi neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev, kot tudi investicijsko vzdrževanje in obnove zgradb ter pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstev,
- plačila sredstev v proračun Evropske unije – plačila, ki se razčlenjujejo po virih teh sredstev.

16. člen Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov določa, da morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta ugotavljati in razčlenjevati prihodke in odhodke v skladu z Zakonom o računovodstvu in SRS 36, ki velja za nepridobitne organizacije. To pomeni, da se prihodki in odhodki pripoznajo ob njihovem nastanku (načelo zaračunane realizacije). Zaradi spremljanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov pa morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pripoznavati prihodke in odhodke tudi po načelu plačane realizacije (načelo denarnega toka).

#### **2.4.5 Zakon o javnih financah**

Z Zakonom o javnih financah, ki je bil sprejet leta 1999 in kasneje tudi večkrat dopolnjen, se podrobneje opredeljuje:

- sestavo proračuna in finančnega načrta,
- pripravo proračuna in finančnega načrta,

- sprejemanje proračuna,
- izvrševanje proračuna,
- upravljanje z občinskim in državnim premoženjem,
- upravljanje z dolgovi in poročstva občin in države, zadolževanje ter zadolževanje javnega sektorja,
- računovodstvo,
- zaključni račun proračuna,
- proračunsko inšpiciranje in notranji nadzor javnih financ,
- kazenske določbe ter
- prehodne in končne določbe.

Proračun sestavlja splošni del, posebni del in načrt razvojnih programov. Splošni del proračuna sestavlja skupna bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja. Posebni del proračuna je sestavljen iz finančnih načrtov neposrednih uporabnikov. Načrt razvojnih programov pa predstavljajo letni načrti razvojnih programov neposrednih uporabnikov, ki so opredeljeni z dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja. V splošnem in posebnem delu se prikažejo podatki za preteklo in tekoče leto. Finančni načrt posrednega uporabnika sestavlja splošni del in posebni del kot ju predpiše minister za finance.

## 2.5 Letni delovni in finančni načrt

Vsak javni zavod mora vsako leto napisati in sprejeti letni delovni načrt. Letni delovni načrt je namenjen vsem izvajalcem in uporabnikom storitev določenega javnega zavoda. Služi tudi kot sredstvo za sprotno in končno preverjanje realizacije načrta javnega zavoda. Vsak javni zavod ima željo po uspehu in kakovosti, vendar se kakovost ne zgodi kar sama po sebi, potrebno je jo načrtovati.

Z letnim delovnim načrtom mora javni zavod predvideti način in čas, v katerem bo uresničil opredeljene naloge, in zagotoviti vire, ki so potrebni za realizacijo opredeljenih nalog. Glede na dejstvo, da mora vsak javni zavod upoštevati del zakonodajno predpisanega konteksta, drugi del pa je odvisen od uresničevanja vizije, ki je značilna za posamezen javni zavod, lahko govorimo, da obsega letni delovni načrt **fixni in variabilni del** (Bohinc et al., 2005, str. 72).

Priprava finančnega načrta je ena najpomembnejših nalog pri pripravi proračuna. Proračunski uporabniki pripravijo finančni načrt na podlagi navodila Ministrstva za finance.

Ministrstvo za finance obvesti neposredne in posredne proračunske uporabnike o ekonomskih izhodiščih za pripravo finančnega načrta. Proračunski uporabniki prejmejo

izhodišča, ki se nanašajo na plače, druge osebne prejemke, izdatke za blago in storitve, regres za letni dopust in investicijske odhodke.

Pri pripravi finančnega načrta mora proračunski uporabnik upoštevati štiri klasifikacije, ki se nanašajo predvsem na izdatke in sicer ekonomska, institucionalna, funkcionalno programska klasifikacija in funkcionalna klasifikacija.

**Institucionalna klasifikacija** daje odgovor na vprašanje KDO uporablja javnofinančna sredstva, to je, katere institucionalne enote uporabljajo in trošijo javnofinančna sredstva (Križnik, 2003, str. 43). Te enote so posredni in neposredni proračunski uporabniki. Register posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov ureja Uprava Republike Slovenije za javna plačila.

**Ekonomska klasifikacija** nam odgovarja na vprašanje KAKO se uporabljajo javnofinančna sredstva, to je za kakšne namene (Križnik, 2003, str. 45). Ekonomska klasifikacija, ki jo okvirno določa Zakon o javnih financah, podrobno pa Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, je sestavljena iz treh računov: računa finančnih terjatev in naložb, bilance prihodkov in odhodkov in računa financiranja.

**Funkcionalna klasifikacija** nam odgovarja na vprašanje ZA KAJ se trošijo javnofinančna sredstva oziroma za kakšne funkcionalne namene država porablja sredstva davkoplačevalcev. Mednarodna funkcionalna klasifikacija Classification of functions of government (v nadaljevanju COFOG) razdeljuje javnofinančne odhodke glede na aktivnosti države in je neodvisna od organizacijske strukture posamezne države. Uporablja se za vse institucionalne enote sektorja države, vendar predvsem v analitične namene in za mednarodne primerjave (Križnik, 2003, str. 46-47).

V Sloveniji pa je bila leta 2000 objavljena Odredba o **funkcionalno – programski klasifikaciji** izdatkov državnega proračuna, ki jo je Ministrstvo za finance oblikovalo na podlagi mednarodne funkcionalne klasifikacije COFOG (Križnik, 2003, str. 47). Funkcionalno - programska klasifikacija pomeni začetek uvajanja k rezultatom usmerjenega proračuna. S funkcionalno – programsko klasifikacijo je omogočena večja preglednost pri določanju in spremljanju doseganja ciljev vladne politike. Omogočena je tudi vnaprejšnja opredelitev ciljev in namenov posameznih aktivnosti in spremljanje ter nadzorovanje rezultatov skozi določene indikatorje, ki se lahko naslanjajo na vložke, proizvode ali rezultate posameznega programa. Funkcionalno - programska klasifikacija prispeva k večji transparentnosti in odgovornosti porabe proračunskih sredstev.

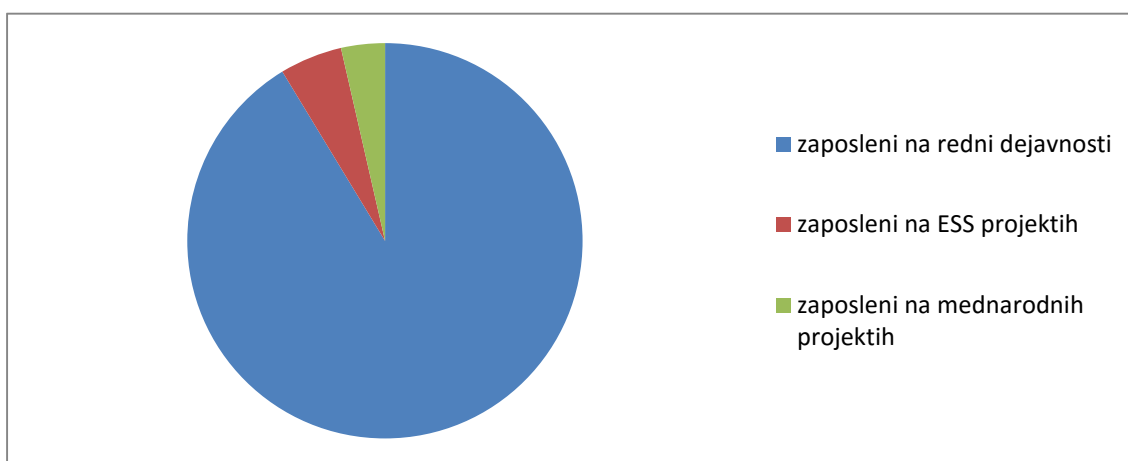
### 3 FINANČNI PREDRAČUN JAVNEGA ZAVODA XY

#### 3.1 Predstavitev zavoda XY

Javni zavod XY (v nadaljevanju zavod) je bil ustanovljen leta 1995. Njegov ustanovitelj je Vlada Republike Slovenije, deluje pa v pristojnosti Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport. Zavod je posredni proračunski uporabnik in je določen uporabnik enotnega kontnega načrta.

Na dan 30.9.2015 je bilo na zavodu zaposlenih 196 oseb, od tega se 179 financira iz državnega proračuna, 17 zaposlenih pa se financira iz projektov Evropskega strukturnega sklada in mednarodnih projektov (Slika 7).

*Slika 7: Struktura zaposlenih na zavodu na dan 30.9.2015*



Zavod opravlja naslednje osnovne dejavnosti:

- pripravlja in sodeluje pri pripravi vzgojno – izobraževalnih programov, ki jih sprejema ali predlaga strokovni svet za splošno izobraževanje,
- opravlja razvojno in svetovalno delo za področje predšolske vzgoje, osnovnošolskega izobraževanja, gimnazijskega izobraževanja, vzgoje in izobraževanja v domovih za učence in v dijaških domovih ter vzgoje in izobraževanja za otroke in mladostnike s posebnimi potrebami, za splošnoizobraževalne predmete pa tudi v poklicnem in strokovnem izobraževanju,
- opravlja svetovalno delo za strokovne delavce ter za vodstva vrtcev in šol,
- določa elemente za programe ter predlaga programe, ki jih sprejema minister, pristojen za šolstvo,
- opravlja koordinacijo mednarodnega strokovnega sodelovanja strokovnih delavcev,
- spremlja in razvija učbenike ter drugo učno tehnologijo,
- pripravlja in izvaja programe strokovnega spopolnjevanja strokovnih delavcev,

- opravlja strokovne in tehnično – administrativne naloge za področje stalnega strokovnega spopolnjevanja ter,
- opravlja druge naloge v zvezi z razvojem vzgojno – izobraževalne dejavnosti.

Poleg osnovnih dejavnosti pa zavod opravlja tudi tržno dejavnost. Tržna dejavnost zavoda je založništvo in izvajanje seminarjev.

Svet zavoda šteje devet članov. Šest članov imenuje Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport, od katerih so trije člani zaposleni v vrtcih in šolah, tri člane pa so izvoljeni s strani zaposlenih zavoda. Mandat Sveta zavoda traja štiri leta. Svet zavoda imenuje predsednika Sveta zavoda izmed predstavnikov ustanovitelja. Če je na seji Sveta prisotna večina članov, so sklepi Sveta zavoda veljavni.

Strokovni organ in posvetovalni organ direktorja zavoda je Strokovni svet zavoda. Člani Strokovnega sveta zavoda so strokovni delavci zavoda, lahko pa tudi posamezni strokovnjaki s področja dela zavoda in zunanji strokovni sodelavci. Strokovni svet zavoda šteje enajst članov, od tega je najmanj šest članov strokovnih sodelavcev zavoda. Mandat Strokovnega sveta zavoda traja pet let in se lahko ponovi.

Direktor je poslovodni organ zavoda. Direktor organizira in vodi delo zavoda ter predstavlja in zastopa zavod. Direktorja imenuje in razrešuje Svet zavoda. Mandat direktorja traja štiri leta in je lahko ponovno izvoljen.

Zavod je za opravljanje temeljnih nalog organiziran na različne oddelke in središča:

- oddelek področnih/predmetnih skupin,
- središče za kakovost in raziskovanje,
- središče za profesionalni razvoj,
- oddelek za predšolsko vzgojo,
- oddelek za osnovno šolstvo,
- oddelek za srednjo šolstvo,
- oddelek območnih enot
- skupne službe in
- oddelek za usmerjanje otrok s posebnimi potrebami,

Vodjo oddelka, središča ali območne enote predlaga direktor, imenuje in razrešuje pa ga Svet Zavoda. Mandat vodje traja štiri leta in se lahko ponovi.

### **3.2 Organizacija računovodstva v zavodu XY**

Zavod vodi računovodstvo v skladu z določili Zakona o računovodstvu, Zakona o javnih financah, Slovenskih računovodskih standardih ter drugih predpisov in Pravilnika o računovodstvu, ki ga je sprejel direktor zavoda. S Pravilnikom o računovodstvu zavod

določa obveznosti, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb za izvajanje poslovanja zavoda in za izvajanje nalog računovodstva in organizacijo računovodstva. Računovodstvo je organizirano v okviru oddelka Skupnih služb.

V zavodu se v okviru računovodstva izvajajo vse funkcije računovodstva, torej računovodsko predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje. Računovodstvo zagotavlja podatke za zunanje in za notranje uporabnike.

Zavod vodi poslovne knjige v skladu z Zakonom o računovodstvu in uporablja enotni kontni načrt. Računovodstvo se vodi po načelu fakturirane realizacije in po načelu plačane realizacije. Zavod vodi poslovne knjige po načelu dvostavnega knjigovodstva.

Zavod vodi finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo spremlja stanje sredstev, obveznosti, terjatev in poslovnega izida celotnega zavoda. Stroškovno računovodstvo pa spremlja prihodke in stroške po stroškovnih mestih. Stroškovna mesta so razdeljena po posameznih dejavnostih. Na začetku so stroškovna mesta redne dejavnosti, sledijo stroškovna mesta posebnih projektov, ki jih financira pristojno ministrstvo. Nato so stroškovna mesta tržne dejavnosti in na koncu še stroškovna mesta mednarodnih projektov.

Delitev na tržno in javno dejavnost zavodu ne predstavlja večjih težav, saj zavod kot dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu opravlja le dve dejavnosti, prodajo knjig in revij in izvajanje seminarjev. Ker vodi zavod stroškovno računovodstvo po stroškovnih mestih, se prihodki in stroški, ki se nanašajo na tržno dejavnost, knjižijo direktno na stroškovna mesta tržne dejavnosti. Pri razmejevanju stroškov, ki se nanašajo na dejavnost tržne dejavnosti oziroma javne službe, pa zavod uporablja 23. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/02), ki pravi, da se podatki o stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi sodil ministrstva. Ker pristojni minister ni določil sodila, je zavod dolžan določiti sodilo sam, pri čemer je razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti le skrajna možnost. Zato zavod določi sodila na podlagi ocenjenega deleža zaposlenih v tržni dejavnosti.

### **3.3 Finančni predračun zavoda XY**

Pri izdelavi finančnega predračuna zavod upošteva:

- Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije,
- Zakon o javnih financah,
- Zakon o računovodstvu,
- Zakon o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- Zakon o uravnoteženju javnih financ.



Finančni predračun sestavlja splošni del in posebni del. Splošni del finančnega predračuna je predračun izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, ki je prikazan za tekoče leto in preteklo leto. Predračun izkaza prihodkov in odhodkov je razdeljen na dva dela: naprej so razdeljeni prihodki javne službe in prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu, v drugem delu pa so razdeljeni odhodki javne službe in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu. Podatki za preteklo leto so vzeti iz izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, podatki za tekoče leto pa so vzeti iz preglednice 2 posebnega dela finančnega predračuna.

Posebni del finančnega predračuna je razdeljen na naslovnico in šest preglednic:

- preglednica 1: pregled potrebnega obsega sredstev po mesecih za izvajanje javne službe,
- preglednica 2: finančni predračun prihodkov in odhodkov po denarnem toku,
- preglednica 3: kadrovski predračun javnega zavoda,
- preglednica 4: prikaz prihodkov in odhodkov po obračunskem načelu,
- preglednica 5: projekti v posameznem letu – prikaz po denarnem toku,
- preglednica 6: predračun investicij – prikaz po denarnem toku.

Posebni del finančnega predračuna je pripravljen po denarnem toku razen preglednice 4, ki je pripravljena po obračunskem načelu.

Preglednica 1 je pregled potrebnega obsega sredstev po mesecih za izvajanje javne službe. Gre za plače zaposlenih na javni službi razdeljene po mesecih. Poleg posebnega dela finančnega predračuna mora zavod pripraviti tudi izračun plač po mesecih. To je posebna preglednica, katera je razdeljena na vsak mesec posebej. V vsakem mesecu se za vsakega zaposlenega izračuna bruto plača z vsemi dodatki (dodatek za specializacijo, magisterij in doktorat, dodatek za delovno dobo, dodatek za dvojezičnost, položajni dodatek) in prispevki na plače. Poleg tega pa se za vsakega zaposlenega načrtuje prevoz na delo in z dela, prehrana na delu in premija za kolektivno dodatno zavarovanje. Načrtujejo se tudi jubilejne nagrade in regres za letni dopust. V primeru, da imamo napovedano upokojitev, se načrtuje tudi odpravnina ob upokojitvi. Pri načrtovanju obsega plač zavod upošteva znesek, ki ga prejme od pristojnega ministrstva.

Javna služba zavoda je razdeljena na dva dela: redna dejavnost in usmerjanje otrok s posebnimi potrebami. Preglednica 1 je zato razdeljena na:

- preglednica 1a: pregled potrebnega obsega sredstev po mesecih za izvajanje javne službe (redna dejavnost),
- preglednica 1b: pregled potrebnega obsega sredstev po mesecih za izvajanje javne službe (posebne potrebe),

- preglednica 1a+b: pregled potrebnega obsega sredstev po mesecih za izvajanje javne službe (redna dejavnost + posebne potrebe).

V preglednici je tudi podatek o številu zaposlenih po posameznih tarifnih skupinah. Pri načrtovanju mora zavod upoštevati kadrovski načrt, ki ga prejme od pristojnega ministrstva.

V preglednici je tudi podatek o realizaciji plač v preteklem letu. Na podlagi tega podatka in načrtovanega podatka za tekoče leto, so izračunani posamezni indeksi.

Ker zavod poleg redne dejavnosti opravlja tudi pridobitno dejavnost, se plače ne načrtujejo v višini 100 odstotkov. Zavod mora vsako leto sprejeti sodilo za delitev stroškov na pridobitno dejavnost. Sodilo predlaga direktor zavoda, sprejme pa ga svet zavoda. Za leto 2015 je sprejeto sodilo 2 odstotka, zato se plače in materialni stroški načrtujejo v višini 98 odstotkov.

Preglednica je razdeljena na več sklopov. Prvi sklop je število zaposlenih po posameznih tarifnih skupinah, sledi sklop o načrtovanih bruto plačah, načrtovanih dodatkih za delovno dobo in načrtovanih ostalih dodatkih (dodatki za specializacijo, magisterij in doktorat, dodatki za dvojezičnost, položajni dodatki). Za tem sklopom sledi sklop o načrtovanem regresu za letni dopust, načrtovanim prevozom na delo in iz dela, načrtovanih zneskov za prehrano in načrtovanih sredstev za druge izdatke (jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi). Sledi sklop o načrtovanih prispevkih na plačo, za tem pa še sklop o načrtovanih premijah za kolektivno dodatno zavarovanje.

V preglednici 1 se poleg plač načrtujejo tudi izdatki za blago in storitve in investicijski odhodki. Načrtovan znesek prejme zavod od pristojnega ministrstva.

Na koncu preglednici so opombe, kjer je opisano, kaj je zavod upošteval pri načrtovanju plač in materialnih stroškov.

Preglednica 2 je finančni predračun prihodkov in odhodkov po denarnem toku. Gre za skupno preglednico, kjer so prihodki in odhodki razdeljeni po vrstah dejavnosti. Preglednica je razdeljena na dva dela: v prvem delu so razdeljeni odhodki, v drugem delu pa so razdeljeni prihodki.

Prvi del odhodkov se nanaša na plače in druge stroške dela, drugi del se nanaša na stroške materiala in storitev, tretji del pa na investicijske odhodke.

Plače in drugi stroški dela so razdeljeni na bruto plače, prispevki delodajalca, premije za dodatno pokojninsko zavarovanje, prehrana na delu, prevoz na delo in iz dela, odpravnine ob upokojitvi in ob prekinitvi delovnega razmerja, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči.

Stroški materiala in storitev so razdeljeni na pisarniški material, prevozni stroški in storitve, tekoče vzdrževanje, izdatki za službena potovanja, energija in komunalne storitve, poslovne najemnine in zakupnine, avtorski honorarji in podjemno delo, delo preko študentskega servisa, ter drugi operativni odhodki.

Pod stroški za pisarniški material se upoštevajo naslednji stroški (konto 4020 in 4021):

- pisarniški material in storitve,
- čistilni material
- založniške in tiskarske storitve,
- stroški prevajalskih storitev,
- časopisi, revije, knjige in strokovna literatura,
- stroški varovanja zgradb in prostorov,
- računovodske, revizorske in svetovalne storitve,
- hrana, storitve menz in restavracij,
- stroški oglaševalskih storitev,
- izdatki za reprezentanco,
- stroški fotokopiranja,
- storitve v povezavi z komisijami za usmerjanje otrok s posebnimi potrebami (storitve ekspertov, administratorjev, predsednikov komisij),
- povračila šolam,
- uniforme in službena obleka,
- zdravniški pregledi zaposlenih,
- drug splošni in posebni material in storitve.

Pod stroški za energijo in komunalne storitve se upoštevajo naslednji stroški (konto 4022):

- poraba kuriv in stroški ogrevanja,
- električna energija,
- stroški telefona in mobitela,
- voda, odvoz smeti in komunalne storitve,
- druge storitve komunikacij in komunale,
- poštnina in kurirske storitve.

Pod prevozne stroške in storitve se upoštevajo naslednji stroški (konto 4023):

- najem vozil in selitveni stroški,
- goriva in maziva za prevozna sredstva,
- zavarovalne premije in stroški registracije vozil,
- vzdrževanje in popravilo vozil,
- drugi prevozni in transportni stroški.

Pod izdatke za službena potovanja se upoštevajo naslednji stroški (konto 4024):

- hotelske in restavracijske storitve v državi in v tujini,
- stroški prevoza v državi in v tujini
- dnevnice za službena potovanja v državi in v tujini ter
- drugi izdatki za službena potovanja.

Pod stroški za tekoče vzdrževanje se upoštevajo naslednji stroški (konto 4025):

- tekoče vzdrževanje drugih objektov,
- tekoče vzdrževanje poslovnih objektov,
- tekoče vzdrževanje komunikacijske in druge opreme,
- zavarovalne premije za objekte,
- zavarovalne premije za opremo,
- drugi izdatki za vzdrževanje in zavarovanje.

Pod stroški za poslovne najemnine in zakupnine se upoštevajo naslednji stroški (konto 4026):

- najem računalniške in druge opreme,
- najemnine in zakupnine za poslovne objekte,
- nadomestilo stavbnega zemljišča,
- najemnine in zakupnine za druge objekte,
- druge najemnine in zakupnine.

Konto 4029 pa je bolj razdeljen v sami preglednici in sicer imamo posebej stroške za delo preko študentskega servisa, podjetno in avtorsko delo. Pod druge operativne odhodke pa se upoštevajo:

- sodni stroški, storitve odvetnikov, notarjev,
- izdatki za strokovno izobraževanje zaposlenih,
- stroški konferenc, seminarjev in simpozijev,
- članarine v domačih neprofitnih organizacijah in mednarodnih organizacijah,
- plačilo bančnih storitev, provizij,
- stroški zamudnih obresti,
- drugi operativni odhodki.

Investicijski odhodki pa so odhodki za nakup pisarniškega pohištva, avtomobilov, računalnikov in programske opreme, opreme za tiskanje in razmnoževanje, opreme za hlajenje in ogrevanje, druge opreme ter drobnega inventarja.

Prihodki so razdeljeni na proračunske vire in neproračunske vire. Proračunski viri so sredstva, ki jih zavod prejme od pristojnega ministrstva po različnih proračunskih

postavkah. To so prihodki za plače, izdatke za blago in storitve, investicijski prihodki, prihodki za posebne projekte, prihodki za program Unesco, prihodki iz Evropske unije preko strukturnih skladov, prihodki za tekmovanja, prihodki za sofinanciranje učiteljev v tujini, prihodki za izobraževanje učiteljev in drugi prihodki. Neproračunski prihodki pa so prihodki pridobitne dejavnosti, mednarodnih projektov in drugi prihodki.

Tako odhodki kot prihodki pa so razdeljeni še po posameznih dejavnostih in sicer dejavnost javne službe, strukturni skladi, projektne naloge, ki niso tržna dejavnost in tržna dejavnost.

V preglednici je tudi realizacija preteklega leta in na koncu izračunani indeksi. Pod opombami so posamezne obrazložitve za prihodke.

Preglednica 3 je kadrovski predračun javnega zavoda – s prikazom strukture financiranja izdatkov za plače. Razdeljena je na tri preglednice in sicer:

- preglednica 3a: kadrovski predračun javnega zavoda – s prikazom strukture financiranja izdatkov za plače po stanju na dan 1.1.2015,
- preglednica 3b: kadrovski predračun javnega zavoda – s prikazom strukture financiranja izdatkov za plače po stanju na dan 1.7.2015 in
- preglednica 3c: kadrovski predračun javnega zavoda – s prikazom strukture financiranja izdatkov za plače po stanju na dan 1.1.2016.

V preglednici so bruto plače zaposlenih, dodatki zaposlenih (dodatek za delovno dobo, dodatek za specializacijo, magisterij in doktorat, položajni dodatek in dodatek za dvojezičnost) in prispevki delodajalca.

Preglednica 4 je prikaz prihodkov in odhodkov po obračunskem načelu. To je edina preglednica v finančnem predračunu po obračunskem načelu. Prihodki so razdeljeni na prihodke iz poslovanja, prihodki od prodaje blaga in storitev, finančni prihodki in izredni prihodki. Odhodki pa so razdeljeni na stroške storitev, stroške materiala, amortizacijo, stroške dela, davek od dobička, ostali drugi stroški, finančni odhodki in izredni odhodki.

Preglednica 5 so projekti v letu 2015 – prikaz po denarnem toku. Gre za posebne projekte, ki jih pristojno ministrstvo financira za opravljanje določenih nalog. Projekti so določeni s strani ministrstva in so opredeljeni v krovni pogodbi. V preglednici so naštetih posamezni projekti, vsakemu projektu je dodeljen skrbnik projekta na zavodu, proračunska postavka in naziv proračunske postavke, iz katere se projekt financira in skrbnik proračunske postavke na ministrstvu. V nadaljevanju so za vsak projekt načrtovani stroški razdeljeni po posameznih stroških.

Poleg te preglednice pa je tudi preglednica 5a, kjer so naštetih projekti, ki se financirajo iz strukturnih skladov. V tej preglednici so naštetih projekti, dodeljeni skrbniki na zavodu, proračunska postavka in naziv proračunske postavke.

V preglednici 6 pa je predračun investicij za obdobje 2015-2017. Investicije so razdeljene po posamezni opreми.

### **3.4 Priprava in sprejem finančnega predračuna zavoda XY**

Priprava finančnega predračuna je ena izmed pomembnejših nalog zavoda. Zavod prejme izhodišča za pripravo finančnega predračuna od pristojnega ministrstva. V izhodiščih so določeni zneski za plače, regres za letni dopust, izdatke za material, blago in storitve, investicije in zneski za posebne projekte, ki jih zavod izvaja v posameznem letu. V izhodiščih je tudi določen rok za izdelavo finančnega načrta, ki je 60 dni od prejema izhodišč. Na podlagi prejetih izhodišč zavod pripravi finančni predračun. Pri pripravi finančnega predračuna sodeluje direktor zavoda in računovodstvo zavoda. Direktor zavoda s pristojnim ministrstvom usklajuje zneske za posebne projekte, ki jih financira ministrstvo, računovodstvo zavoda pa pripravi splošni in posebni del finančnega predračuna. Pri pripravi posebnega dela finančnega predračuna mora računovodstvo upoštevati zneske za plače in druge osebne prejemke, ki jih je prejelo v izhodiščih. Zneskov, ki so navedeni v izhodiščih, zavod ne sme prekoračiti.

Ko so usklajeni tudi vsi projekti, ki jih financira pristojno ministrstvo, direktor zavoda sporoči podatke v računovodstvo zavoda. Te podatke računovodstvo vključi v preglednico 5 posebnega dela finančnega predračuna. Za vsak projekt mora računovodstvo načrtovati posamezne vrste stroškov, kateri naj bi nastali na posameznem projektu. Pri projektih, ki so tekli že v preteklih letih, to ne predstavlja večje težave, saj se načrtuje na podlagi pretekle realizacije. Pri novih projektih pa ima računovodstvo težave, saj nima pretekle realizacije.

Ko je finančni predračun pripravljen, se pošlje v pregled na pristojno ministrstvo. Ministrstvo pregleda, če je bil finančni predračun pravočasno poslan, če so bila pri načrtovanju upoštevana izhodišča za pripravo finančnega predračuna in če so usklajeni tudi posebni projekti, ki jih financira ministrstvo. Če so vsi podatki pravilni, ministrstvo potrди finančni predračun.

Finančni predračun sprejema Svet zavoda. Gradivo za sejo Sveta zavoda se mora poslati osem dni pred datumom seje Sveta zavoda. Na seji Sveta zavoda direktor predstavi finančni predračun. Predsednik Sveta zavoda odpre razpravo na finančni predračun, kjer lahko člani Sveta zavoda podajo svoje pripombe ali zastavijo vprašanja. Ko je razprava zaključena, da predsednik Sveta zavoda finančni predračun na glasovanje. Finančni predračun mora biti sprejet z večino glasov članov Sveta zavoda.

### 3.5 Finančni predračun zavoda za leto 2015

Za leto 2015 je zavod od pristojnega ministrstva prejel izhodišča za pripravo finančnega predračuna. Pri načrtovanju plač in drugih stroškov dela je moral zavod upoštevati Zakon o ukrepih na področju plač in drugih stroškov dela v javnem sektorju za leto 2015 (Ur. l. RS št. 95/14) in Dogovora o ukrepih za zmanjšanje obsega sredstev za plače in druge stroške dela v javnem sektorju za leto 2015 (Ur. l. RS št. 95/14). Zakon o ukrepih na področju plač in drugih stroškov dela v javnem sektorju za leto 2015 (Ur. l. RS št. 95/14) in Dogovora o ukrepih za zmanjšanje obsega sredstev za plače in druge stroške dela v javnem sektorju za leto 2015 (Ur. l. RS št. 95/14) določa:

- plačno lestvico za leto 2015,
- da javnim uslužbencem delovna uspešnost ne pripada,
- da se vrednosti plačnih razredov v letu 2015 ne uskladijo,
- zneske premij za kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja,
- zneske regresa po posameznih plačnih razredih,
- kdaj lahko zaposleni prejme jubilejno nagrado in
- kdaj lahko zaposlenih napredujejo.

Za leto 2015 je zavod načrtoval plače in druge stroške dela v znesku 5.397.577,00 EUR, materialne stroške v znesku 652.136,00 EUR in sredstva za investicije v znesku 79.258,00 EUR.

Pri načrtovanju kadrov je zavod upošteval dovoljeno število zaposlenih, ki jih je prejel v izhodiščih od pristojnega ministrstva. Dovoljeno število zaposlenih na dan 31.12.2015 je 178.

Pri načrtovanju posebnih projektov, ki jih financira pristojno ministrstvo, je zavod načrtoval 30 posebnih projektov v skupnem znesku 2.553.032,00 EUR. Pri načrtovanju stroškov za posebne projekte je zavod izhajal iz realizacije preteklega leta.

Stroške in prihodke pridobitne dejavnosti je zavod za leto 2015 načrtoval v znesku 430.000,00 EUR. Pri načrtovanju je izhajal iz realizacije preteklega leta.

Pri načrtovanju stroškov in prihodkov sredstev iz strukturnih skladov je zavod upošteval finančni predračun posameznega projekta za leto 2015.

Pri načrtovanju stroškov in prihodkov za mednarodne projekte pa je zavod upošteval, da so se nekateri projekti končali v letu 2014, zato je načrtoval znesek 80.000,00 EUR.

### 3.6 Primerjava finančnih predračunov zavoda XY od leta 2011 do leta 2015

V tem delu naloge bom primerjala finančne predračune zavoda od leta 2011 do leta 2015 za posamezne dele finančnega predračuna.

*Tabela 1: Načrtovana sredstva za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in investicije po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015*

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Plače in drugi stroški dela</b>	6.819.776,67	6.346.226,26	5.703.047,92	5.504.981,82	5.397.577,00
<b>Materialni stroški</b>	839.620,25	797.639,23	724.595,00	724.595,00	652.136,00
<b>Investicije</b>	83.458,00	79.258,10	79.258,10	79.258,00	79.258,00
<b>Skupaj</b>	<b>7.742.854,92</b>	<b>7.223.123,59</b>	<b>6.506.901,02</b>	<b>6.308.834,82</b>	<b>6.128.971,00</b>

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Kot je razvidno iz Tabele 1, so se stroški za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in sredstva za investicije zmanjševala. Zmanjšanje sredstev je posledica zmanjševanja sredstev v javnem sektorju in sprejetju Zakona o uravnoteženju javnih financ, ki je bil sprejet 11.5.2012, veljati pa je začel 31.5.2012. Zakon o uravnoteženju javnih financ je prinesel kar nekaj sprememb na področju plač, povračil stroškov in nekaterih drugih prejemkov zaposlenih:

- vrednost plačnih razredov iz plačne lestvice se do 1.1.2014 ne uskladi,
- redna delovna uspešnost za leto 2013 javnim uslužbencem ne pripada,
- napredovanja se izplačajo leta 2013,
- povračilo stroškov prevoza na delo in z dela pripada zaposlenemu, če je razdalja od kraja bivališča do delovnega mesta daljša od dveh kilometrov,
- kilometrina za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela se je zmanjšala na 8 odstotkov 95-oktanskega bencina,
- zmanjšala se je višina dnevnice, zaposlenemu pripada dnevnic 1€, če službeno potovanje traja več kot 12 ur,
- vrednost kilometrine za službena potovanja se je zmanjšala na 18 odstotkov vrednosti 95-oktanskega bencina,
- za službeno potovanje se šteje potovanje, ki je opravljeno izven kraja, v katerem v skladu s pogodbo o zaposlitvi opravlja delo,
- regres za leto 2012 in 2013 se izplača po lestvici, glede na uvrstitev zaposlenega v plačni razred,
- jubilejna nagrada pripada zaposlenemu za delovno dobo, ki jo je zaposleni izpolnil pri delodajalcih v javnem sektorju,



- zaposlenemu pripada odpravnina ob upokojitvi v višini treh mesečnih plač zaposlenega, če se upokoji v dveh mesecih po izpolnitvi pogojev za upokojitev, sicer mu pripada odpravnina v višini dveh mesečnih plač,
- omejitev zaposlovanja – zaposlovanje je dovoljeno na podlagi soglasja,
- omejitev sklepanja avtorskih in podjemnih pogodb ter omejitev opravljanja dela dijaka ali študenta,
- prepoved sklepanja pogodb o izobraževanju z zaposlenimi,
- omejitev števila dni letnega dopusta, zaposlenemu pripada največ 35 dni letnega dopusta.

Vsi ukrepi so bili podaljšani tudi v letu 2014 in 2015.

V Tabeli 2 bom zmanjšanje sredstev za plače in druge stroške dela, materialne stroške in investicije prikazala še z indeksi.

*Tabela 2: Načrtovana sredstva za plače in druge stroške dela, izdatke za blago in storitve in investicije po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih*

	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
<b>Plače in drugi stroški dela</b>	0,99	0,93	0,90	0,97	0,98
<b>Materialni stroški</b>	1	0,95	0,91	1	0,90
<b>Investicije</b>	1	0,95	1	1	1

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Kot sem že omenila, so se načrtovana sredstva za plače iz leta v leto zmanjševale. Indeks 2015/2011 je 0,80, kar pomeni, da so se načrtovana sredstva za plače leta 2015 glede na leto 2011 zmanjšale za 20 odstotkov. Tudi načrtovana sredstva za izdatke za blago in storitve so se leta 2015 glede na leto 2011 zmanjšali za 22 odstotkov. Še najmanjše zmanjšanje je bilo pri načrtovanih sredstvih za investicije, ki so se zmanjšale leta 2012 glede na leto 2011, kasneje pa je znesek ostal enak.

*Tabela 3: Načrtovana sredstva za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015*

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Posebni projekti</b>	3.781.165,00	3.305.775,00	2.995.144,00	2.952.280,00	2.553.032,00
<b>Število projektov</b>	37	34	42	31	30

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

V Tabeli 3 vidimo, da so se sredstva tudi pri posebnih projektih, ki jih financira pristojno ministrstvo, zmanjševala, kar je posledica varčevanja v javnem sektorju. Posebne projekte in zneske za posamezen projekt določa pristojno ministrstvo z usklajevanjem direktorja zavoda. Število posebnih projektov se po letih ni bistveno spreminjalo.

*Tabela 4: Načrtovana sredstva za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih*

	<b>2011/2010</b>	<b>2012/2011</b>	<b>2013/2012</b>	<b>2014/2013</b>	<b>2015/2014</b>
<b>Posebni projekti</b>	1,12	0,88	0,91	0,99	0,87

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Kot kaže Tabela 4, so se pri posebnih projektih, ki jih financira pristojno ministrstvo načrtovana sredstva največ zmanjšala leta 2012 glede na leto 2011. Indeks 2015/2011 je 0,68, kar pomeni, da so načrtovana sredstva za posebne projekte zmanjšala za 32 odstotkov.

*Tabela 5: Načrtovani stroški in prihodki za projekte, ki se financirajo iz Evropskega strukturnega sklada po denarnem toku od leta 2011 do leta 2015*

	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Stroški</b>	2.793.891,47	3.389.445,36	2.061.462,48	3.054.314,87	1.608.645,18
<b>Prihodki</b>	2.681.672,37	2.737.002,96	2.061.462,48	2.266.823,48	1.153.520,78

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Tabela 5 kaže, da so se načrtovani stroški in prihodki za projekte, ki se financirajo iz Evropskega strukturnega sklada (v nadaljevanju ESS projekti) iz leta v leto spreminjali. Največje zmanjšanje načrtovanih stroškov in prihodkov je v letu 2015, ker se je večina ESS projektov končalo v letu 2014. Posamezen ESS projekt traja v povprečju dve šolski leti.

*Tabela 6: Načrtovana sredstva za mednarodne projekte in pridobitno dejavnost po denarnem toku od leta 2011 so leta 2015*

	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Mednarodni projekti</b>	50.000,00	80.000,00	50.000,00	100.000,00	80.000,00
<b>Pridobitna dejavnost</b>	650.000,00	650.000,00	550.000,00	450.000,00	430.000,00

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

V Tabeli 6 vidimo, da so se pri načrtovanju pridobitne dejavnosti zneski zmanjševali glede na realizacijo preteklega leta. Ker je večina kupcev proračunskih uporabnikov in tudi za njih velja varčevanje, je bilo pričakovano zmanjšanje prihodkov.

*Tabela 7: Načrtovani prihodki in stroški po obračunskem načelu od leta 2011 do leta 2015*

	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>13.921.200</b>	<b>15.045.000</b>	<b>14.452.000</b>	<b>13.710.000</b>	<b>12.541.000</b>
<b>Prihodki od poslovanja</b>	<b>13.620.000</b>	<b>14.600.000</b>	<b>14.100.000</b>	<b>13.500.000</b>	<b>12.250.000</b>
<b>Prihodki od prodaje proizvodov in storitev</b>	<b>12.800.000</b>	<b>13.900.000</b>	<b>13.500.000</b>	<b>13.300.000</b>	<b>12.000.000</b>
Javna služba MIZŠ	12.800.000	13.900.000	13.500.000	13.300.000	12.000.000
<b>Prihodki od prodaje materiala in blaga</b>	<b>820.000</b>	<b>700.000</b>	<b>600.000</b>	<b>200.000</b>	<b>250.000</b>
<b>Finančni prihodki</b>	<b>1.200</b>	<b>5.000</b>	<b>2.000</b>	<b>1.500</b>	<b>1.000</b>
<b>Izredni prihodki</b>	<b>300.000</b>	<b>440.000</b>	<b>350.000</b>	<b>208.500</b>	<b>290.000</b>
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>13.921.200</b>	<b>15.045.000</b>	<b>14.452.000</b>	<b>13.710.000</b>	<b>12.541.000</b>
<b>Stroški materiala</b>	<b>430.000</b>	<b>500.000</b>	<b>310.000</b>	<b>330.000</b>	<b>300.000</b>
<b>Stroški storitev</b>	<b>6.037.000</b>	<b>6.876.700</b>	<b>6.717.500</b>	<b>6.700.000</b>	<b>6.100.000</b>
<b>Stroški dela</b>	<b>7.400.000</b>	<b>7.600.000</b>	<b>7.334.000</b>	<b>6.657.500</b>	<b>6.117.000</b>
Plače in nadomestila plač	5.700.000	5.900.000	5.800.000	5.200.000	5.000.000
Prispevki za socialno varnost delodajalcev	1.100.000	1.100.000	934.000	837.500	805.000
Drugi stroški dela	600.000	600.000	600.000	620.000	312.000
<b>Amortizacija</b>			<b>4.000</b>	<b>3.500</b>	<b>3.000</b>
<b>Ostali drugi stroški</b>	<b>13.000</b>	<b>18.000</b>	<b>15.000</b>	<b>14.000</b>	<b>15.000</b>
<b>Finančni odhodki</b>	<b>150</b>	<b>300</b>	<b>1.500</b>	<b>3.000</b>	<b>4.000</b>
<b>Izredni odhodki</b>	<b>41.050</b>	<b>50.000</b>	<b>70.000</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>
<b>RAZLIKA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Tabela 7 kaže, da je pri načrtovanju stroškov in prihodkov po obračunskem načelu zavod upošteval realizacijo preteklega leta. V letu 2012 je zavod načrtoval več prihodkov in več stroškov, ker je bilo načrtovanih nekaj novih ESS projektov. V letu 2013 so se nekateri ESS projekti končali, zato je bilo načrtovanih manj prihodkov in stroškov. Pri načrtovanju prihodkov od prodaje materiala in storitev pa je zavod zaradi zmanjšanja prihodkov v preteklih letih vsako leto zmanjševal načrtovane prihodke. V izrednih prihodkih so tudi prihodki, ki jih je zavod načrtoval za mednarodne projekte. Prav tako kot pri načrtovanih prihodkih je bilo v letu 2012 več načrtovanih stroških zaradi novih ESS projektov. Večina ESS projektov se je končala v letu 2014, zato je bilo v letu 2015 načrtovanih najmanj prihodkov in stroškov.

*Tabela 8: Načrtovani prihodki in stroški po obračunskem načelu od leta 2011 do leta 2015 izražena v indeksih*

	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2015/2014
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,03</b>	<b>1,05</b>	<b>0,96</b>	<b>0,95</b>	<b>0,92</b>
<b>Prihodki od poslovanja</b>	<b>1,02</b>	<b>1,08</b>	<b>0,97</b>	<b>0,96</b>	<b>0,91</b>
<b>Prihodki od prodaje proizvodov in storitev</b>	<b>1,01</b>	<b>1,09</b>	<b>0,98</b>	<b>0,99</b>	<b>0,91</b>
Javna služba MIZŠ	1,01	1,09	0,98	0,99	0,91
<b>Prihodki od prodaje materiala in blaga</b>	<b>1,18</b>	<b>0,86</b>	<b>0,86</b>	<b>0,34</b>	<b>1,25</b>
<b>Finančni prihodki</b>	<b>1,60</b>	<b>4,17</b>	<b>0,40</b>	<b>0,75</b>	<b>0,67</b>
<b>Izredni prihodki</b>	<b>2,01</b>	<b>1,47</b>	<b>0,80</b>	<b>0,60</b>	<b>1,39</b>
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,03</b>	<b>1,05</b>	<b>0,96</b>	<b>0,95</b>	<b>0,92</b>
<b>Stroški materiala</b>	<b>0,86</b>	<b>1,17</b>	<b>0,62</b>	<b>1,07</b>	<b>0,91</b>
<b>Stroški storitev</b>	<b>1,04</b>	<b>1,14</b>	<b>0,98</b>	<b>1</b>	<b>0,91</b>
<b>Stroški dela</b>	<b>1,03</b>	<b>1,03</b>	<b>0,97</b>	<b>0,91</b>	<b>0,92</b>
Plače in nadomestila plač	1,02	1,04	0,99	0,90	0,97
Drugi stroški dela	0,97	1	1	1,04	0,51
Prispevki za socialno varnost delodajalcev	1,10	1	0,85	0,90	0,97
<b>Amortizacija</b>				<b>0,88</b>	<b>0,86</b>
<b>Ostali drugi stroški</b>		<b>1,39</b>	<b>0,84</b>	<b>0,94</b>	<b>1,08</b>
<b>Finančni odhodki</b>		<b>2</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>1,34</b>
<b>Izredni odhodki</b>		<b>1,22</b>	<b>1,40</b>	<b>0,03</b>	<b>1</b>
<b>RAZLIKA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Tabela 8 prikazuje indekse načrtovanih prihodkov in stroškov po obračunskem načelu. Če izračunamo indeks 2015/2011, je ta indeks 0,90, kar pomeni, da je zavod leta 2015 glede na leto 2011 načrtoval 10 odstotkov manj prihodkov in odhodkov.

### 3.7 Primerjava finančnega predračuna zavoda za leto 2015 in realizacijo zavoda za leto 2015

Konec februarja leta 2016 je zavod pripravil realizacijo za leto 2015. V nadaljevanju vam bom predstavila primerjavo med načrtovanimi stroški in prihodki in realiziranimi stroški in prihodki.

*Tabela 9: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za plače in druge stroške dela, izdatki za blago in storitve in investicije po denarnem toku za leto 2015*

	<b>Finančni predračun</b>	<b>Realizacija</b>	<b>Indeks realizacija/finančni predračun</b>
Bruto plače zaposlenih	4.326.938,67	4.309.072,74	99,59
Sredstva za regres za letni dopust	54.089,76	50.733,64	93,80
Sredstva za povračila in nadomestila za prehrano	131.585,71	127.275,88	96,72
Sredstva za povračilo stroškov prevoza na delo in iz dela	153.206,58	151.255,51	98,73
Sredstva za druge izdatke (jubilejne nagrade, sol. pomoči, odpravnine)	23.983,78	49.581,16	206,73
<b>Skupaj drugi osebni prejemki</b>	362.865,82	378.846,19	104,40
<b>SREDSTVA ZA PLAČE IN DRUGE IZDATKE ZAPOSLENIM</b>	4.689.804,48	4.687.918,93	99,96
Prispevki delodajalca (16,10%)	696.637,13	688.907,09	98,89
<b>SREDSTVA ZA PRISPEVKE</b>	696.637,13	688.907,09	98,89
<b>KAD</b>	11.135,40	11.399,47	102,37
<b>SKUPNA SREDSTVA ZA STROŠKE DELA</b>	5.397.577,00	5.388.225,49	99,83
Izdatki za blago in storitve za redno delovanje zavoda	584.936,00	564.259,28	96,47
Najemnine poslovnih prostorov	67.200,00	88.625,71	131,88
<b>SREDSTVA ZA IZDATKE ZA BLAGO IN STORITVE</b>	652.136,00	652.884,99	100,11
<b>SKUPAJ PLAČE IN IZDATKI ZA BLAGO IN STORITVE</b>	6.049.713,00	6.041.110,48	99,86
<b>INVESTICIJSKI TRANSFERI</b>	79.258,00	79.258,00	100
<b>SKUPAJ PLAČE IN DRUGI STROŠKI DELA, IZDATKI ZA BLAGO IN STORITVE IN INVESTICIJE</b>	6.128.971,00	6.120.368,48	99,86

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

Tabela 9 prikazuje, da je zavod je v letu 2015 načrtoval višje stroške za plače in druge stroške dela, kot jih je realiziral. Razlog je predvsem v tem, da se je kar nekaj zaposlenih upokojilo, zavod pa ni takoj nadomestil upokojenih zaposlenih. Da je bilo kar nekaj nenačrtovanih odpravnin, vidimo tudi iz tabele v sredstvih za druge izdatke (jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, odpravnine), kjer je zavod načrtoval samo dve upokojitvi zaposlenih, upokojili pa so se štirje zaposleni.

Pri načrtovanju izdatkov za blago in storitve je zavod načrtoval več izdatkov za blago in storitve in manj stroškov najemnin za poslovne prostore. Pri realizaciji pa vidimo, da je bilo za najemnine za poslovne prostore porabljen več kot je bilo načrtovano.

*Tabela 10: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo, po denarnem toku za leto 2015*

	<b>Finančni predračun</b>	<b>Realizacija</b>	<b>Indeks realizacija/finančni predračun</b>
<b>Izdatki za blago in storitve</b>	<b>660.000,00</b>	<b>945.941,06</b>	<b>143,32</b>
Pisarniški material (4020, 4021)	445.000,00	735.531,51	165,29
Energija in komunalne storitve (4022)	17.000,00	15.426,39	90,74
Prevozni stroški in storitve (4023)		7.410,96	
Izdatki za službena potovanja (4024)	75.000,00	123.192,94	164,26
Tekoče vzdrževanje (4025)		827,51	
Poslovne najemnine in zakupnine (4026)	123.000,00	63.551,75	51,67
<b>Drugi operativni odhodki (4029)</b>	<b>1.893.032,00</b>	<b>1.521.223,01</b>	<b>80,36</b>
Delo preko študentskega servisa (402903)		409,38	
Podjemno delo in avtorski honorarji (402901, 402902)	1.558.032,00	1.473.412,32	94,57
Drugi operativni odhodki (ostalo na 4029)	335.000,00	47.401,31	14,15

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

V letu 2015 je zavod pri načrtovanju stroškov za posebne projekte izhajal iz realizacije leta 2014. Iz Tabele 10 je razvidno, da je bilo realiziranih več stroškov za izdatke za blago in storitve in manj stroškov za druge operativne odhodke. Razlog je v novih projektih, pri katerih zavod ni mogel natančno opredeliti, kateri stroški bodo nastali na posameznem projektu. Pri drugih operativnih odhodkih pa je manjša realizacija zaradi zmanjšanja podjemnega dela in avtorskih honorarjev na enem izmed projektov zaradi spremembe celotnega sistema projekta.

Znesek celotnih načrtovanih stroškov je 2.553.032,00 EUR, znesek celotnih realiziranih stroškov pa je 2.467.164,07 EUR. Indeks celotnih realiziranih stroškov/celotnih načrtovanih stroškov je 97. Zavod je načrtoval več stroškov kot jih je dejansko realiziral.

Največji razlog je zamenjava celotnega sistema največjega projekta, ki ga kot posebnih projekt financira pristojno ministrstvo, pri nekaterih projektih pa je bil denarni tok v letu 2016.

*Tabela 11: Primerjava načrtovanih in realiziranih stroškov za pridobitno dejavnost po denarnem toku za leto 2015*

	<b>Finančni predračun</b>	<b>Realizacija</b>	<b>Indeks realizacija/finančni predračun</b>
<b>1. Izdatki za plače s prispevki in davki ter KAD</b>	<b>100.694,14</b>	<b>92.769,20</b>	<b>92,13</b>
Bruto plače delodajalca (4000, 4003, 4004)	86.538,78	79.825,73	92,24
Prispevki delodajalca (4010-4013)	13.932,75	12.769,87	91,65
Dodatno pokojninsko zavarovanje - KAD (4015)	222,61	173,60	77,98
<b>Drugi osebni prejemki</b>	<b>7.257,44</b>	<b>5.769,22</b>	<b>79,49</b>
Prehrana (400202)	2.631,79	1.938,21	73,65
Prevoz (400203)	3.064,17	2.303,38	75,17
Regres za letni dopust (400100)	1.081,80	772,59	71,42
Odpravnine (400901)	358,95	649,36	180,91
Jubilejne nagrade (400900)	120,73	105,68	87,53
<b>Izdatki za blago in storitve</b>	<b>172.000,00</b>	<b>129.292,72</b>	<b>75,17</b>
Pisarniški material (4020, 4021)	120.000,00	70.729,12	58,94
Energija in komunalne storitve (4022)	20.000,00	14.131,80	70,66
Prevozni stroški in storitve (4023)		2.231,22	
Izdatki za službena potovanja (4024)	20.000,00	36.485,50	182,43
Tekoče vzdrževanje (4025)	2.000,00	741,15	37,06
Poslovne najemnine in zakupnine (4026)	10.000,00	4.973,93	49,74
<b>Drugi operativni odhodki (4029)</b>	<b>150.048,42</b>	<b>77.802,40</b>	<b>51,85</b>
Podjemno delo in avtorski honorarji (402901, 402902)	140.048,42	64.348,80	45,95
Drugi operativni odhodki (ostalo na 4029)	10.000,00	13.453,60	134,54

*Vir: Zavod XY, Finančni predračuni zavoda od leta 2011 do leta 2015 (interno gradivo).*

V Tabeli 11 sem primerjala načrtovane in realizirane stroške pridobitne dejavnosti. Na podlagi sprejetega sodila zavod prenese stroške plač in drugih osebnih prejemkov ter izdatke za blago in storitve na pridobitno dejavnost. Kot sem že omenila, je zavod realiziral manj stroškov za plače in druge osebne prejemke kot jih je realiziral, zaradi nenapovedanih upokojitev in kasnejših zaposlovanj zaposlenih, kar se kaže tudi pri prenosu stroškov na pridobitno dejavnost.

Pri izdatkih za blago in storitve pa so poleg stroškov, ki so bili preneseni iz redne dejavnosti, tudi stroški, ki jih je zavod porabil za delovanje pridobitne dejavnosti. Največje odstopanje pri izdatkih za blago in storitve so izdatki za službena potovanja in drugi operativni odhodki. Pri izdatkih za službena potovanja zavod ne more natančno načrtovati svetovalnih storitev, ki jih opravlja na posameznih šolah, pri drugih operativnih odhodkih pa je v realizacijo vključena tudi amortizacija, ki je zavod v finančnem načrtu ni načrtoval.

### **3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšavo**

Pri načrtovanju plač in drugih stroških dela so predvsem poudarjeni indeksi med preteklim letom in načrtovanjem za tekoče leto. Ko se usklajuje finančni predračun za plače in druge stroške dela s pristojnim ministrstvom, so predvsem pomembni indeksi pri posameznih postavkah (bruto plače, prispevki delodajalca, premije za dodatno kolektivno zavarovanje, povračila za prehrano in prevoz na delo, regres za letni dopust ter jubilejne nagrade in odpravnine). Mislim, da bi bilo boljše, če bi načrtovali dejanske stroške. Tu imam v mislih predvsem načrtovanje prehrane na delu in načrtovanje prevoza na delo in iz dela.

Težava je tudi načrtovanje posameznih stroškov za posebne projekte, ki jih financira pristojno ministrstvo. Pri projektih, ki se izvajajo že vrsto let, načrtovanje stroškov ni tako problematično. Večji problem je načrtovanje stroškov za nove projekte. Ker mora zavod sprejeti finančni predračun v določenem zakonskem roku, je načrtovanje stroškov za nove projekte prepuščeno osebi, ki pripravlja finančni predračun. Po mojem mnenju bi bilo smiselno, če bi stroške za nove projekte načrtovali skrbniki posameznih projektov. Tu pa ponovno nastane težava, ker velikokrat skrbniki niso obveščeni o novih projektih.

Ob pregledu gradiva s tega področja sem ugotovila, da ni natančnih navodil za izdelavo finančnega predračuna za proračunske uporabnike, kar otežuje delo osebam, ki pripravljajo finančni predračun. Sama sem »navodila« dobila od svojega predhodnika in si potem z večkratnim izpolnjevanjem finančnega predračuna ustvarila svoja »navodila«.

Zavod bi lahko večkrat na leto spremljal uspešnost poslovanja in ugotavljal morebitne odmike. Odstopanja bi lahko sproti evidentirali in sprejemali ukrepe za izboljšanje poslovanja. Ta opažanja pa bi bila tudi dobra podlaga za pripravo finančnega predračuna za naslednje leto.

### **SKLEP**

Večina organizacij ne želi svojega poslovanja prepustiti naključju, zato morajo svoje poslovanje na nek način načrtovati. Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Na podlagi predračuna lahko organizacija sprejema poslovne odločitve. Predračun lahko omogoča organizacijam oblikovati sliko o predvidenem prihodnjem stanju. Če organizacija natančno načrtuje, je lahko tudi poslovanje uspešno.



Računovodsko predračunavanje se ukvarja s poslovanjem podjetja v prihodnosti. Predračunavanje pa je pomembno zlasti za tista podjetja, ki jim letni predračun predstavlja osnovni vir prihodka. Proračunski uporabniki morajo pripraviti letni predračun, kateri je podlaga za financiranje osnovne dejavnosti s strani države. Zelo pomembno vprašanje pa je, kako pripraviti finančni predračun, da se zagotovi namenska poraba javnih sredstev in s tem čim bolj racionalna uporaba javnih sredstev.

Večina proračunskih uporabnikov uporablja metodiko rastočega predračunavanja pri pripravi finančnega predračuna. Metodo ničelnega predračunavanja uporabljajo le v primeru, ko dejansko ni pretekle osnove.

Med proračunske uporabnike sodijo tudi javni zavodi. Ustanovljeni so za opravljanje javnih služb v dejavnostih vzgoje in izobraževanja, kulture, zdravstva in socialnega varstva, znanosti, športa. Njihov cilj ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb.

Slovenija ima dobro urejeno zakonsko podlago za področje računovodstva javnih zavodov. Vodenje računovodstva temelji na sklopu zakonov in pravilnikov, ki sem jih v magistrskem delu tudi predstavila. Zakon o računovodstvu ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil in usmerja na uporabo Slovenskih računovodskih standardov. V Slovenskih računovodskih standardih so podane tudi nekatere rešitve za javne zavode in sicer v standardu 36. Naslednji predpis je Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, kateri uvršča javne zavode med določene uporabnike proračuna. Ta pravilnik tudi določa način knjiženja javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Pomemben je tudi Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, ki določa vrste in priznavanje prihodkov in odhodkov v računovodskih izkazih. V Zakonu o javnih financah pa je opredeljen proračun in finančni predračun.

V praktičnem delu pa sem prikazala pripravo finančnega predračuna javnega zavoda. Posebni del finančnega predračuna je sestavljen iz šestih preglednic, pet od njih se sestavlja po denarnem toku, ena preglednica pa je sestavljena po obračunskem toku. Javni zavod pri pripravi finančnega predračuna v večini uporablja metodiko rastočega predračunavanja, v primeru novih projektov (kjer ni pretekle realizacije) pa zavod uporablja metodiko ničelnega predračunavanja.

Primerjala sem tudi finančne predračune po letih, kjer sem ugotovila, da so se sredstva iz leta v leto zmanjševala. Na koncu magistrske naloge je bila narejena tudi primerjava med finančnim predračunom in realizacijo javnega zavoda.

## LITERATURA IN VIRI

1. Belak, J. (1999). *Politika podjetja in strateški management*. Maribor: MER Evrocenter.
2. Belak, J. (2000). *Podjetniško planiranje kot funkcija managementa*. Maribor: MER Evrocenter.
3. Bitenc, M. (2004). Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. *Zbornik referatov VI. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 59 – 75). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
4. Black, J.S., Hitt, M.A., & Porter, L.W. (2009). *Management, Upper Saddle River*. New York: Pearson Education.
5. Bohinc, R. (2005). *Osebe javnega prava: javni zavodi, javna podjetja, javne agencije, javni skladi*. Ljubljana: GV Založba.
6. Bohinc, F., Cetinski, U., Harlander, D., Ilijaš, T., Krapše, Š., Krapše, T., Lipičnik, B., Ograjenšek, I., Pučko, D., & Zajc, N. (2005). *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju*. Nova Gorica: Založba Educa, Melior d.o.o.
7. Bratsky, N.P., & Catanch, A.H., Jr. (2005). *Management Accounting: A Business Planning Approach*. Boston: Houghton Mifflin Company.
8. Čižman, M. (2001). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Dogovor o ukrepih za zmanjšanje obsega sredstev za plače in druge stroške dela v javnem sektorju za leto 2015. *Uradni list RS* št. 95/14.
10. Dolinar, R. (2004). *Planiranje, kontrola in računovodsko predračunavavnje v podjetju* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko – poslovna fakulteta.
11. Drucker, P. F. (1996). *The Leader of the future, new visions, Strategies for the next era*. San Francisco: Jossey – Bass cop.
12. Drury, C. (2005). *Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions*. Ohio: Thomson South – Western.
13. Freeman, J.R., & Shoulders, D.C. (1993). *Governmental and Nonprofit Accounting. Theory and Practice*. New Jersey: Prentice & Hall.
14. Hansen, D.R., & Mowen, M.M. (2006). *Management Accounting: The Cornerstone for Business decision*. Ohio: Thompos South – Western.
15. Hellriegel, D., & Slocum, J.W., Jr. (1996). *Management*. Cincinnati, OH: South – Western College Publishing.
16. Hočevar, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2001). *Računovodstvo*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Visoka upravna šola.
17. Hočevar, M., Petrovič, J.K., & Zaman, M. (2008). *Osnove računovodstva gospodarskega in javnega sektorja*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo.

18. Hočevar, M., & Igličar, A. (2011). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
19. Zavod XY. (2011 - 2015). *Finančni predračuni zavoda* (Interno gradivo). Ljubljana: Zavod XY .
20. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovom*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
21. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
22. Kavčič, S., Kokotec – Novak, M., & Turk, I., (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
23. Korošec, B., Melavc, D., & Turk, I. (2004). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
24. Kovač, J., & Rozman, R. (2012). *Management*. Ljubljana: GV Založba.
25. Kristančič, J. (2006). *Računovodstvo v javnem zavodu* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Križnik, E. (2003). *Sistem javnih financ*. Ljubljana: Ministrstvo za notranje zadeve.
27. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: GV Založba.
28. Logar, R. (2006). Računovodstvo države – iluzija nastanka poslovnega dogodka ali stvarnost denarnih tokov. *Zbornik 38. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu* (str. 79 – 95). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
29. Melavc, D., & Milost, F. (2003). *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
30. Plestenjak, A. (2001). *Računovodstvo javnega zavoda in analiza poslovanja* (diplomsko delo). Koper: Fakulteta za management.
31. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13 in 94/14.
32. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10 in 97/12.
33. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr. 104/10 in 104/11.
34. Pučko, D. (1991). *Strateško poslovanje in planiranje v podjetju*. Radovljica: Didakta
35. Računsko sodišče Republike Slovenije. (b.l.) *Revizijski priročnik: K ciljem in rezultatom usmerjeni proračunski proces*. Najdeno 15. oktobra 2016 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K718005CCB2108E77C1257789003689A8/\\$file/Prirocnik\\_RBB.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K718005CCB2108E77C1257789003689A8/$file/Prirocnik_RBB.pdf)
36. Rozman, R. (1993). *Planiranje poslovanja podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
37. Schermerhorn, J.R. Jr., (1999). *Management*. New York: Willey and Sons.
38. Setnikar – Cankar, S. (2002). *Temelji ekonomije*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.

39. Slovenski računovodski standardi (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Tavčar, M.I., & Trunk – Širca, N. (2000). *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management.
41. Trpin, G. (1993). *Predpisi o državni upravi, vladi in ministrstvih*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
42. Urbančič, D. (2006). *Novosti na področju računovodskih metod za obvladovanje stroškov* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13 in 55/15 – ZFisP.
44. Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/01 in 109/12.
45. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE.
46. Zakon o ukrepih na področju plač in drugih stroškov dela v javnem sektorju za leto 2015. *Uradni list RS* št. 95/14.
47. Zakon o uravnoteženju javnih financ. *Uradni list RS* št. 40/12, 96/12 – ZPIZ-2, 104/12 – ZIPRS1314, 105/12, 25/13 – odl. US, 46/13 – ZIPRS1314-A, 56/13 – ZŠtip-1, 63/13 – ZOsn-I, 63/13 – ZJAKRS-A, 99/13 – ZUPJS, 99/13 – ZSVarPre-C, 101/13 – ZIPRS1415, 101/13 – ZDavNepr, 107/13 – odl.US, 85/14, 95/14, 24/15 – odl. US, 90/15 in 102/15.
48. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/91, 8/96, 36/00 – ZPDZC in 127/06 – ZJZP.