

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

NATAŠA ŠTRUKELJ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**MOŽNOSTI ZA UVEDBO IPSAS STANDARDOV V SLOVENIJI KOT
ORODJA ZA VEČJO TRANSPARENTOST DELOVANJA JAVNEGA
SEKTORJA**

LJUBLJANA, JUNIJ 2012

NATAŠA ŠTRUKELJ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Nataša Štrukelj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Možnosti za uvedbo IPSAS standardov v Sloveniji kot orodja za večjo transparentnost delovanja javnega sektorja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Sergejo Slapničar.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 27.6.2012

Podpis avtorja(-ice): _____

KAZALO

UVOD	1
1 UPRAVLJANJE JAVNEGA SEKTORJA	3
1.1 Razvoj Novega javnega managementa	3
1.2 Modeli Novega javnega managementa	5
1.3 Načela javnega managementa	6
1.4 Novi javni management v Sloveniji	7
1.5 Posodobitev računovodstva kot del reforme Novega javnega managementa	9
1.6 Praktični primer reforme javnega sektorja na Novi Zelandiji.....	10
2 OBSTOJEČ NAČIN RAČUNOVODENJA V SLOVENSKEM JAVNEM SEKTORJU	13
2.1 Ureditev v slovenskem javnem sektorju	13
2.2 Računovodski sistem.....	15
2.2.1 Primerjava načela denarnega toka in načela nastanka poslovnega dogodka	15
2.2.2 Prednosti obstoječega načina računovodenja	17
2.2.3 Kritičen pogled na obstoječi sistem	18
2.3 Računovodski izkazi v slovenskem javnem sektorju	18
3 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR	20
3.1 Razvoj IPSAS standardov	20
3.2 Strategija IPSASB	21
3.3 Mednarodni računovodski izkazi	23
3.4 Uporaba računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v Evropi	24
3.5 Harmonizacija mednarodnega računovodskega sistema.....	27
4 PREHOD NA RAČUNOVODSTVO PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA	30
4.1 Načrtovanje in upravljanje procesa	30
4.2 Izzivi pri prehodu na računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka	36
4.3 Pričakovane koristi prehoda	38
5 MOŽNOSTI ZA UVEDBO IPSAS STANDARDOV V SLOVENIJI	39
5.1 Predpogoji ter njihovo izpolnjevanje v Sloveniji	39
5.2 Tveganja in njihovo upravljanje.....	41
5.3 Uvedba računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka za neposredne proračunske uporabnike in blagajne javnega financiranja	43
5.4 Vpliv na konsolidirano bilanco stanja države in občin	44
5.5 Metodološki vidik	46
5.6 Priporočila stroki	48
SKLEP	50
LITERATURA IN VIRI	52

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Neto dolg, neto vrednost premoženja in primanjkljaj na Novi Zelandiji (1991 – 1997)</i>	13
<i>Slika 2: Uporaba računovodstva na lokalni ravni v %</i>	26
<i>Slika 3: Uporaba računovodstva na centralni ravni v %</i>	26

UVOD

V preteklosti je bilo okolje, v katerem deluje uprava, stabilno, predvidljivo in preprosto. Danes je okolje hitro spreminjajoče se, naloge uprave so kompleksnejše, uporabniki pa zahtevajo čedalje več. Glavni cilji reform javne uprave so učinkovitost, pravičnost in varčevanje. Treba se je zavedati, da reforme niso izvedljive brez politične podpore. Danes se v javnem sektorju pojavljata predvsem dve zahtevi – na eni strani učinkovitejša poraba razpoložljivih finančnih virov ter na drugi strani učinkovitejše, hitrejše ter uporabniku bližje opravljanje storitev. Trend, ki se pojavlja, je zblíževanje javnega in zasebnega sektorja, kar vodi v njuno medsebojno soodvisnost (Ferfila et al., 2007, str. 132-136). V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je tako pojavil Novi javni management (angl. *New Public Management*), ki je spremenil upravo po vsem svetu. Eden izmed pomembnih vidikov tega koncepta je bil val reform v finančnem informacijskem sistemu. Te spremembe so ključnega pomena pri izboljšanju upravljanja in sprejemanju odločitev vladnih institucij. Avtorja Likierman (v Hyndman & Connolly, 2011, str. 37) in Hood (1995, str. 94) menita, da bi reformo Novega javnega managementa težko izpeljali brez reforme na področju proračuna in računovodstva. Ta sestavni del reforme javnega sektorja imenujemo Novi javni finančni management. Temelj preoblikovanja finančnih informacijskih sistemov je predstavitev računovodstva v javnem sektorju, ki temelji na načelu nastanka poslovnih dogodkov. Takšen način računovodenja daje bolj točne informacije o solventnosti države, premoženju ter stroških javnih storitev (Christiaens et al., 2010, str. 538).

Problematika, ki jo predstavljam v svoji magistrski nalogi, izhaja iz tradicionalnega načina računovodenja v javnem sektorju, ki temelji na denarnem toku. Kljub temu, da ima tovrsten način beleženja dogodkov svoje prednosti, se je računovodstvo po načelu nastanka poslovnih dogodkov pojavilo z namenom izboljšanja finančnega informacijskega sistema oseb javnega prava. Sistemi, ki temeljijo na denarnih tokovih, namreč ne omogočajo učinkovitega in uspešnega delovanja javnega sektorja, saj ne nudijo informacij o sredstvih in obveznostih ter prihodkih in odhodkih ter njihovega vpliva, ki se bo pokazal v prihodnosti. Prav zaradi tega obstaja nevarnost, da velik del dolga ni zabeležen, poleg tega je težko predvidevati razplet dogodkov v letih, ki sledijo. Iz računovodskih izkazov tako ne moremo dobiti popolne slike finančnega položaja. Odsotnost informacij o nedenarnih sredstvih še otežuje sprejemanje tehtnih odločitev. Zaradi možnosti pospeševanja prejemkov in odlaganja izdatkov obstaja tudi relativno velika možnost za manipulacijo z informacijami (Ballasone, F., Franco, D., & Zotteri, S., 2004; Wynee, 2004; Granof, 2001; Diamond, 2002).

Sistem načeloma velja za učinkovitega v primerih, kadar ne obstaja veliko dolgoročnih obveznosti. Vendar se danes, v času svetovne gospodarske krize, države čedalje bolj zadolžujejo, zaradi česar se pojavlja potreba po informacijah, ki razkrivajo dolgoročne učinke današnjih odločitev. Ker bi sprememba načina računovodenja omogočila boljši vpogled v stroške, bi se povečala stroškovna ozaveščenost ter s tem učinkovitost in uspešnost delovanja javne uprave.

Številne države po vsem svetu še vedno vodijo svoja računovodstva po načelu denarnega toka. Kljub temu pa se zaradi potreb po povečanju učinkovitosti delovanja javnega sektorja v zadnjih desetletjih pojavlja trend prehajanja na računovodenje, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka (Center za razvoj financ, 2011). Vsaka država je sicer samostojna pri postavljanju zakonskih podlag, in tudi pri določanju uporabe računovodskih standardov za javno računovodstvo. Države tako lahko uporabljajo svoje nacionalne zahteve ali pa se odločijo za standarde, ki so v veljavi na mednarodni ravni. Ker se danes pojavlja čedalje večja potreba po harmonizaciji računovodskih sistemov in politik tako na nacionalnih kot na mednarodni ravni, Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor priporoča uporabo IPSAS standardov, ki so jih razvili. IPSAS standardi (angl. *International Public Sector Accounting Standards*) so podlaga za sestavljanje računovodskih izkazov vseh subjektov javnega sektorja, razen za podjetja pod nadzorom države. Trenutno je sprejetih 31 visoko kakovostnih standardov.

V Sloveniji se že nekaj let govori o reformi javne uprave. Značilnost slovenske javne uprave so zapleteni birokratski postopki, ki jih je težko spremeniti, ne glede na poskuse nekaterih, da bi jih preoblikovali in poenostavili ter tako državno upravo približali ljudem. Sistem računovodenja temelji tako na denarnem toku kot tudi na prilagojenem denarnem toku. V Sloveniji je torej v uporabi modificiran sistem po načelu denarnega toka, ki je delno nadgrajen z izkazovanjem podatkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. Nekateri strokovnjaki na tem področju opozarjajo, da je mešanica računovodskih rešitev za prehod na IPSAS standarde najslabša osnova. Kot izhodišče za prehod v tem primeru predlagajo IPSAS standard, ki temelji na denarnem toku (Van Schaik, 2010, str. 17).

Namen moje magistrske naloge je predstaviti potek prevzemanja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka pri osebah javnega prava ter tveganja in potencialne koristi, ki naj bi jih nov računovodski sistem prinesel.

Cilj magistrske naloge je preučiti prednosti računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v javnem sektorju v primerjavi z računovodenjem po načelu denarnega toka in ugotoviti ali bi prehod na tovrsten način beleženja dogodkov v slovenskem javnem sektorju prispeval k izboljšanju in večji transparentnosti računovodskih informacij. Učinkovitost izhaja iz predpostavke, da daje računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka v primerjavi z računovodenjem na podlagi denarnega toka večjo informativno vrednost računovodskim izkazom pravnih oseb javnega prava. Proučila sem, na kaj vse mora biti Slovenija pripravljena, če se odloči za uvedbo IPSAS standardov.

Magistrska naloga vsebuje pet temeljnih poglavij, pri katerih je uporabljenih več znanstveno-raziskovalnih metod, in sicer pregled in analiza literature ter obstoječe regulacije, študija primera ter globinski intervju. Začetni del naloge vsebuje metodo deskripcije, kjer so predstavljeni razvoj in vzroki za reformo, ki se nanaša na glavno temo. Opirala sem se na teoretična izhodišča s področja reform javnega sektorja, ki temeljijo na kritičnem pregledu strokovne literature domačih, predvsem pa tujih avtorjev. Naloga vsebuje tudi primer reforme

javnega sektorja na Novi Zelandiji, s katerim skušam prikazati vzroke, ki so zahtevali reformo javne uprave ter na podlagi razpoložljivih podatkov oceniti, kakšen je bil vpliv preoblikovanja javnega sektorja.

Drugo poglavje se nanaša na Slovenijo. Predstavljena je zakonska ureditev računovodstva javnega sektorja. Proučila sem obstoječi sistem in skušala prikazati kaj so njegove prednosti in pomanjkljivosti. Podane so tudi temeljne razlike med računovodenjem po načelu denarnega toka in načelom nastanka poslovnega dogodka.

Sledi področje IPSAS standardov. Opisana je strategija, ki jo uporablja Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor pri njihovem razvoju. Proučila sem, kakšna je uporaba načela nastanka poslovnega dogodka v evropskih državah ter zakaj je potrebna harmonizacija mednarodnega računovodskega sistema. Dotaknila sem se tudi popolnih mednarodnih računovodskih izkazov, ki jih narekujejo IPSAS standardi.

Sledi opis procesa načrtovanja za sprejem IPSAS standardov ter predstavitev izzivov s katerimi se morajo države pri tem soočiti.

Zadnje poglavje se nanaša na možnost za uvedbo IPSAS v Sloveniji. Na podlagi osebnega intervjuja z generalno direktorico Direktorata za javno računovodstvo Marijo Janc, sem opisala kako Slovenija izpolnjuje predpogoje za prehod na obračunski sistem v javnem sektorju. Na podlagi teoretičnih spoznanj, uporabljenih v magistrski nalogi, ter na podlagi strokovnih člankov sem podala predloge za izboljšanje trenutnega sistema.

Sklep magistrske naloge vključuje ugotovitve in spoznanja o uporabi računovodenja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju.

1 UPRAVLJANJE JAVNEGA SEKTORJA

1.1 Razvoj Novega javnega managementa

Management je proces, ki skuša s svojimi temeljnimi funkcijami kot so načrtovanje, organiziranje, vodenje in kontroliranje, koordinirati aktivnosti, katerih namen je učinkovito in uspešno doseganje ciljev organizacije. Podjetja delujejo z namenom doseganja dobička, medtem ko je cilj organizacij v javnem sektorju delovanje v interesu družbe. Glede upravljanja so mnenja raznolika. Na eni strani se pojavljajo trditve, da med njima ni bistvenih razlik, na drugi strani naj bi bil v upravljanju javnega sektorja zelo opazen vpliv politike in zastopan javni interes. Nekateri menijo, da je javni management manj učinkovita oblika zasebnega managementa (Ferfila et al., 2007, str. 122).

Javno upravljanje je kompleksna disciplina, ki se nanaša na široko področje. Tradicionalno javno upravljanje izhaja iz teorije, ki jo je razvil Max Weber. Trdil je, da je birokratska organizacija učinkovita in zanesljiva. Zanj so značilni stroga hierarhija, jasno opredeljeni

cilji in postopki, uradniki pa so izbrani na podlagi kvalifikacij in imajo stalno plačo ter so podvrženi strogi sistematični disciplini ter nadzoru.

V preteklosti je bilo okolje, v katerem deluje uprava stabilno, predvidljivo in preprosto. Birokratske strukture niso vsebovale sposobnosti, ki bi zadovoljevale nove potrebe državljanov. Povečanje kompleksnosti, pomanjkanje finančnih virov in evropska politično-ekonomska integracija so zahtevali proces modernizacije v javnem upravljanju. Kritika Webrovega modela poudarja, da teorija ni primerna za današnje čase, saj model ne vključuje vplivov iz okolja (Ferfila et al., 2007; Brezovšek, 2000).

Danes je okolje hitro spreminjajoče se, naloge uprave so bolj kompleksne, uporabniki pa zahtevajo čedalje več. Mednarodne organizacije so videle rešitev v uvajanju tržnih načel iz zasebnega v javni sektor. Tako se je pojavil koncept Novega javnega managementa (v nadaljevanju NJM), ki nadomešča tradicionalno javno administracijo. Razlogi za njegov pojav izhajajo iz gospodarskih, socialnih, političnih in tehnoloških dejavnikov. Gre za novo upravljanje javnega sektorja, ki je usmerjeno na uporabnike in splošno učinkovitost z uvajanjem managerskih metod dela in konkurenčnih mehanizmov iz zasebnega sektorja. Gre za kombinacijo načel, ukrepov in metod, ki je bila konec osemdesetih let 20. stoletja prevzeta iz zasebnega sektorja. Le-ta je z uvajanjem novih metod dela spremenila upravo po vsem svetu. Njen namen je modernizacija javnega sektorja, ki bi nadomestila klasično hierarhijo. Uvajanje managerskih načel iz zasebnega sektorja samo po sebi ni zagotovilo za učinkovito delovanje javnega sektorja, saj mora to postati način delovanja in razmišljanja državnih uslužbencev.

Glavni cilji reform javne uprave so učinkovitost, pravičnost in varčevanje. Doseči jih je mogoče na podlagi alokacije ali distribucije javnih virov. Treba se je zavedati, da reforme niso izvedljive brez politične podpore. Danes se v javnem sektorju pojavljajo predvsem dve zahtevi – na eni strani učinkovitejša uporaba razpoložljivih finančnih virov ter na drugi strani učinkovitejše, hitrejše ter uporabniku bližje opravljanje storitev. Trend, ki se pri tem pojavlja je tudi zblíževanje javnega in zasebnega sektorja, kar vodi v njuno medsebojno soodvisnost (Ferfila et al., 2007, str. 132-136). V osemdesetih letih prejšnjega stoletja je nastal velik premik k paradigmi NJM, predvsem med državami članicami Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD¹). Skupne karakteristike držav, ki so že izvedle reformo, so gospodarska in finančna kriza. Zaradi tega se pojavlja vprašanje o učinkovitosti delovanja javnega sektorja ter o zmanjševanju stroškov javnih storitev (Petrescu et al., 2010, str. 410)

Večina avtorjev je povezala pojem NJM s sedmimi dimenzijami sprememb (Hood, 1995, str. 96):

- razdruževanje upravnih birokracij v ločeno vodenje posamezne enote javnega sektorja (vsaka enota je ločen stroškovni center s svojo organizacijsko identiteto),

¹ OECD - Organization for Economic Cooperation and Development.

- večja konkurenčnost med osebami javnega sektorja ter med javnim in zasebnim sektorjem,
- uporaba managerskih praks, ki izvirajo iz zasebnega sektorja,
- večja disciplina in varčnost pri uporabi resursov ter iskanje alternativ in stroškovno bolj učinkovitih poti za opravljanje javnih storitev,
- večji nadzor nad delovanjem javnih organizacij,
- postavljanje standardov za merjenje uspešnosti,
- večji nadzor pri postavljanju končnih ciljev, kar vključuje tudi plačilo po uspešnosti namesto sistema plačevanja glede na izobrazbo.

V definiciji NJM zasledimo tri osrednje smeri, katerih skupni cilj je s podjetniškimi metodami doseči učinkovito in demokratično upravo (Ferfila et al., 2007, str. 128):

- vključevanje racionalnih metod dela v javni sektor,
- vključevanje podjetniških praks in tehnik, ki so poslovno usmerjene in
- NJM kot sredstvo za preoblikovanje birokratske, paternalistične in demokratično pasivne vlade v učinkovito oblast.

To široko razširjeno gibanje je vodilo k temu, da so številne javne organizacije morale narediti obsežno revizijo svojih postopkov in struktur, kar je vodilo k prevzemu managerskih novosti iz zasebnega sektorja. Ena izmed teh je tudi računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki služi kot orodje za zasledovanje ciljev NJM: učinkovitosti, uspešnosti, transparentnosti in odgovornosti. Ta temelji na principu zasebnega sektorja, kjer se prihodki in odhodki pripoznajo v obdobju, ko nastanejo (Arnaboldi & Lapsley, 2009, str. 813).

1.2 Modeli Novega javnega managementa

Različni avtorji omenjajo naslednje modele, ki so se razvili v okviru NJM (Ferile et al., 1996; O'Donnel et al., 1999; Žurga, 2001):

- **Model učinkovitosti**

Kot prvi se je pojavil model učinkovitosti. Z njim je Velika Britanija v osemdesetih letih prejšnjega stoletja začela uvajati prakse iz zasebnega v javni sektor. Po tem modelu je največ pozornosti treba usmeriti na finančni nadzor in cilje, prenosu moči s strokovnjakov na managerje in večjo odzivnost ter osredotočenost na potrebe uporabnikov. Model je bil odgovor na kritiko javnega sektorja, kateremu so pripisovali preveliko potratnost, birokratizacijo in neučinkovitost.

- **Model decentralizacije**

V sedemdesetih letih prejšnjega stoletja so bile organizacije velike in navpično povezane. Pozneje se je pojavil trend decentralizacije odločanja in ploščenja organizacijskih struktur

(manjšanje števila ravni). Začeli so z iskanjem večje organizacijske fleksibilnosti, manjše standardiziranosti organizacije, uveljavljati se je začelo pogodbeno delo ter razdelitev na manjša strateška jedra ter obsežnejši izvajalski del. Model se je uporabljal v državah zahodne Evrope in Severne Amerike, kjer so bile te značilnosti skupne tako javnemu kot zasebnemu sektorju.

- **Model vzpostavljanja poslovne odličnosti**

Model se osredotoča na spremembo organizacijske kulture v javnem sektorju. Pojavil se je v osemdesetih letih 20. stoletja in je razdeljen na dva dela – od zgoraj navzdol in od spodaj navzgor. Pri prvem je poudarjeno strateško upravljanje virov. Podpira karizmatične oblike vodenja, ki s pomočjo močne organizacijske kulture navdihuje organizacijo z novo vizijo. Pri drugem gre bolj za organizacijsko učenje in razvoj, prepoznavanje organizacijske kulture in decentralizacijo z vrednotenjem delovnih procesov. Poudarja t.i. učečo se organizacijo in nasprotuje racionalističnemu pristopu, na katerem temelji model zagotavljanja učinkovitosti.

- **Model usmerjenosti k zagotavljanju javnih storitev**

Ta model je med vsemi najmanj razvit, saj se je pojavil konec osemdesetih oziroma začetek devetdesetih letih prejšnjega stoletja. Model skuša združiti, vendar ne poenotiti, ideje vodenja javnega in zasebnega sektorja. Temeljna ideja je zagotavljanje storitev uporabnikom tako na lokalni kot nacionalni ravni. Zagovorniki modela so kritični do tržno zasnovanih rešitev v javnem sektorju.

1.3 Načela javnega managementa

Kot sem že omenila, gre pri paradigmi NJM za prenašanje prakse iz zasebnega sektorja v javni sektor. Njen namen je zmanjševanje izdatkov javne uprave.

Temeljna načela NJM so se v svetu začela pojavljati v različnih obdobjih, v različnem obsegu in na različne načine, zato se pojem NJM po svetu ne uporablja v povsem enotnem smislu. V začetku je ta pojem poudarjal zlasti gospodarnost in učinkovitost, kasneje se je pozornost preusmerila na strateški, finančni in kadrovski management in vključila tudi konkurenčnost, uspešnost, kakovost in reorganizacijo. Na vrsto reform, ki so jih posamezne države izvajale, so vplivali različni dejavniki, kot na primer ustavni sistem, politična podpora ter vloga in narava države. Kljub raznolikosti pa je v splošnem poudarek na modernih organizacijskih pristopih, med katerimi je najbolj pomembno celovito obvladovanje kakovosti (angl. *Total Quality Management – TQM*).

Žurga (2001, str. 49-50) navaja naslednje sestavine NJM:

- usmerjenost k rezultatom, kjer se organizacija osredotoča na opredelitev izdelka oziroma storitve, torej kaj bo posamezna organizacija delala;

- usmerjenost k strankam, ki se nanaša na izpolnjevanje pričakovanj strank tako v smislu časa in kakovosti ter odnosa do njih;
- prenova delovnih procesov na način, s katerim bomo dosegli zastavljene cilje;
- uvedba novih metod dela in reorganizacije procesa dela, ki lahko zahteva večjo učinkovitost izvajanja aktivnosti, poenostavitev procesov ter preoblikovanje delovnih mest - posledica so običajno nižji stroški in večje zadovoljstvo uporabnikov;
- povečanje učinkovitosti in uspešnosti;
- delegiranje in povečanje avtonomije tistih subjektov, ki neposredno prispevajo k verigi vrednosti, kar povzroča bolj kreativno razmišljanje in višjo motiviranost zaposlenih;
- prenos izvajanja nekaterih aktivnosti zunanjim sodelavcem;
- vzpostavitev vzajemnosti.

1.4 Novi javni management v Sloveniji

Pri uvajanju NJM v prakso je treba upoštevati zgodovinsko, kulturno, gospodarsko in politično okolje. Torej moramo v primeru Slovenije upoštevati drugačno izhodiščno stanje, kot so ga imele države, ki so vpeljale ta sistem prve. Zanje je veljal demokratični red, medtem ko smo v Sloveniji v osemdesetih in devetdesetih letih prejšnjega stoletja doživljali realnost političnih interesov kot glavnega dejavnika vodenja uprave.

Med leti 1991 in 1993 je bila v Sloveniji izvedena raziskava o možnostih uveljavitve nekaterih konceptov NJM, kot so decentralizacija, usmerjenost k rezultatom, delegiranje pooblastil ter jasen sistem vrednotenja dela. Raziskava je bila izvedena med skoraj 500 zaposlenimi v državnih organih. Na njeni podlagi je avtor Brejc izdelal nov organizacijski model, katerega temeljne značilnosti so bile (Ferfila, 2007, str. 156):

- odprtost sistemov,
- decentralizacija organizacije, kljub linijskim strukturam in centralizaciji vitalnih funkcij,
- dinamično planiranje, usmerjeno v rezultate,
- spodbujanje samostojnega mišljenja in inovativnosti,
- pravičnost pri vrednotenju dela in spoštovanje zaposlenih,
- poudarjanje strokovnosti in stalno usposabljanje kadra,
- poudarjanje klasičnih vrednot, predvsem lojalnosti ter
- implementacija informacijske tehnologije.

Rezultat spremembe sta bila zmanjšanje vodilnih s 30 % na 10 % in povečan nadzor. Oboje je povzročilo nezadovoljstvo zaposlenih v javni upravi. Eden izmed razlogov je bil tudi ta, da se nekateri niso mogli prilagoditi večji samostojnosti in odgovornosti pri delu. Prednosti, ki ju je model prinesel, pa sta bili zaradi izboljšane tehnologije in informacijskega sistema učinkovitejša komunikacija in dostopnost podatkov. V začetni fazi se je povečala produktivnost dela za skoraj petkrat, opazno pa se je dvignila tudi kakovost dela. V drugi fazi je sledil proces izboljšanja kadrovske strukture, kar je povzročilo fleksibilno organizacijo s sproščenim vzdušjem, vendar pa tudi manjšo odgovornost za delo in znižano produktivnost.

Povečal se je tudi politični vpliv, kar je pomenilo postavljanje vodilnih po političnem kriteriju. Posledica je bil upad produktivnosti na začetno raven. Iz tega sledi, da je prenos konceptov organizacijske paradigme na javni sektor izvedljiv, vendar je treba upoštevati vrednostni sistem družbenega okolja in njegovo sposobnost prilagajanja (Ferfila, 2007, str. 157).

Danes še vedno ne obstaja enotni koncept NJM. Iz konkretnih primerov je treba izdelati analitične zaključke o prednostih in pomanjkljivostih posameznih ukrepov, uspešnost reforme pa je treba ocenjevati v smislu političnega napredka in zadovoljstva ljudi – tako uporabnikov kot zaposlenih v javnem sektorju.

Nauk, ki naj bi ga nosilci javne uprave upoštevali iz preteklih izkušenj, je, da ambiciozno načrtovanje na kratki rok ne prinese učinkovitih rezultatov. Reformo je treba razumeti kot stalen proces sprememb. Če državna uprava ne deluje pravilno, se te pomanjkljivosti odražajo na celotnem sistemu, kar zahteva, da vsi razvojni projekti upoštevajo vsa stališča reforme: pravno, upravno, organizacijsko, ekonomsko, finančno in informacijsko. Samo celovit pristop lahko zagotavlja najboljše rezultate. Tudi Vlada Republike Slovenije se je odločila za celovito prenovu javne uprave, s čimer bi odpravili administrativne ovire (Setnikar-Cankar, 2006, str. 50).

Po letu 2000 je Slovenija sprejela kar nekaj ukrepov na zakonodajni in drugih ravneh, ki so zajemali redefinicijo pristojnosti in prestrukturiranje javne uprave, izboljšanje kakovosti, reforme lokalne samouprave s konceptom pokrajin ter ciljnega usposabljanja. Pomembni zakoni pri doseganju ciljev na področju funkcionalne in organizacijske reforme javne uprave so zakon o javnih uslužbencih, sistemu plač v javnem sektorju, o državni upravi, inšpekcijskem nadzoru ter o javnih agencijah. Cilj vseh teh sprememb v zakonodaji je bil omogočiti racionalnejšo organizacijo uprave (Ferfila, 2007, str. 228).

Največji prelomni dogodki v Sloveniji, kot so prve demokratične volitve, osamosvojitve države in sprejem Ustave, so se zgodili v obdobju 1990-1991 (Vučkovič Apohal et al., 2011, str. 33).

Velik dogodek za Slovenijo se je zgodil 1. maja leta 2004, ko je postala polnopravna članica Evropske unije. Za čas po vstopu v Evropsko unijo niso značilne posebne upravnoorganizacijske reforme, kljub temu je pomemben korak pri razvoju predstavljala ustanovitev Ministrstva za javno upravo, ustanovljenega leta 2004, v katerega so se združili vsi segmenti državne uprave, ki so bili odgovorni za modernizacijo javne uprave. Med najbolj vidnimi projekti tega ministrstva v obdobju 2004-2008 so bili nov plačni sistem v javnem sektorju, odprava administrativnih ovir (npr. odprava dohodninske napovedi ter poenostavitev javnega naročanja), portal e-uprava (uvedba portala VEM in druge e-storitve), zmanjšanje števila zaposlenih v civilnem delu organov državne uprave, storitvi »halo uprava« ter »halo inšpekcija«, skupna javna naročila, zelena javna naročila, poenostavitev upravnega poslovanja, približevanje upravnih storitev uporabnikom – uvedba delovnih sobot ter

kakovost v državni upravi. V tem obdobju so bila uspešna tudi prizadevanja na področju upravnih enot, kjer gre za enake in standardizirane upravne storitve (Ministrstvo za javno upravo, 2009).

Odprava administrativnih ovir je povzročila sistematični proces stalnih izboljšav, tesno povezavo med optimizacijo procesov in e-upravo. Slovenija se je leta 2007 celo uvrstila na visoko drugo mesto na lestvici po razvitosti e-storitev za državljane, ki jo pripravlja po naročilu Evropske komisije svetovalna družba Capgemini (Vučkovič Apohal et al., 2011, str. 43).

V letu 2008 je nastopila gospodarska kriza, ki je pomembno vplivala tudi na državno upravo. Vlada je tako začela s postopki za racionalizacijo in zmanjšanje državne uprave, zmanjšanje števila zaposlenih ter odpravljane administrativnih ovir za gospodarstvo. Tu se pojavlja dilema, saj naj bi se v krizi vloga države bistveno povečala, kar bi v praksi pomenilo večji obseg njenega delovanja. Vprašanje, ki se pri tem pojavlja, pa se nanaša na financiranje njenega delovanja. Cilj Strategije za obdobje 2010-2013 je zmanjševanje in racionalizacija javne uprave. Med protikrizne ukrepe sodijo tudi odprava plačnih nesorazmerij ter »zamrznjeni« stimulatívni mehanizmi.

Slovenija je po obdobju politične krize dobila novo vlado. Ta se bo soočala z velikimi izzivi na področju javnih financ. V bližnji prihodnosti lahko pričakujemo sveženj ukrepov in prilagoditev ekonomske politike zaradi poslabšanja gospodarskih razmer. Med pomembnejše varčevalne ukrepe sodijo stroški plač, organizacija in kadrovske ukrepi ter zmanjšanje stroškov materialno-tehničnih pogojev za delovanje organov državne in javne uprave.

1.5 Posodobitev računovodstva kot del reforme Novega javnega managementa

Cilj reform v okviru Novega javnega managementa je povečati učinkovitost delovanja javnega sektorja ter javnosti razkriti informacije, ki jih zahteva. Računovodstvo kot informacijski sistem pri tem igra pomembno vlogo, prav zato so nujne tudi reforme v finančnem informacijskem sistemu. Pojavlja se težnja po razvijanju sistema poročanja, ki izhaja iz zasebnega sektorja. To jasno kaže reakcija IFAC, ki je s tem namenom izdala IPSAS standarde, ki temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka. Z njimi skušajo sporočiti naj se osebe javnega sektorja distancirajo od tradicionalnega računovodenja po načelu denarnega toka in priporočajo naj preidejo na njihovo uporabo. Likierman (v Hyndman & Connolly, 2011, str. 37) celo meni, da bi odsotnost uvedbe računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju, lahko povzročila propad reforme v okviru NJM.

V literaturi se pojavljata predvsem dva razloga v prid uvedbe računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka v okviru reforme NJM. Prvi je ta, da tovrsten računovodski sistem povečuje notranjo in zunanjo transparentnost informacij ter odgovornost države in drugih oseb v javnem sektorju do splošne javnosti. Drugi razlog je ta, da omogoča

ugotavljanje stroškov aktivnosti, kar pripomore k boljšim odločitvam pri razporejanju virov, usklajevanju in nadzoru. V splošnem se pričakuje, da bodo boljše odločitve prinesle boljše rezultate (IFAC, 2007; Likierman, 2000).

Prvi premik z računovodenja po načelu denarnega toka na načelo nastanka poslovnega dogodka se je pojavil v osemdesetih letih prejšnjega stoletja v Avstraliji in Novi Zelandiji, ki se je pozneje zelo razširil. Razlog za hitro širjenje je bil predvsem v izboljšanih informacijah o vrednosti sredstev v lasti organizacij in njihovih virov, izpostavljenosti dolgu, vrednosti prihodkov in stroškov ter drugih ekonomskih kategorij. Zagovorniki takšnega načina vidijo prednosti na dveh ravneh. Prva je povečana preglednost in odgovornost organizacij do interesnih skupin kot so zaposleni. Na drugi strani računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka nudi informacije o celotnih stroških, ki naj bi bile uporabne pri izboljšanju notranjega upravljanja (Arnaboldi & Lapsley, 2009, str. 813).

Računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka lahko prispeva k boljšim odločitvam in s tem k povečanju učinkovitosti in uspešnosti pri porabi javnih sredstev zaradi prisotnosti točnejših informacij. Pripomore pa tudi k izboljšani alokaciji resursov zaradi vpogleda v stroške storitev. Nov računovodski sistem nudi pomembne informacije, ki uporabnikom omogočajo lažje ocenjevanje uspešnosti in finančnega položaja države. Uporabniki lažje ovrednotijo, ali je vlada sposobna financirati svoje obveznosti in projekte, hkrati pa imajo boljši vpogled v to, kako država financira svoje aktivnosti. Da bi dosegli te cilje, je nedvomno potrebna sprememba računovodskega sistema (Van Schaik & Vonck, 2009, str. 2).

Raziskava v Veliki Britaniji je pokazala, da je uvedba računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka kot dela reforme NJM prinesla bistvene izboljšave. Po uvedbi so oddelki imeli boljše informacije o stroških, obveznostih ter sredstvih, upravljanje na ravni centralne vlade se je izboljšalo z boljšim strateškim planiranjem, lažjim merjenjem javne porabe in zato večjim nadzorom pri porabi. Izboljšalo se je tudi odločanje pri razporejanju resursov. Pred tem se je veliko sredstev na koncu leta porabilo za projekte, ki niso bili v načrtu, kar se je po uvedbi reforme bistveno spremenilo. Z uporabo kapitalskih rezerv je prišlo do varčevanja. Prednosti, ki jih je nov sistem prinesel parlamentu, sta zlasti povečan obseg boljših informacij, ki omogočajo boljše odločitve, ter možnost za bolj natančno preiskovanje javne porabe (Likierman, 2000, str. 254).

Če želimo doseči cilje, ki jih predvideva koncept NJM, je treba tako organom, ki so pristojni za odločanje na višjih in nižjih ravneh, kot tudi splošni javnosti zagotoviti boljše in kakovostnejše informacije, pri čemer računovodstvo kot informacijski sistem igra pomembno vlogo.

1.6 Praktični primer reforme javnega sektorja na Novi Zelandiji

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je Nova Zelandija soočala z neugodnimi gospodarskimi pogoji. Udarec ekonomske krize je bil toliko večji, ker je imela v obdobju po

2. svetovni vojni enega izmed najbolj zaščitenih gospodarstev. Delovala je v vladnem kokonu, saj je želela ublažiti pritiske konkurence. Kokon je doživel konec leta 1973 z dvema šokoma, ki sta imela dolgoročen vpliv na državo. Prvi je bil vstop Velike Britanije na Enotni trg, od katere je bila Nova Zelandija močno odvisna, saj je tja izvažala večino kmetijskih proizvodov. Drugi je bil naftna kriza, ki je močno dvignila cene energije in povzročila svetovno gospodarsko stagnacijo. Sledil je strm padec gospodarstva države. Ena izmed težav je bil tudi proračun, temelječ na denarju. Obstajal je slab sistem, ki se je nanašal na opravičljivost in pravičnost razdelitve sredstev, zaradi česar je prihajalo do prekoračitev dodeljenih sredstev (Cangiano, 1996; Goldman, 1991).

Začetni odzivi vlade so bile fiskalne spodbude, kot so vlaganje v energetske projekte, subvencije domačim proizvajalcem, zaostritev predpisov in zamrznitev cen ter plač, kar na dolgi rok ni delovalo (Schick, 1996, str. 11-20).

Nova vlada se je v obdobju 1985-1994 odločila izpeljati korenito reformo javnega sektorja. Managerji so dobili več svobode in hkrati prevzeli večjo odgovornost za rezultate. Druga velika sprememba je bil prehod z vodenja, ki temelji na vložkih (angl. *input*). Izkušnja Nove Zelandije je pokazala, da lahko sistem, ki temelji na rezultatih (angl. *output*) predstavlja učinkovito alternativo obstoječemu sistemu, saj dovoljuje več pooblastil in inovativnosti pri izbiri količine in vrste vložkov za opravljanje storitev ter omogoča boljše osredotočenje na doseganje ciljev. Do sprememb je prišlo tudi na področju delegiranja avtoritete na vodje posameznih oddelkov. Le-ti imajo pooblastilo za določanje pogojev zaposlovanja in višine plač v svojih oddelkih, poleg tega pa imajo nadzor nad vložki. Prednosti tega so večja svoboda managerjev pri upravljanju in njihova večja fleksibilnost, avtonomija, hitrejši odziv na spremembe ter večja odgovornost.

Reforma javnega sektorja je obsegala tudi uvedbo računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka. Ta proces bi težko izpeljali, če managerji na vseh ravneh ne bi imeli moči za spremembe, saj sta bila prenos finančne odgovornosti in ustvarjanje mehanizmov odgovornosti predpogoj za reformo procesa finančnega upravljanja (Ball et al., 1999, str. 24).

1.6.1 Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka

Sprejetje računovodstva, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka, je bil popoln uspeh reforme javnega sektorja na Novi Zelandiji. Raziskava med managerji v javnem sektorju je pokazala, da je od vseh reform na Novi Zelandiji uvedba novega sistema računovodstva dosegla najvišjo oceno.

Kljub temu, da je sprememba sistema računovodstva težaven in dolgotrajen proces, lahko rečemo, da so na Novi Zelandiji spremenili sistem relativno hitro. Zakonodaja, ki je zahtevala, da vladni oddelki sprejmejo računovodski sistem, ki temelji na poslovnih dogodkih, je bila sprejeta julija 1989. Oddelki so imeli na voljo dve leti, da uvedejo spremembo. Vsi razen treh, od približno 45 oddelkov, so uspešno izvedli prehod v roku enega

leta. Celotna vlada je to storila decembra leta 1991 na zahtevo Zakona o javnih financah (angl. *Public Finance Act*). Tako so leta 1992 objavili prve letne računovodske izkaze po načelu nastanka poslovnega dogodka. Proračun je bil v skladu s tem pripravljen leta 1994. Od tega leta dalje celoten sistem Nove Zelandije temelji na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Celoten proces od razvoja do implementacije je trajal sedem let, vendar pa je prehod oddelkov na nov sistem trajal le dve leti (Lye et al., 2005, str. 786).

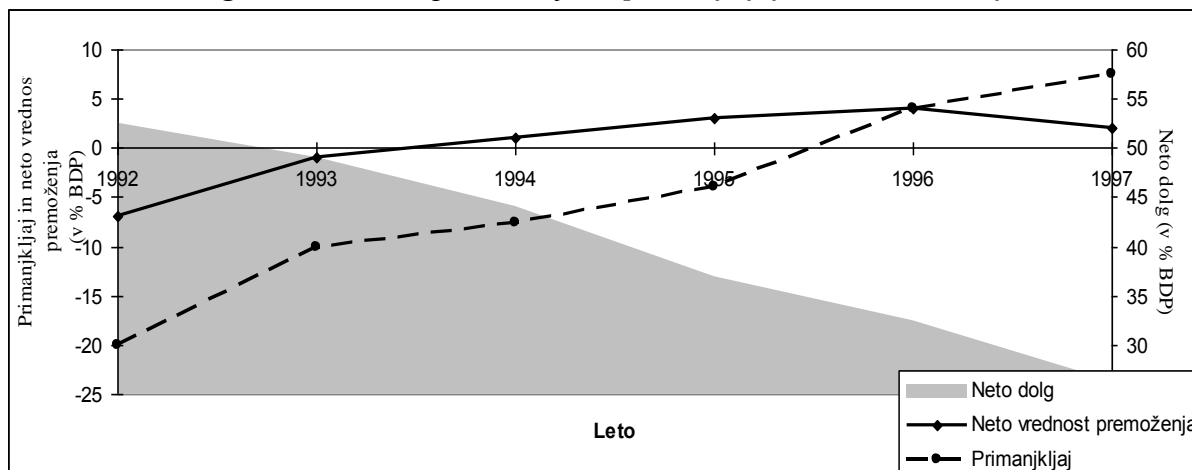
Novi računovodski izkazi nudijo bolj realen prikaz stanja v državi. Direktorjem dajejo možnost za sprejemanje racionalnejših odločitev ter jim nudijo popolnejše informacije za upravljanje s premoženjem. Kakovost notranjih informacij je primerljiva z največjimi podjetji, zunanje poročanje je bistveno boljše. Nov sistem računovodenja tako omogoča dolgoročno perspektivo vladnih politik in zagotavlja informacije, ki so skupaj z nefinančnimi podatki potrebne za natančno vrednotenje sprejetih odločitev. Omogoča tudi popolno razporejanje stroškov po produktih ter zagotavljanje informacij in spodbud, ki so potrebne za učinkovito upravljanje z javnimi viri. Mnogi se strinjajo, da je prav uvedba računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka izboljšala fiskalno disciplino, čeprav ni nikjer jasno določeno, kolikšen je bil njen učinek v primerjavi z ostalimi deli reforme (Ball et al., 2006; Lye, J. et al., 2005; Champoux, M., 2006).

1.6.2 Učinek reforme

Odzivi na reformo javnega sektorja Nove Zelandije so bili skoraj v celoti pozitivni. Rezultat reforme je poslovanje javnega sektorja, ki temelji na transparentnosti in odgovornosti, poleg tega je postal cilj fiskalne politike zagotavljanje stabilnih in odgovornih politik na dolgi rok. Najpomembnejše spremembe, ki jih je reforma prinesla, lahko strnemo v naslednje skupine (Cangiano, 1996, str. 3):

- **Večji nadzor nad javno porabo**
- **Večja učinkovitost:** Izvedena je bila študija o doseganju učinkovitosti, merjena v stroških na enoto. Brumby (v Ball, 1999, str. 26) navaja, da so v povprečju stroški na enoto, v obdobju petih let, padli za 10 % do 20 %.
- **Izboljšana fiskalna uspešnost:** Iz slike 1 je razvidno, da se je fiskalna uspešnost in pozicija Nove Zelandije po letu 1990 dramatično izboljševala. Premaknila se je s primanjkljaja na presežek. V letu 1996 je ta dosegel 3,6 % BDP. Neto javni dolg pa je padel z 52,5 % BDP v letu 1992 na 26,4 % BDP v letu 1997. Vrednost premoženja je začela konstantno presegati vrednost obveznosti. Ta preobrat v fiskalni politiki je bil delno posledica odločitve, ki je managerjem omogočila sprejemanje odločitev glede potrošnje, vendar se je zgodil tudi zaradi sistema, ki je omogočil te odločitve in managerjem vlil upanje, da se bodo njihove odločitve izpeljale (Campos & Pradhan, 1996, str. 11).

Slika 1: Neto dolg, neto vrednost premoženja in primanjkljaj na Novi Zelandiji (1991 – 1997)



Vir: Povzeto po I. Ball, T. Dale, W. Eggers, & J. Sacco, *Reforming Financial Management in the Public Sector: Lessons U.S. officials can learn from New Zealand*, Policy study No. 258, 1999, str. 26.

Zmanjšala se je tudi javna poraba, vendar je bil padec manj drastičen, saj je padel z 38 % BDP v letu 1983 na 35 % v letu 1994.

Primer Nove Zelandije kaže, da preoblikovanje upravljanja lahko izboljša finančno uspešnost, kulturo upravljanja ter kakovost javnih storitev. Sistem je bil oblikovan tako, da so se krepile medsebojne spodbude. Gradnja sistema spodbud, ki nagraduje želeno obnašanje managerjev in delegiranje moči v skladu s pričakovanimi zmogljivostmi, je ključnega pomena. S postavitvijo organov odločanja bližje virom informacij so omogočili hitrejšo sprejemanje odločitev. To je bilo najbolj očitno pri prehodu na računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka s strani oddelkov. Hiter prehod se zgodi lahko le v primeru, ko imajo managerji oddelkov popolno avtoriteto in jim ni treba čakati odobritev centralne vlade. Razlog za hitrejši proces v primerjavi z drugimi državami je bil tudi prost pretok osebja in strokovnjakov med javnim in zasebnim sektorjem. Najem finančnih strokovnjakov iz zasebnih podjetij je nedvomno vplival na hitrost uvedbe računovodstva po načelu poslovnega dogodka (Ball et al., 1999, str. 28).

2 OBSTOJEČ NAČIN RAČUNOVODENJA V SLOVENSKEM JAVNEM SEKTORJU

2.1 Ureditev v slovenskem javnem sektorju

V Sloveniji v skladu z Zakonom o javnih uslužbencih in Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju pojmuje javni sektor kot celoto državnih organov in uprav samoupravnih lokalnih skupnosti, javnih agencij, javnih skladov, javnih zavodov in javnih gospodarskih zavodov ter drugih oseb javnega prava, če so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti.

Pravna podlaga za pripravo računovodskih izkazov oseb javnega prava v Sloveniji sta Zakon o javnih financah (Ur.l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU,

110/2002-ZDT-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010-ZUKN, 107/2010, 11/2011-UPB4, v nadaljevanju ZJF) in Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, v nadaljevanju ZR) ter podzakonski akti, sprejeti na njuni podlagi. ZJF v 89. členu določa (Ur.l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDT-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010-ZUKN, 107/2010, 11/2011-UPB4): »Za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za državni in občinske proračune, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS) in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ), oba v obveznem delu zavarovanja, se uporabljajo določbe zakona o računovodstvu, razen če ta zakon ne določa drugače«.

Proračunske uporabnike delimo po (Kavčič, 2010, str. 11):

- načinu financiranja iz proračuna: neposredno/posredno financiranje,
- ustanovitelju: občina/država,
- statusni obliki: državni organ ali organizacija, občinski upravni organ, drugi organ lokalne skupnosti, javni zavod, javni sklad, agencija,
- vrsti opravljanja javne funkcije: izvajanje upravnih in drugih nalog državnih organov, lokalnih skupnosti, obvezno socialno zavarovanje, izvajanje nalog izven proračunskega javnega sklada, izvajanje javne službe, izvajanje dejavnosti v javnem interesu.

Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur.l. RS, št. 46/2003, v nadaljevanju Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov) v svojem 2. členu deli neposredne uporabnike proračuna na državne ter občinske organe in organizacije, vključno z občinsko upravo ter ožje dele občin, ki so pravne osebe.

Tretji člen istega pravilnika deli posredne proračunske uporabnike na pravne osebe:

- ki so organizirane kot javni zavodi, javne agencije ali javni skladi,
- katerih ustanovitelj in lastnik je država ali občina,
- ki izvajajo javne službe in dejavnosti v javnem interesu,
- ki pridobivajo sredstva za financiranje iz državnega ali občinskih proračunov, ZZZS ali ZPIZ in drugih virov.

Kot posredni uporabniki se obravnavajo tudi ZZZS in ZPIZ, javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki, samoupravne narodnostne skupnosti in Kmetijsko-gozdarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijsko-gozdarska zbornica.

V slovenskem javnem sektorju se uporablja modificiran sistem računovodstva, kar pomeni da se poslovni dogodki evidentirajo tako na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka kot tudi na podlagi načela denarnega toka. Prvi se uporablja za evidentiranje sprememb ekonomskih kategorij sredstev in obveznosti do virov sredstev, posredno pa se preko kontov

bilance stanja izkazujejo tudi obračunani in neplačani prihodki ter obračunani in neplačani odhodki, za katere so sestavljene ustrezne knjigovodske listine o nastalih poslovnih dogodkih, ki so predložene računovodskim službam proračuna in neposrednim proračunskim uporabnikom. Računovodsko načelo denarnega toka je v uporabi pri evidentiranju sprememb ekonomskih kategorij prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov, kar omogoča primerjavo zaključnega računa proračuna in zaključnih računov finančnih načrtov posameznih neposrednih proračunskih uporabnikov (Janc, 2005, str. 6).

2.2 Računovodski sistem

2.2.1 Primerjava načela denarnega toka in načela nastanka poslovnega dogodka

Tradicionalno se je v javnem sektorju uporabljalo računovodstvo po načelu denarnega toka, saj je vlada s tem želela nadzirati svoje prihodke (davke) in njihovo porabo s strani proračunskih uporabnikov. Danes pa se vse več držav odloča za prehod na obračunski sistem saj uporabniki poleg informacij o denarnih tokovih zahtevajo tudi tiste o sredstvih in obveznostih do njihovih virov. Kljub temu, da obstaja več kombinacij med enim in drugim načelom, se bom osredotočila na načelo, ki temelji na denarnih tokovih, in načelo na temelju nastanka poslovnega dogodka.

Načelo denarnega toka oziroma plačane realizacije pomeni, da se prejemki in izdatki beležijo, ko so plačila prejeta oziroma plačana. Sistem je v primerjavi z načelom nastanka poslovnega dogodka lažji za razumevanje in zaradi tega zahteva manj izkušenj računovodij.

Različni avtorji (Ballasone et al., 2004, Wynee, 2004; Granof, 2001; Diamond, 2002) v svojih prispevkih navajajo številne prednosti in slabosti, ki jih sistem, temelječ na denarju, prinaša. Prednost takšnega računovodstva je lažje spremljanje pridobivanja in porabljanja državnih denarnih sredstev. Zaradi enostavnejših metod v primerjavi s tistimi, ki se uporabljajo pri načelu nastanka poslovnega dogodka, je tudi priprava računovodskih izkazov preprostejša in posledično je potrebnega manj strokovno usposobljenega kadra. Tako so tudi izkazi uporabnikom bolj razumljivi. Zaradi nezapletenosti se pri takšnem sistemu pojavijo nižji administrativni stroški, lažje je tudi usklajevanje s proračunom, ki je pripravljen po načelu denarnega toka.

Kljub prednostim ima sistem kar nekaj slabosti. Pripravljeni računovodski izkazi nudijo le informacije o izdatkih in prejemkih, zaradi česar ne zagotavljajo popolne finančne slike. Zaradi odsotnosti informacij o nefinančnih sredstvih nimamo dovolj dobre podlage, ki bi omogočila sprejemanje tehtnih odločitev. Ker ni na razpolago podatkov o pogojnih obveznostih, ki bodo imele vpliv v prihodnjih obdobjih, ne omogoča predvidevanja v prihodnost. Pri prikazu finančnega stanja obstaja precejšnja možnost manipulacije, kot je na primer odlaganje izdatkov ali pospeševanje prejemkov. Sistem spodbuja naglo črpanje preostalih sredstev konec obračunskega obdobja, saj le-ta v nasprotnem primeru zapadejo.

Izkušnje kažejo, da tudi denarni računi zahtevajo preudarnost. Načelo denarnega toka lahko povzroči popačenje realnosti, ki je lahko posledica t.i. kreativnega računovodstva (Diamond, 2002, str 5).

Diamond (2002, str. 6) poudarja, da se kreativno računovodstvo v okviru sistema, ki temelji na denarnem toku, pojavlja predvsem pri:

- uporabi t.i. **prehodnih računov** (angl. *suspense accounts*), ki se uporabljajo za dvomljive prejeme in izdatke, pri katerih niso na voljo prave informacije, s katerimi bi določili konto, ki ga je treba bremeniti. Ob prejemu dodatnih informacij se znesek preknjiži na ustrezni konto. Znesek ob koncu obračunskega leta lahko ostane na prehodnem računu, proračunski uporabniki tako prikažejo presežek v proračunu, saj izdatki niso knjiženi na ustrezne konte ali celo prekoračijo predvideno porabo;
- uporabi t.i. **blagajniških predplačil** (angl. *imprest accounts*), ki so namenjena vnaprej določenim izdatkom (stroški plač, pogodbeni plačila ...), katerih končni znesek ni znan, dokler se ne pojavi dejanski strošek. Tudi če so denarna sredstva vrnjena v proračun, pride do izkrivljanja, saj je blago pridobljeno v enem obdobju, medtem ko je plačilo evidentirano v naslednjem (ekonomski in fiskalni učinek se pojavita v različnih obdobjih);
- uporabi t.i. **klirinških računov** (angl. *clearing accounts*), ki se podobno kot prehodni računi uporabljajo za tiste vknjižbe, ki jih zaradi določenih dejavnikov v kratkem obdobju ne bo mogoče poravnati;
- uporabi t.i. **poslovnih računov** (angl. *trading accounts*), ki se načeloma uporabljajo za zagotavljanje storitev med oddelki z namenom povrnitve stroškov teh storitev. Če ni dobrih mehanizmov za beleženje tovrstnih poslov, lahko pride do zlorabe, podobno kot pri klirinških računih;
- uporabi t.i. **depozitnih računih** (angl. *deposit accounts*), ki se uporabljajo za denarne pologe, ki ne predstavljajo prihodkov ali kapitalskih prejemkov vlade. Vlada na njih na primer zbira zavarovalne premije za svoje zaposlene, dokler se le-te ne prenesejo na zavarovalnico. V primeru pomanjkanja denarja obstaja nevarnost, da se denar na teh računih porabi za druge namene.

Nasprotno, načelo nastanka poslovnega dogodka priznava transakcije ali dogodke v tistem trenutku, ko ti nastanejo, oziroma ko se ustvari ekonomska vrednost in ne kadar prejmemo denar oziroma izvedemo plačilo. Sistem v primerjavi s tistim, ki temelji na denarju, nudi več informacij in daje večji pomen rezultatom. Informacije dajejo boljšo podlago za učinkovito upravljanje ter sprejemanje odločitev (vključno z alokacijo resursov). Mogoča je primerjava celotnih stroškov, ki so povezani z zagotavljanjem storitev, s tistimi iz zasebnega sektorja, poleg tega obstaja boljša primerjava rezultatov uspešnosti, ki vključujejo informacije o

osnovnih in obratnih sredstvih ter obveznostih do virov sredstev, na katere ne vpliva čas gotovinskih plačil in prejemkov. Stroški osnovnih sredstev so razporejeni po dobi koristnosti, informacije o amortizaciji in spremembi v vrednosti sredstev pa omogočajo sprejemanje boljših odločitev. Ta sistem nudi tudi zanesljivejšo oceno finančnega položaja organizacije in vzdržnosti vladnih politik (Wynne, 2004, str. 7).

Sistem nazorneje prikazuje, kako vlada financira svoje aktivnosti ter uporabnikom omogoča vrednotenje izpolnjevanja njenih obljub. Omogoča ocenjevanje vlade v smislu stroškovne učinkovitosti, uspešnosti in dosežkov. Nasprotno od načela denarnega toka omogoča tudi informacije o trenutnem stanju sredstev in obveznosti do virov sredstev ter upravljanje s sedanji in potencialnimi obveznostmi. Zaradi večje transparentnosti obstaja tudi manjša možnost manipuliranja s podatki. Večja preglednost sili vlado v gledanje v prihodnost pri sprejemanju odločitev.

Poleg prednosti lahko zasledimo kar nekaj kritik, ki se nanašajo na visoke stroške uvedbe načela nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju. Ti nastanejo predvsem zaradi potrebe po večjem številu visoko usposobljenega kadra, ki je potreben zaradi zapletenosti postopka in prenove informacijske tehnologije. Velik zalogaj predstavlja tudi potrebna sprememba v nacionalnih zakonih in predpisih. Zaradi večje zahtevnosti računovodenja je pričakovati tudi večje število napak ter manjšo objektivnost podatkov zaradi sodb pri posameznih računovodskih kategorijah (IFAC, 2011; Ballasone, 2004; Granof, 2001; Wynne, 2004).

2.2.2 Prednosti obstoječega načina računovodenja

V Sloveniji sistem računovodenja na ravni enot institucionalnega sektorja država temelji na denarnem toku oz. na prilagojenem denarnem toku. Za računovodsko izkazovanje izvrševanja proračuna se uporablja modificiran model računovodskega načela denarnega toka, ki je delno nadgrajen z izkazovanjem podatkov na osnovi nastanka poslovnega dogodka.

Lahko rečemo, da nam obstoječi način prinaša kar nekaj prednosti, in sicer (Janc, 2005; Mladenovič, 2011b; Diamond, 2002):

- izkušnje, zaradi dolgoletne uporabe,
- enostavnost in pravočasnost poročanja,
- primerljivost podatkov v računovodskem in proračunskem izkazovanju ter lažje medsebojno usklajevanje,
- poznane in enostavne metode dela,
- dostop do podatkov o neplačanih terjatvah in neporavnanih obveznostih za poslovne dogodke, za katere so v računovodstvo proračuna in proračunskih uporabnikov posredovane ustrezne knjigovodske listine,
- podatki iz bilance stanja in drugih poslovnih knjig omogočajo pripravo premoženjske bilance proračunskega uporabnika ter na podlagi tega sestavo konsolidirane premoženjske bilance države in občin,

- lažja razumljivost informacij, pripravljenih po načelu denarnega toka za uporabnike računovodskih izkazov,
- nižji stroški vzpostavitve in vzdrževanja sistema zaradi manjšega obsega strokovnega znanja,
- ni potrebe po sprejemanju tehtnejših strokovnih presoj za evidentiranje denarnih transakcij.

2.2.3 Kritičen pogled na obstoječi sistem

Čeprav obstaja kar nekaj prednosti, ki jih prinaša obstoječi sistem računovodenja v slovenskem javnem sektorju, se je treba zavedati, da ima le-ta tudi nekaj slabosti. Ena ključnih je ta, da nam ne ponuja informacij o vrednosti sredstev, ki so bila porabljena in o obveznostih, ki so nastale pri odločitvah. Prav zaradi tega ni podatka o gibanju presežka nad obveznostmi. Naslednja pomembna slabost, ki jo prinaša sistem, je ta, da ni na voljo informacij o pogojnih obveznostih, ki bodo pomembno vplivale na primanjkljaje proračunov v prihodnjih obdobjih. Kljub temu, da so številne informacije podane v obveznih razkritjih, to ne pomeni, da bodo enaki poslovni dogodki obravnavani na enak način. Računovodski izkazi ne temeljijo na ujemanju prihodkov in stroškov istega obdobja. Nepopolno ali prepozno razkritje informacij o dolgu in primanjkljaju pa povečuje tveganje za nepravočasno in neučinkovito ukrepanje.

Slabosti obstoječega sistema so torej (Janc, 2005; Diamond, 2002):

- načrtovana poraba javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov, ter načrtovanje odhodkov in drugih izdatkov temelji na sredstvih in ne na virih sredstev,
- ne omogoča popolne informacije o sredstvih in virih sredstev za tiste kategorije, za katere ne obstajajo ustrezne knjigovodske listine,
- ni doslednega nadzora nad plačili z naslova javnofinančnih prihodkov, za katere je na podlagi ZJF nadzornik odgovoren, kar pomeni, da je premajhen poudarek na celotni izterjavi javnofinančnih prihodkov,
- omejen obseg pri prikazovanju transakcij, ki se pojavljajo izven obračunskega obdobja.

2.3 Računovodski izkazi v slovenskem javnem sektorju

Zakon o računovodstvu v svojem 21. členu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C) določa, da morajo pravne osebe sestavljati letno poročilo, ki sestoji iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazu ter poslovnega poročila.

Vsebino, členitev in obliko sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki Enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN), v Sloveniji določa Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011, v nadaljevanju Pravilnik o sestavljanju letnih poročil).

Pravilnik deli uporabnike EKN na določene in druge uporabnike. Določene uporabnike predstavljajo vsi posredni uporabniki, razen javnih skladov, ZZZS in ZPIZ, ter tiste pravne osebe, ki niso uvrščene med posredne in neposredne uporabnike proračuna države ali občin.

Med druge uporabnike EKN sodijo vsi neposredni uporabniki ter javni skladi, ZZZS in ZPIZ. Šesti člen tega pravilnika določa, da je obrazec za bilanco stanja (Priloga 1) enoten za vse uporabnike EKN, medtem ko se obrazec za prikaz izkaza prihodkov in odhodkov razlikuje za druge in določene uporabnike.

Sedmi člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil določa, da so obvezne priloge k bilanci stanja uporabnikov EKN informacije o:

- stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Priloga 2),
- stanju in gibanju dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil (Priloga 3) ter
- druga pojasnila, ki jih ta pravilnik določa.

Vzrok za različna izkaza prihodkov in odhodkov drugih in določenih uporabnikov EKN je v tem, da je podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov, ki imajo vpliv na povečanje ali zmanjšanje prihodkov oziroma odhodkov v poslovne knjige drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta, načelo denarnega toka, določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta pa načelo nastanka poslovnega dogodka.

Drugi uporabniki EKN prikazujejo prihodke in odhodke v obrazcu, katerega skrajšanja oblika je predstavljena v Prilogi 4. V njem glede na pravne podlage v Sloveniji prikazujejo denarne pritoke in odtok, zato lahko rečemo, da sta izraza prihodki in odhodki neprimerna. Po pravilniku sta obvezni prilogi k temu izkazu še izkaz računa finančnih terjatev in naložb (Priloga 5) ter izkaz računa financiranja (Priloga 6).

Določeni uporabniki EKN sestavljajo izkaz prihodkov in odhodkov v obrazcu, ki ga v skrajšani obliki prikazuje Priloga 7. Njegove obvezne priloge so izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po dejavnosti, izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkaz računa financiranja določenih uporabnikov. Zadnji trije navedeni izkazi zadevajo le tiste določene uporabnike, ki imajo status posrednega proračunskega uporabnika. Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkaz računa financiranja določenih uporabnikov sta glede na zbirne postavke enaka izkazoma, ki veljata za druge uporabnike. V tem izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov so dejansko predstavljeni prihodki in odhodki, saj le-ti pri beleženju ekonomskih kategorij uporabljajo načelo nastanka poslovnega dogodka. Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka je evidenčni izkaz, v katerega se vpisujejo podatki o prejemkih in izdatkih (Priloga 8). V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti (Priloga 9) določeni uporabniki ločeno prikazujejo prihodke in odhodke tekočega obračunskega obdobja za izvajanje javne

službe ter prihodke in odhodke tekočega obračunskega obdobja od prodaje blaga in storitev na trgu.

V okviru pojasnil vsi uporabniki EKN podajo tudi pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter v njunih prilogah. Posebno določilo velja za javne sklade, ki morajo v pojasnilih razkriti tudi podatke, ki se nanašajo na povečanje/zmanjšanje namenskega premoženja oz. na porabo presežka prihodkov nad odhodki oz. pokritje presežka odhodkov nad prihodki doseženega z upravljanjem namenskega premoženja.

3 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR

Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. *International Public Sector Accounting Standards Board*; v nadaljevanju IPSASB) razvija mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. *International Public Sector Accounting Standards*; v nadaljevanju IPSAS) za pripravo računovodskih izkazov, ki temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka, prav tako pa tudi tiste, ki so pripravljene na podlagi denarnega toka. Njegove pglavitne naloge vključujejo razvoj konceptov za optimizacijo finančnega managementa in računovodskega poročanja v subjektih javnega prava. Že v začetku delovanja je razvil in objavil številne smernice, študije in rezultate raziskav. Vendar pa te niso igrale tako pomembne vloge, kot jih imajo danes IPSAS standardi. Ključen preobrat se je zgodil leta 1996 s Projektom standardov. Njegov namen je bil oblikovanje standardov, s katerimi bi izboljšali finančno upravljanje in računovodstvo v javnem sektorju, hkrati pa bi ga čim bolj uskladili na mednarodni ravni (IFAC, 2007, str. 3).

Trenutno je sprejetih 31 visoko kakovostnih globalnih standardov računovodskega poročanja, ki jih uporabljajo subjekti javnega sektorja, razen podjetja pod nadzorom države. Standardi določajo zahteve pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in razkrivanju poslov in poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih za splošne namene. Posamezni standardi so predstavljeni v Prilogi 10.

3.1 Razvoj IPSAS standardov

Z razvojem IPSAS standardov, ki temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka, IPSASB zasleduje cilj zblizevanja IPSAS in Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). Slednji so torej izhodišče za razvoj novih standardov IPSAS, ki se uporabljajo v javnem sektorju, kjer je to primerno. IPSASB pri tem skuša ohraniti računovodske rešitve iz MSRP, razen če obstajajo specifične zahteve, ki se nanašajo na javni sektor. Poleg tega IPSAS standardi obravnavajo računovodske rešitve, ki v obstoječih MSRP niso popolne ali pa jih Mednarodni odbor za računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Board*; v nadaljevanju IASB) še ni razvil (Berger, 2009, str. 4).

IPSASB v postopku razvijanja standardov sodeluje z različnimi interesnimi skupinami tako, da jim daje možnost podajanja pripomb. Sodeluje tudi z Mednarodno zvezo računovodskih strokovnjakov, revizorji, pripravljavci in postavljalci standardov ter posamezniki. Pri glavnih projektih, tehničnih vprašanjih in prednostnih delovnih programih se posvetuje tudi s svojo svetovalno skupino.

Postopek navadno poteka po naslednjih korakih (Berger, 2009, str. 28):

- preučitev nacionalnih računovodskih zahtev in praks ter izmenjava pogledov o pomembnih vprašanjih z nacionalnimi postavljalci standardov,
- upoštevanje mnenja IASB, nacionalnih postavljalcev standardov, regulatornih oblasti in drugih pristojnih organov ter drugih organizacij, katerim je v interesu računovodsko poročanje v javnem sektorju,
- oblikovanje strokovnih odborov, projektnih svetovalnih skupin ali pododborov,
- dajanje mnenj tistih, na katere vplivajo odločitve IPSASB, in s tem njihova zmožnost vplivanja na dokončno odločitev,
- upoštevanje pripomb na dokumente in osnutke, ki so jih sprejeli v času procesa,
- objava standardov, ki vključujejo podlage za zaključke in pojasnjujejo korake v uveljavljenem postopku ter način sprejemanja odločitev.

Poleg standardov, ki temeljijo na poslovnih dogodkih, so razvili še standard, ki temelji na denarnemu toku in vključuje poglavja o obveznih in priporočljivih razkritjih. Začetna predpostavka je, da bo računovodenje po načelu denarnega toka vedno igralo pomembno vlogo v računovodstvu javnega sektorja.

Pojavljajo se argumenti, ki upravičujejo vlogo informacij v povezavi z denarnimi sredstvi saj (Cenar, 2010, str. 83):

- dajejo dodatno vrednosti dejavnikom za podporo pri odločanju,
- omogočajo ocenjevanje sposobnosti posameznih enot za zagotavljanje potrebnih denarnih sredstev ter
- omogočajo primerjavo s preteklimi finančnimi izkazi kot tudi z izkazi drugih oseb, ki uporabljajo načelo denarnega toka.

3.2 Strategija IPSASB

IPSASB daje vladam in nacionalnim oblikovalcem standardov pravico za oblikovanje računovodskih standardov in pripadajočih smernic v okviru svojih pristojnosti. Njegov temeljni cilj je zadovoljiti javni interes z razvojem visokokakovostnih standardov računovodskega poročanja za javni sektor in olajšati zблиževanje mednarodnih in nacionalnih standardov, s čimer bi povečali kakovost in enotnost računovodskega poročanja po vsem svetu. Tako bi se povečala transparentnost računovodstva javnega sektorja. Z namenom doseganja tega cilja razvijajo konceptualni okvir, ki se približuje MSRP tam, kjer je to možno (Davis, 2008, str. 23).

Lahko bi rekli, da ima odbor podporno funkcijo. Splošni namen računovodskih izkazov oseb javnega prava se lahko ureja s predpisi ali zakonodajo. To se lahko izvaja v obliki zakonskega poročanja, direktiv ali računovodskih standardov, ki jih izdajajo vlade, regulatorni organi in/ali strokovna združenja v pristojnosti. Kljub temu tako IPSASB kot tudi računovodska ali revizorska združenja ne morejo zahtevati uporabe IPSAS standardov, kar pomeni da standardi niso neposredno zavezujoči.

Velika večina IPSAS standardov temelji na standardih MSRP, kar kaže na njihovo prizadevanje za uporabo načela nastanka poslovnega dogodka. Sedanji standardi lahko pomagajo oblikovalcem zakonodaje pri razvoju novih standardov ali izboljšanju obstoječih. V veliko pomoč so lahko predvsem državam, katerih standardi za javni sektor še ne temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka. Ena izmed ciljnih skupin so prav gotovo države v razvoju. Finančne institucije, kot sta Mednarodni denarni sklad ali Svetovna banka, igrajo pomembno vlogo, saj so glavni donatorji in posojilodajalci tem državam. Strategija zagotavljanja finančnih virov tem državam temelji predvsem na ustvarjanju preglednosti in doslednemu računovodskemu poročanju. Finančne pomoči so pogosto povezane z uvedbo postopkov in struktur poročanja, ki temeljijo na IPSAS standardih. Svetovna banka na primer spodbuja posojilojemalce, naj pripravijo računovodska poročila na podlagi IPSAS. Tako standardi pridobivajo na pomembnosti.

V tako imenovanem razvitem delu sveta prav tako obstaja težnja po čimprejšnjem sprejemu teh standardov. Različni procesi pri zbiranju in razporejanju sredstev na posamezne države, kot na primer v Evropski Uniji, ustvarjajo potrebo po transparentnosti glede kriterijev razporejanja in porabe sredstev – zlasti v času, ko so finančna sredstva omejena.

IPSASB priporoča uporabo IPSAS standardov in harmonizacijo nacionalnih zahtev za računovodenje v javnem sektorju. V odboru verjamejo, da bi to lahko povečalo kakovost računovodskih izkazov subjektov javnega prava, kar bi se odražalo v boljšem sprejemanju odločitev glede dodeljevanja sredstev posameznim subjektom, boljši preglednosti ter večji odgovornosti (Berger, 2009, str. 8-10).

Strategijo razvoja mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor lahko razdelimo na tri faze (Berger, 2009, str. 10):

- prva delovna faza: oblikovanje temeljnega sklopa standardov, s katerim so omogočili oblikovanje standardov, ki temeljijo na računovodstvu, ki izhaja iz zasebnega sektorja;
- druga delovna faza: prehodno obdobje, katerega namen je doseči zблиžanje med računovodskimi standardi za javni sektor in tistimi iz zasebnega sektorja;
- tretja delovna faza: nadaljnji razvoj vprašanj, ki se nanašajo na javni sektor. Faza zajema oblikovanje odgovorov v zvezi z računovodstvom in računovodskim poročanjem, ki so značilni za javni sektor.

3.3 Mednarodni računovodski izkazi

Računovodske izkaze, pripravljene na podlagi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, ureja IPSAS 1– »Predstavljanje računovodskih izkazov« in izhaja iz mednarodnega računovodskega standarda 1 (v nadaljevanju MRS 1). Njegov namen je predpisati način predstavljanja računovodskih izkazov za splošne namene na način, da bi bila omogočena primerjava z lastnimi računovodskimi izkazi iz preteklih let in računovodskimi izkazi drugih subjektov. Uporablja se za vse subjekte v javnem sektorju, razen za podjetja pod nadzorom države², ki morajo ravnati v skladu z MRS.

Popolni računovodski izkazi na podlagi IPSAS standardov sestojijo iz naslednjih računovodskih izkazov, katerim so dodane računovodske usmeritve ter pojasnila k izkazu (IPSAS 1, 2000, str. 30):

- bilanca stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov,
- izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu ter
- izkaz denarnih tokov.

V bilanci stanja (Priloga 11) mora vsak subjekt javnega sektorja (razen tistih pod nadzorom države) glede na vrsto svojega poslovanja prikazati kratkoročna in dolgoročna sredstva in obveznosti do virov sredstev. Če se subjekt ne odloči za takšno ločevanje, mora sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove unovčljivosti.

Drugi obvezni računovodski izkaz, ki ga zahteva IPSAS 1, je izkaz prihodkov in odhodkov (Priloga 12), v katerem osebe javnega sektorja predstavljajo prihodke, razčlenjene na način, ki ustreza dejavnosti subjekta, ter odhodke, ki temeljijo ali na vrsti odhodkov ali na njihovi funkciji v subjektu. Prva, imenovana metoda vrste odhodkov, združuje odhodke glede na njihovo vrsto, kot so npr. amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza. Ta je primerna za manjše pravne osebe, pri katerih stroškov ni treba razvrščati po funkcijah subjekta. Metoda po funkcionalnih skupinah pa razvršča odhodke po namenu, za katerega so nastali. Primernejša je za večje pravne osebe, uporabnikom pa daje bolj natančne podatke.

IPSAS 1 določa, da morajo pravne osebe v posebnem izkazu predstaviti še čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, vse postavke, ki se pripoznajo neposredno v čistih sredstvih oz. kapitalu ter njihovo vsoto in skupne učinke sprememb računovodskih usmeritev. To predstavljajo v izkazu sprememb v čistih sredstvih/kapitalu, ki je predstavljen v Prilogi 13.

Subjekti, ki pripravljajo računovodske izkaze na osnovi nastanka poslovnega dogodka, morajo pripraviti izkaz denarnih tokov v skladu z zahtevami IPSAS 2 – »Izkazi denarnih tokov« (MRSJS 2, 2000, str. 72) ter ga predstaviti kot sestavni del svojih računovodskih

² Subjekt, ki je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu in so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje. Prodaja blago in storitve drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseganja dobička. Ni odvisen od stalnega financiranja s strani države in ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

izkazov. V njem morajo biti predstavljene postavke, za katere je bil porabljen denar v poročevalnem obdobju, ter stanje denarnih sredstev na datum poročanja.

Odbor je izdal tudi obširen IPSAS standard, ki ureja računovodsko poročanje na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju. Sestavljen je iz dveh delov – prvi je obvezen in opisuje zahteve, ki jih morajo upoštevati vsi subjekti pri pripravljanju računovodskih izkazov, zasnovanih na denarnem toku. Drugi del standarda ni obvezen in opredeljuje dodatne računovodske usmeritve in razkritja, s katerimi naj bi povečali svojo odgovornost za računovodenje in preglednost izkazov. Standard zahteva pripravo izkaza denarnih prejemkov in izdatkov (Priloga 14), ki izkazuje denarna sredstva poročajočega subjekta in ustrezna pojasnila ter razkritja. Računovodenje po načelu denarnega toka pripoznava poslovne dogodke ob prejemu ali plačilu denarnih sredstev oz. denarnih ekvivalentov (Računovodsko poročanje na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju, 2005, str. 601).

Na podlagi tega standarda računovodski izkazi sestojijo iz (IFAC, 2011, str. 1462):

- izkaza denarnih prejemkov in izdatkov, ki vključuje:
- ♦ prikaz vseh denarnih prejemkov, izdatkov in stanja denarnih sredstev, ki jih subjekt obvladuje in
- ♦ ločen prikaz plačila, ki jih v korist subjekta opravijo tretje osebe v skladu s 1.3.24.³ tega standarda;
- računovodskih usmeritev in pojasnil.

Pravne osebe želijo uporabnikom svojih računovodskih izkazov pogosto ponuditi še dodatne informacije, kot so npr. terjatve in obveznosti do dobaviteljev, posojila, nedenarna sredstva, pogojne obveznosti in druge informacije, ki niso pripoznane na podlagi računovodenja, ki temelji na denarju. V kolikor so ti podatki koristni za uporabnike, jih lahko pravne osebe razkrijejo v pojasnilih k izkazu.

3.4 Uporaba računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v Evropi

Prav gotovo je dober argument za sprejem IPSAS standardov v Sloveniji njihova razširjenost med državami v Evropi, saj gre pri tem za trend, ki prispeva k modernizaciji sistema računovodenja. Spodbudo predstavlja tudi uvedba računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka v organizacijah, kot so NATO, OECD, Interpol, Združeni narodi, Evropska komisija in druge.

³ Ko v obdobju poročanja tretja oseba neposredno poravnava obveznosti subjekta ali kupuje proizvode in storitve v njegovem imenu, mora subjekt v izkazu denarnih prejemkov in izdatku v ločenih stolpcih razkriti celotna plačila tretjih oseb, ki so del sestavljenega subjekta, pri čemer se ločeno prikažejo vrste virov in poraba vseh plačil, razvrščenih na podlagi, ki je primerna poslovanju subjekta; in celotna plačila tretjih oseb, ki niso del sestavljenega subjekta, pri čemer se ločeno prikažejo vrste virov in poraba vseh plačil, razvrščenih na podlagi, ki je primerna poslovanju subjekta. Takšno razkritje se lahko opravi samo, če je tretja oseba ali prejemnik formalno obvestil subjekta, da so bila opravljena takšna plačila ali pa so bila potrjena na kak drug način (Računovodsko poročanje na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju, 2005, str. 604).

Ker ima vsaka država možnost določanja zakonov in predpisov, ki se nanašajo na računovodske izkaze za splošne namene subjektov javnega sektorja, so nekatere države že razvile svoje standarde, ki veljajo za javni sektor. Pogosto uporabljajo IPSAS standarde kot pomoč pri oblikovanju novih ali prenovi obstoječih standardov. IPSAS standardi so tako namenjeni predvsem državam, ki svojih standardov še niso razvile.

Kljub temu, da se pojavlja trend sprejema računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju na globalni ravni, obstajajo pomembne razlike v načinu uvedbe. Zaznamo lahko razlike zlasti v vsebini, času trajanja procesa sprejema in načinu, kako bo računovodenje po načelu poslovnega dogodka vpeljano v prakso (Christiaens et al., 2010, str. 541).

Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka se čedalje bolj izvaja med državami članicami OECD, in sicer na vseh ravneh. Trend se ne pojavlja le v državah, ki so bile pobudnice, temveč tudi med tistimi, ki so sprejele doktrino NJM z nezaupanjem. To so bile zlasti evropske kontinentalne države, ki imajo birokratsko javno upravo (Pina et al., 2009, str. 767).

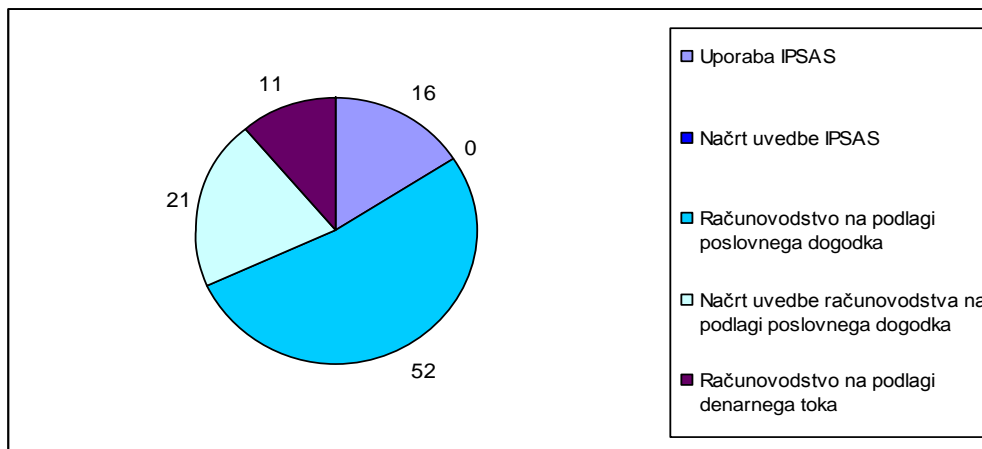
Centralne vlade v veliki večini držav Evropske unije trenutno izvajajo računovodenje po načelu denarnega toka. Nekatere izmed njih (npr. Nemčija in Madžarska) izvajajo le tovrsten način, države kot so npr. Belgija, Avstrija in Norveška, pa temeljijo na hibridnem sistemu računovodenja. Sem sodi tudi Slovenija. Kljub temu pa obstajajo države, katerih računovodski sistemi že temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka (npr. Finska, Švedska in Velika Britanija). Velikokrat obstajajo razlike v sistemu računovodenja na posameznih državnih ravneh. Navadno lokalne ravni izvajajo računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka pred centralno ravno (Sanderson & Van Schaik, 2008, str. 22).

V podjetju Ernst & Young so leta 2010 izvedli raziskavo, s katero so skušali ugotoviti, kako napreduje uvedba načela nastanka poslovnega dogodka in IPSAS standardov v evropskih državah. V raziskavo so vključili 19 državnih organov v 17 različnih državah. Države, ki so bile vključene v raziskavo, so bile Avstrija, Nemčija (Baden-Württemberg, Bavarska in Saška-Anhalt), Danska, Finska, Belgija (Flandrija in Valonija), Francija, Grčija, Italija, Litva, Nizozemska, Norveška, Portugalska, Španija, Švedska, Švica ter Združeno kraljestvo (v Prilogi 15 je prikazan sistem računovodstva v posameznih državah oz. pokrajinah).

Rezultati raziskave so prikazani na sledečih dveh slikah. Iz slike 2 je razvidno, da 10 od skupaj 19 držav že uporablja računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka na lokalni ravni, vendar ne skladno z IPSAS standardi. To predstavlja 52 % državnih organov, vključenih v raziskavo. 16 % (Flandrija, Litva in Švedska) že uporablja IPSAS standarde na lokalni ravni. 21 % vključenih v raziskavo, ki uporabljajo načelo denarnega toka, načrtuje prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka, vendar ne namerava prevzeti IPSAS standardov. Državi, ki uporabljata načelo denarnega toka in v prihodnosti ne nameravata preiti na obračunski sistem, sta Avstrija in Bavarska. Med vključenimi v

raziskavo ni bilo takih, ki bi na lokalni ravni uporabljale načelo denarnega toka in bi v prihodnosti načrtovale prevzem IPSAS standardov.

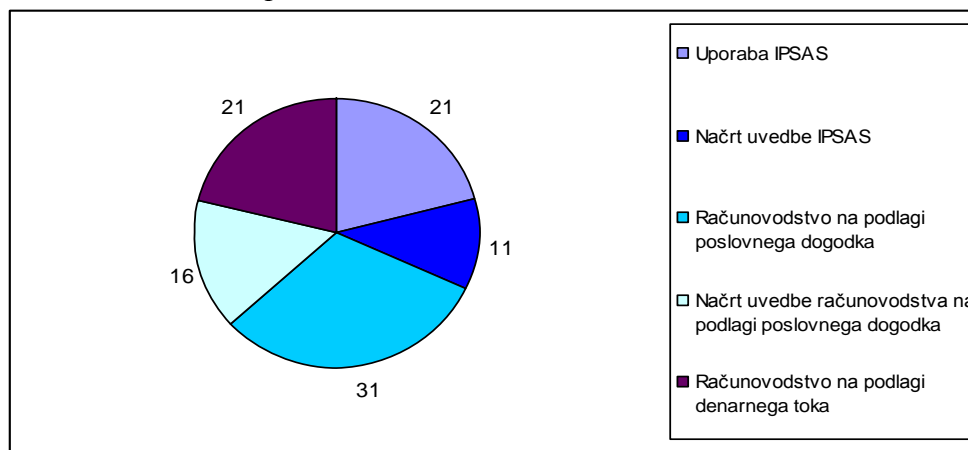
Slika 2: Uporaba računovodstva na lokalni ravni v %



Vir: Povzeto po Ernst & Young, Toward transparency, 2010, str. 7.

Slika 3 predstavlja sistem računovodstva na centralni ravni. Iz nje vidimo, da 21 % držav na centralni ravni že uporablja IPSAS standarde. To so Francija, Litva, Švedska in Švica. Nizozemska in Norveška (11 %) uporabljata načelo denarnega toka, vendar v prihodnosti načrtujeta uvedbo načela nastanka poslovnega dogodka, ki temelji na IPSAS standardih. 31 % držav je navedlo, da že uporablja načelo nastanka poslovnega dogodka na centralni ravni, vendar ta ne temelji na IPSAS standardih. 16 % držav še vedno uporablja načelo denarnega toka, ampak v prihodnosti namerava preiti na obračunski sistem, ki ne temelji na IPSAS. 21 % držav ne načrtuje uvedbe načela nastanka poslovnega dogodka na centralni ravni.

Slika 3: Uporaba računovodstva na centralni ravni v %



Vir: Povzeto po Ernst & Young, Toward transparency, 2010, str. 7.

Vzroke za različno intenzivnost uporabe standardov v Evropi so skušali pojasniti s študijo, ki sta jo na univerzi Ghent v Belgiji opravila Christiaens in Reyniers. Prav tako so skušali ugotoviti, zakaj nekatere države še vedno uporabljajo računovodenje na podlagi denarnega toka, medtem ko druge že izvajajo evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Izsledki raziskave so pokazali, da kljub temu, da nekatere države poslovne dogodke še vedno

evidentirajo na podlagi denarnega toka, veliko držav v Evropi že uporablja načelo poslovnega dogodka, tako na centralni kot na lokalni ravni. Poleg tega je bilo ugotovljeno, da večina tistih, ki še niso uvedli tega načela, to načrtujejo v bližnji prihodnosti (Christiaens et al., 2010, str. 550).

Glavni argumenti v prid načela nastanka poslovnega dogodka, tako na lokalni kot na centralni ravni, se kažejo v večji stroškovni ozaveščenosti in s tem večji učinkovitosti ter potrebi po izboljšanju zunanje odgovornosti in nadzora ter k rezultatom usmerjenega upravljanja, ki zahteva kakovostne informacije. Študija je pokazala, da standardi ne igrajo pomembne vloge pri večini vlad centralne in lokalne ravni v Evropi. Samo tri lokalne (Flandrija, Litva in Švedska) ter štiri centralne jurisdikcije (Francija, Litva, Švedska in Švica) uporabljajo sistem računovodenja, ki je skladen z IPSAS standardi. Poleg tega številne države, ki načrtujejo prehod na načelo nastanka poslovnega dogodka, ne bodo uporabile IPSAS standardov za svoje izhodišče. Razlog, da se nekatere države niso odločile za IPSAS standarde, tiči v tem, da so standardi relativno nepoznani, s tem pa tudi prednosti njihove uporabe. Kot razlog so navedli tudi prevlado računovodskih pravil, ki veljajo za zasebni sektor, ter dejstvo, da nekatere države razvijajo svoje standarde, ki so skladni z IPSAS, vendar so prilagojeni značilnostim njihovega okolja.

Tiste države, katerih računovodenje temelji na IPSAS standardih, so kot razlog za sprejetje standardov navedle dejstvo, da lahko tako učinkovito izkoristijo znanje IPSASB in jim zaradi tega ni treba odkrivati nekih novih računovodskih pravil (Sanderson, 2008, str. 27).

Kljub dejstvu, da IPSAS standardi temeljijo na standardih MSRP, prevlada moč nacionalnih računovodskih standardov, ki veljajo za gospodarski sektor v posamezni državi. Jasno je, da bo IPSASB moral vložiti še kar nekaj truda v promoviranje standardov. Študija je bila zaključena z dejstvom, da bo treba preteči še veliko časa do takrat, ko bodo IPSAS standardi splošno uveljavljeni (Christiaens, 2010, str. 14).

3.5 Harmonizacija mednarodnega računovodskega sistema

Objava Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor je povzročila številne razprave o harmonizaciji računovodskih sistemov na področju javnega sektorja. Pritiski za mednarodno usklajenost računovodskih sistemov prihajajo s strani tistih, ki urejajo, pripravljajo in uporabljajo računovodske izkaze. Pojavili so se zaradi obsega in smeri reform, ki so se v različnih državah razlikovale in niso bile povsem homogene, včasih so celo vplivale na raznolikost informacij ali podlago za računovodenje, ki je bila uporabljena. Lahko rečemo, da je vsaka država prilagodila sistem javnega računovodstva svojim potrebam, manjkale pa so spodbude za njihovo harmonizacijo.

Na raznolikost reform imajo velik vpliv kulturne razlike. Največje razlike se pojavljajo med računovodskimi sistemi v angloameriških in kontinentalnih evropskih državah, saj se tradicija računovodenja med najbolj njimi razlikuje. Na področju evropskih kontinentalnih držav

dajejo večji poudarek proračunu in pravnemu nadzoru, informacije so usmerjene k zakonodajnim in izvršilnim oblastem. V anglosaksonskem območju pa večji pomen dajejo uspešnosti, učinkovitosti ter konkurenčnosti. Osredotočeni so na volivce in izboljšanje javnih storitev zanje. Te države so pod vplivom strokovnih računovodskih organizacij, ki oblikujejo predpise za računovodstvo v javnem sektorju. Prav tako ne moremo reči, da obstaja homogenost znotraj teh dveh skupin, saj se reforme razlikujejo od države do države (Pina et al., 2009; Blidisel, Farcane & Moraru, 2012).

Mednarodna harmonizacija računovodskih sistemov bi omogočila zmanjšanje razlik po vsem svetu z namenom doseči boljšo mednarodno primerljivost računovodskih izkazov. Formalna harmonizacija dejansko pomeni usklajevanje računovodskih predpisov, medtem ko pod materialno harmonizacijo razumemo računovodske prakse, na katere vplivajo predpisi ali tržne sile. Formalna računovodska harmonizacija je pot in podlaga za doseganje materialne računovodske harmonizacije. Pomembno vlogo pri tem prav gotovo igra IPSASB, saj bi bilo približevanje različnih računovodskih sistemov njihovim standardom dobra spodbuda k temu cilju. IPSAS standardi so trenutno najpomembnejši dejavnik na področju usklajevanja mednarodnega računovodstva za javni sektor. Že razvito znanje IPSASB lahko nacionalnim vladam olajša posodobitev njihovih organizacij in informacijskih sistemov.

Standardi skušajo povečati primerljivost računovodskih izkazov po vsem svetu, vendar tako IPSASB kot tudi računovodska stroka ne morejo zahtevati uvedbe IPSAS standardov. IPSASB si prizadeva, da bi čim več držav to storilo in jih pri tem spodbuja. Standardi skušajo zagotoviti primerljivost računovodskih informacij s postavljanjem mej za dovoljena odstopanja v podobnih transakcijah in s tem pripomorejo k zmanjšanju računovodske raznolikosti (Benito et al., 2007, str. 298).

Projekti za razvoj standardov IPSASB so tesno povezani s projekti IASB. Namen tega je zblíževanje računovodskega sistema javnega sektorja s tistim v zasebnem sektorju z namenom doseči homogenost med obema sektorjema in med sektorji v različnih državah. V zasebnem sektorju se je potreba po harmonizaciji pojavila zaradi globalizacije in potreb na trgu vrednostnih papirjev. V javnem sektorju pa so argumenti v prid harmonizacije drugačni. Sem sodijo možnost izdaje obveznic na mednarodnih trgih in možnost zaprositi za posojilo pri mednarodnih institucijah, olajšanje dela mednarodnih organizacij, ki uporabljajo informacije iz različnih držav, razvoj splošno sprejetih računovodskih standardov in pomoč pri razvoju računovodskega sistema v manj razvitih državah.

Kljub temu, da harmonizacija računovodstva v javnem sektorju morda ni tako pomembna kot v zasebnem sektorju, saj mednarodni trgi tega ne zahtevajo, obstajajo drugi razlogi, ki se nagibajo k večji usklajenosti informacijskih sistemov, zlasti v državah članicah Evropske unije, kjer bi bilo zaradi obstoja Enotnega trga priporočljivo oblikovati enotne računovodske izkaze na ravni Evropske unije s katerimi bi dosegli primerljivost med državami, hkrati pa bi olajšali sprejemanje odločitev na evropski ravni (Blidisel et al., b.l., str. 971).

Različni avtorji so razloge za harmonizacijo računovodskih sistemov v Evropski uniji strnili v naslednje skupine (Benito et al., 2007; Blidisel et al., b.l.):

- Potreba po vzpostavitvi primerljivosti različnih držav na način, da so njihovi računovodski sistemi primerljivi.
- Potreba po konsolidiranih finančnih izkazih držav članic z namenom dobiti splošno sliko finančnega položaja v Skupnosti. Celotna slika finančnega stanja bi olajšala procese odločanja na evropski ravni.
- Potreba po enakovrednem obravnavanju nepovratnih sredstev Evropske unije, kar omogoča večjo preglednost uporabe sredstev, ki jih podeljuje Evropska unija in hkrati večjo odgovornost držav članic za pravilno in učinkovito porabo le-teh.
- Potreba državljanov in potencialnih investitorjev, ki potrebujejo primerljive podatke o finančnem položaju in njegovih spremembah v posameznih državah članicah.
- S splošno sprejetimi računovodskimi načeli v Evropski uniji bi bili računovodski izkazi razumljivi vsem evropskim državljanom. Tako bi imeli primerljive računovodske sisteme med različnimi državami ter med državami in evropskimi institucijami.
- Uskladitev javnega računovodstva bi lahko prispevala k zagotavljanju pravilnega delovanja skupnega trga.
- Harmonizacija bi prinesla primerljive vrednosti, ki se uporabljajo pri analizi izpolnjevanja Maastrichtskih kriterijev, ki je brez dvoma pomembno vprašanje.
- Evropski strokovnjaki za računovodstvo in revidiranje bi imeli enako podlago za presojanje.

Prav tako se je treba zavedati težav, ki nas pri tem ovirajo. Te so zlasti pravni okvir, kulturne in jezikovne razlike in predvsem odnos javne uprave same takrat, kadar le-ta ne vidi prednosti v primerljivosti podatkov na nadnacionalni ravni.

Tudor Tiron (2010, str. 428) je strnil ovire pri harmonizaciji računovodskih sistemov v naslednje skupine:

- **IPSAS organ**

Ker daje IPSASB vladam in nacionalnim organom pravico za vzpostavitev svojih smernic in računovodskih standardov za poročanje javnega sektorja, lahko rečemo, da so ti standardi bolj priporočilo kot obveznost. Vlade pri tem ohranjajo suverenost, vendar njihov prevzem spodbujajo tako Mednarodna zveza računovodij kot tudi mednarodne organizacije in Evropska unija.

- **Naklonjenost vlade**

Če vlada ne vidi koristi v prevzemu IPSAS standardov, to predstavlja veliko oviro. Obstaja neka skupna lastnost tistih držav, ki so naklonjene sprejemu standardov na temelju nastanka poslovnega dogodka, in sicer:

- ♦ med državami, ki so sprejele IPSAS standarde je veliko angleško govorečih,

- ♦ razvijajoče se države namenjajo IPSAS standardom čedalje več pozornosti, saj to posredno od njih zahtevajo pomembne finančne institucije,
 - ♦ razvite države sprejemajo značilnosti IPSAS, vendar z večjo mero selektivnosti.
- **Heterogenost računovodskih sistemov znotraj držav**

V javnem sektorju nekaterih držav se računovodska pravila razlikujejo na nacionalnih, regionalnih in lokalnih ravneh, za različne vrste institucij glede na sektor (zdravstvo, izobraževanje, kultura, obramba) ter različne načine zблиževanja z idejo NJM. Ostali dejavniki heterogenosti se pojavljajo zaradi različnih reform, različnih računovodskih okvirov, namenjenih ekonomskim informacijam, revizijskim organom ter makroekonomskim namenom.

Vsi ti vidiki so upočasnili proces harmonizacije in računovodskih raziskav na tem področju.

Harmonizacija računovodstva je zelo težaven proces, v katerem je treba uskladiti raznolikosti, ki jih povzročajo pravni sistemi, organizacije javnega sektorja, določeni cilji računovodskega poročanja v javnem sektorju, glavni uporabniki finančnega poročanja, ponudniki finančnih virov, spodbude regulatornih organov, strokovnjaki ter politično in administrativno okolje, v katerem vsak od sistemov deluje. Kljub temu bi harmonizacija lahko ustvarila rezultate, podobne tistim v zasebnem sektorju. Raznolikost v sistemih javnega računovodstva vodi do pomanjkanja primerljivosti finančnih informacij in njihovega razumevanja, celo za uporabnike računovodskih izkazov, ki so strokovnjaki na tem področju. Poleg tega računovodska raznolikost povzroča nezmožnost primerjave javnih sektorjev med državami s podobnimi karakteristikami in težave pri statističnih analizah, za katere se uporabljajo podatki, izdelani v državah z neusklajenimi računovodskimi politikami (Claps, 2008, str. 36).

4 PREHOD NA RAČUNOVODSTVO PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA

4.1 Načrtovanje in upravljanje procesa

V tem poglavju se bom dotaknila vprašanj, ki lahko vplivajo na hitrost in način prehoda na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka. Dejavnike lahko strnemo v naslednje skupine (IFAC, 2011, str. 26):

- pravni sistem in politično okolje,
- odločitev o tem ali je reforma osredotočena zgolj na spremembe v računovodstvu ali gre za širši spekter reform,
- odločitev ali se spremembe izvajajo od zgoraj navzdol ali od spodaj navzgor,
- obstoječa podlaga za računovodenje, sposobnost obstoječih informacijskih sistemov, popolnost in točnost obstoječih podatkov, predvsem v povezavi s sredstvi in obveznostmi,
- stopnja politične naklonjenosti k sprejemu računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka,

- zmogljivost in usposobljenost ljudi ter organizacij, ki so pristojni za izvajanje sprememb.

Ključni dejavniki za implementacijo IPSAS standardov po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka so podobni. Mednje sodijo politična podpora, moč postavljalcev standardov in regulatornih organov, strokovna usposobljenost ter strategija za izvajanje procesa z jasno določenimi roki.

Gospodarstvo in sistem vlade

Dejavniki, ki vplivajo na proces reforme, imajo lahko v različnih okoljih drugačne učinke, kar mora posamezna država v procesu načrtovanja upoštevati (Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, 2011, str. 27):

- **Razvite države**

Vplivi dejavnikov na proces prehoda v razvitih državah se med seboj močno razlikujejo. Dva najpogostejša sistema vlad sta predsedniški in parlamentarni sistem. Za predsedniški sistem je značilna neodvisnost izvršilne in zakonodajne oblasti pri predlagani zakonodaji. Če reforme zahtevajo spremembe na področju zakonodaje, to lahko vodi do dolgotrajnega procesa. V parlamentarnem sistemu zakonodajno vejo oblasti predstavlja parlament, zato je zlasti v začetnih fazah potrebna zadostna podpora vladajočih strank. Ta sistem v primerjavi s predsedniškim, omogoča hitrejšo izvedbo reform. Ne glede na to ali gre za predsedniški ali parlamentarni sistem, imajo nekatere države natančno določeno zakonodajo in predpise za sestavljanje proračuna in poročanje in je zaradi tega lahko zelo težko vpeljati spremembe v obstoječo zakonodajo. Kljub vsemu imajo razvite države navadno na voljo več finančnih virov, in zato več možnosti, za hiter in uspešen prehod.

- **Države v tranziciji**

Tranzicijske države se pogosto soočajo s hitrimi gospodarskimi in institucionalnimi spremembami, zato lahko rečemo, da je reforma računovodskega in finančnega managementa potreben korak v procesu prenove javnega sektorja. Prav zaradi tega obstaja politična podpora za spremembe, kar pomeni, da obstaja večja verjetnost, da bo reforma sprejeta na vseh ravneh.

Države v tranziciji imajo pogosto relativno popolne evidence o kupljenem premoženju. Obstoj takšnih evidenc omogoča lažjo identifikacijo in pripoznavanje sredstev. Kljub temu, da morajo še razvijati politike za računovodenje premoženja, porabijo manj časa za ugotavljanje in vrednotenje sredstev. Svetovna banka in Mednarodni denarni sklad se v zadnjih letih aktivno vključujeta v podporo vlad držav, nekdanjih članic Sovjetske zveze in drugih držav vzhodne Evrope, z namenom vzpostaviti in posodobiti institucionalne strukture za upravljanje javnih financ pri prehodu iz centralno-planskega, v tržno gospodarstvo.

- **Države v razvoju**

Glavne omejitve, s katerimi se soočajo države v razvoju v okviru sprememb sistema javnega računovodstva, so omejene kapacitete v računovodskih sistemih ter v strokovni usposobljenosti osebja. Prav tako se pojavljajo omejitve v virih za razvijanje teh kapacitet. Zaradi tega se države v razvoju pogosto odločajo za postopen prehod na načelo nastanka poslovnega dogodka, t.i. »korak za korakom« (angl. *step-by-step*). Pri izvajanju svojih reform se lahko opirajo na zunanjo pomoč (npr. posojila in donacije). V takih primerih količina in vrsta pomoči vpliva na proces prehoda. Poleg tega so te države bolj nagnjene k uporabi notranje strategije usposabljanja kadrov oz. k uporabi t.i. inštruktorjev znotraj enot (angl. *in-house*). Kljub temu, da je takšen pristop na voljo katerikoli državi, se ta največkrat in najbolj uspešno uporablja v primerih, ko gre za omejene resurse in v dvo- ali večjezičnih okoljih.

Navaro Galera in Rodríguez Bolívar (2007, str. 414) sta izvedla raziskavo, s katero sta poskušala ugotoviti, kako posamezne države gledajo na uporabnost IPSAS standardov pri uresničevanju zahtev NJM. Države so bile razvrščene glede na indeks razvitosti v razvite (skandinavske države, ZDA, Nizozemska, Italija, Španija in druge) in razvijajoče se države (Brazilija, Bolivija, Peru, Venezuela in druge). Avtorja sta poslala državam vprašalnike, s katerimi sta skušala ugotoviti, v kolikšni meri se strinjajo s posameznimi trditvami. Z njimi sta iskala mnenje o prispevku IPSAS standardov pri vpeljevanju zahtev NJM v prakso. Poudarek je bil na uporabi poštenih vrednosti v primerjavi z uporabo izvirne vrednosti pri ocenjevanju solventnosti, izbiri najboljšega modela za upravljanje javnih storitev, razumevanju računovodskih izkazov, povečanju primerljivosti ter vrednotenju stroškov pri zagotavljanju javnih storitev. Rezultati so pokazali, da se razvijajoče se države v primerjavi z razvitimi državami bolj strinjajo, da bi uporaba IPSAS standardov izboljšala ocenjevanje solventnosti oseb v javnem sektorju na kratki rok, prispevala k izbiri najboljšega modela za upravljanje storitev ter izboljšala razumljivost računovodskih izkazov. Razvite države so pokazale več strinjanja pri ocenjevanju solventnosti na dolgi rok, vrednotenju stroškov zagotavljanja javnih storitev ter primerjalnih analizah računovodskih izkazov med osebami javnega sektorja in s preteklimi izkazi.

Obe skupini držav menita, da bi reformo v okviru NJM lahko spodbudili z reformo računovodstva - z novo podlago za merjenje. Z opuščanjem tradicionalnih kriterijev pa bi lahko izboljšali uporabnost vladnih računovodskih izkazov, kar je namen reforme NJM. Vseeno pa bi bil prispevek IPSAS standardov lahko različen v razvitih in razvijajočih se državah. V razvijajočih se državah bi lahko reforma računovodstva igrala pomembnejšo vlogo pri uresničevanju zahtev NJM, saj glede na ankete te države vidijo njen večji potencial v primerjavi z razvitimi državami. Vendar pa rezultati kažejo, da je poznavanje metode vrednotenja po pošteni vrednosti manjša v razvijajočih se državah, kar bi lahko predstavljalo oviro. Obe skupini držav se strinjata, da je obstoj trga za javne naložbe pri tem odločilni dejavnik, saj je v tem primeru vrednotenje po pošteni vrednosti v primerjavi z metodo izvirne vrednosti bolj uporabno orodje v procesu sprejemanja odločitev. Ocenjevanje trenutnih vrednosti namreč zahteva delujoče, aktivne trge. Obe skupini držav sta ocenili, da

računovodenje po pošteni vrednosti daje uporabnejše informacije pri ugotavljanju stroškov zagotavljanja javnih storitev ter pri ocenjevanju uspešnosti.

Načini prehoda

Načini in hitrost prehajanja na nov sistem računovodenja se razlikujejo med državami. V nadaljevanju predstavljam različne možne načine prehoda, kateri se medsebojno lahko dopolnjujejo (Transition to the Accrual basis of Accounting: Guidance for governments and Government Entities, 2011, str. 29).

Reforme se lahko izvedejo v vseh enotah javnega sektorja, lahko pa so omejene na določene enote. Izvedejo se lahko na način »sektor za sektorjem« (angl. *sector-by-sector*), kjer se proces začne z popolnoma avtonomnimi enotami, ki imajo že odgovornost za upravljanje z resursi in se nahajajo izven centraliziranega sistema računovodstva. Pridobitev političnega soglasja za spremembo sistema računovodstva in posledično izvajanje teh sprememb je pogosto lažje, saj obstaja manjša verjetnost, da bodo imele spremembe velik vpliv na obstoječ način centralnega računovodenja in poročanja.

Vlada lahko določi, da je prehod na nov sistem za nekatere enote obvezen ali pa omogoči prosto izbiro za nekatere ali vse enote. Zaradi svobode pri izbiri se pogosto dogaja, da so posamezne enote bolj motivirane za spremembe in bolj naklonjene izvajanju procesa. Vendar lahko prostovoljni prehod povzroči tudi težave, saj lahko uporaba različnih podlag za računovodsko poročanje znotraj sistema oteži ali celo prepreči konsolidacijo računovodskih izkazov.

Možno je oblikovati različne načine prehajanja na nov obračunski sistem glede na različne tipe in velikosti subjektov:

- **Poročanje vlade kot celote** (angl. *Whole-of-Government Reporting*)

Uvedba poročanja po načelu nastanka poslovnega dogodka vlade kot celote je lahko istočasna z uvedbo v posameznih subjektih, lahko pa se izvede z zamikom, kar vladi omogoča, da se osredotoči na proces prehajanja pri posameznih enotah. Konsolidirana poročila, pripravljena na podlagi obračunane realizacije za različne podsektorje, se lahko pripravijo kot vmesni korak, kateremu sledi priprava poročil za celotno vlado.

- **Uvedba načina »korak za korakom«** (angl. *Step-by-Step implementation*)

Računovodstvo na temelju načela nastanka poslovnega dogodka zahteva pripoznavanje vseh sredstev in obveznosti, ki ustrezajo njihovi opredelitvi in izpolnjuje merila za njihovo pripoznavanje. Kljub temu pa to ne preprečuje subjektom, da izvedejo prehod po posameznih korakih. Lahko se na primer najprej osredotočijo na pripoznanje kratkoročnih sredstev in obveznosti, šele nato na pripoznanje osnovnih sredstev in opreme.

- **Sestavljanje proračuna na podlagi obračunane realizacije** (angl. *Accrual Budgeting*)
Če je sestavljanje proračuna po načelu nastanka poslovnega dogodka del reforme, kar pa ni nujno, se le-to lahko uvede istočasno z ostalimi spremembami. Kljub temu pa se je to v številnih državah pojavilo eno ali dve obdobji po uvedbi poročanja po načelu obračunane realizacije v posameznih oddelkih. Ta odmik je včasih potreben, da so tisti, ki so odgovorni za odobritev proračuna, prepričani, da nov finančni sistem zagotavlja zanesljive informacije.

Obdobje reforme

Čas trajanja reforme je ponavadi odvisen od razpoložljivih resursov in politične zaveze. Dolžina obdobja se razlikuje od države do države. Obdobje je lahko kratko in traja od enega leta do treh let. Značilno je za okolje, kjer je prisotna močna politična podpora in obstaja manjše število subjektov. Srednje dolgo obdobje (4 – 6 let) je primerno takrat, ko je potrebnega več časa za pripravo natančnih načrtov za izvajanje, razvoj računovodskih politik ter uvajanje in testiranje novih sistemov. Prav tako je to obdobje primerno, ko je potrebnega več časa za izobraževanje osebja zaradi sprememb. V primeru dolgega obdobja obstaja tveganje za t.i. »utrujenost« reforme, ki nastane zaradi izgube občutka nujnosti za izvajanje procesa reforme. Tako dolgo obdobje je smiselno le, ko so njegovi pozitivni učinki sorazmerno visoki v primerjavi s tveganjem (Transition to the Accrual basis of Accounting: Guidance for governments and Government Entities, 2011, str. 31).

Avtorja Khan in Mayes (2009, str. 14) predlagata, da razvite države, ki imajo dober dostop do sredstev, določijo splošen časovni okvir od treh do petih let, države v razvoju, ki imajo omejena sredstva, pa naj izvedejo prehod v obdobju desetih let.

Pri izbiri dolžine prehoda je smiselno, da vlada postavi ciljne datume za doseganje določenih vidikov reforme. Pri tem morajo posamezne enote doseči postavljene cilje v določenem časovnem obdobju z namenom preiti na naslednjo fazo v procesu reforme. Treba je poudariti, da so nerealno postavljeni roki lahko razlog za neuspeh reforme.

Načrtovanje

Ouda (2010, str 71) je skušal celotni proces načrtovanja prehoda na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka predstaviti z modelom, v katerega je vključil vse relevantne dejavnike, ki so potrebni za ustvarjanje računovodskih inovacij v praksi. Z modelom je skušal pojasniti, da gre pri reformi za veliko kulturno, administrativno in tehnično spremembo in če jo želimo uspešno izpeljati moramo, te spremembe upoštevati v vsaki fazi procesa.

Proces je razdelil na tri temeljne faze, in sicer na:

1. fazo odločanja za reformo,
2. fazo prehoda in
3. fazo po prehodu.

Prva faza se začne s spodbudami iz okolja in se konča z odločitvijo o izvedbi reforme. Dejavniki, ki so v zgodovini vplivali na odločanje o reformi, so predvsem globalizacija, finančne krize, škandali ter korupcija in goljufije. Avtor dodaja, da je pomemben dejavnik tudi vpliv mednarodnih organizacij, kot sta Mednarodni denarni sklad in Svetovna banka, ki zahtevajo reforme kot osnovni pogoj za prejem njihove pomoči. Ta faza zahteva tudi zavedanje o nujnosti reforme in zanjo potrebno znanje. Treba je prepričati vlado, da je reforma nujna. Sledi korak, v katerem je treba skozi pogajanja in dogovore med različnimi skupinami doseči legitimnost reforme. Odločitev za reformo je zadnji korak v prvi fazi.

Druga faza opisuje dejanske aktivnosti prehajanja in se začne z ustvarjanjem pogojev, ki so primerni za prehod. To so politična podpora, zakonske določbe, podpora birokracije, podpora strokovnjakov, komunikacijska strategija, upravljanje kulturnih sprememb, sodelovanje ter informacijska tehnologija. Treba je oblikovati osnovne tehnične in strokovne zahteve za prehod, kot so register sredstev, kontni načrt, računovodske politike, konceptualni okvir in druge računovodske specifike. Sledi pretvorba podatkov iz sistema, ki temelji na denarju, v sistem, temelječ na načelu nastanka poslovnega dogodka. Faza se zaključi s preizkušanjem uporabnosti novega sistema.

Zadnja faza se nanaša na obdobje po izvedbi reforme. Prehod na računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka zahteva dodatno fazo, v kateri sta potrebna stalen razvoj in izboljševanje sistema poročanja.

Splošni izvedbeni načrt, ki ga predlaga IFAC (2011, str. 26), vključuje naslednje faze:

1. Začetek projekta: Ta faza zajema izdelavo dokumenta o projektu in pridobitev odobritve za njegovo izvedbo na podlagi katerega se pripravi natančen načrt. Oblikujejo se skupine za usmerjanje ter projektni timi. Prav tako se v tej fazi začne z iskanjem sponzorjev in z določanjem managerjev ter vodij timov. Treba je identificirati potrebna sredstva in ugotoviti načine za njihovo pridobivanje.

2. Podrobno določanje področja in načrtovanje: Treba je identificirati obstoječe procese, postopke in zakonske zahteve, vključno z obstoječimi računovodskimi politikami in sistemi, prav tako tudi področja, ki jih je treba spremeniti. Ta faza zahteva načrtovanje sistemov (ugotavljanje strukture/lastništva sistemov, obstoječih in novih sistemskih zahtev, nadzora ter razvoj kontnega načrta), razvoj novih zahtev za poročanje, sodelovanje z zunanjimi revizorji, ki ocenijo vpliv sprememb na proces revidiranja ter ugotavljajo vlogo notranje revizijske funkcije, razvoj komunikacijskega načrta, strategij za usposabljanje ter strategij za upravljanje s spremembami.

3. Izvedbena faza: V tej fazi se začne z uvajanjem managementa odgovornosti ter načinov poročanja, izvajanjem sprememb, razvojem podrobnih računovodskih usmeritev in podpore za finančno upravljanje. Natančno se določijo funkcije odgovornosti in začne se usposabljanje zaposlenih.

4. Poročanje: V zadnji fazi gre za razvoj učinkovitega notranjega in zunanjega poročanja, razvijanje finančnih in nefinančnih meril uspešnosti. Vzpostavijo se kontrole in postopki za podporo finančnih in nefinančnih informacij.

4.2 Izzivi pri prehodu na računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka

Javni sektor, ali bolj natančno centralna vlada, tradicionalno deluje po načelu denarnega toka. Uvedba načela nastanka poslovnega dogodka je povezana s pomanjkanjem resursov, kar predstavlja težavo, ki povezuje tako zasebni kot javni sektor.

Povezavo med javnim in zasebnim sektorjem lahko strnemo v naslednje skupine, ki hkrati predstavljajo izzive pri odločanju za reformo (Marty et al., 2006, str. 205 – 209):

- **Razhod med cilji v javnem in zasebnem sektorju**

Računovodski sistem odraža uporabo pripravljenih informacij - če se cilji med javnim in zasebnim sektorjem razlikujejo, potem naj bi se njuna računovodska sistema temu primerno ukvarjala z različnimi vprašanji. Cilj podjetij v gospodarstvu je ustvarjanje dobička s prodajo blaga in storitev, svoje odločitve pa sprejemajo na podlagi donosnosti. Tako svoje resurse razporejajo po projektih, ki so donosni.

Država sledi številnim, pogosto ravno nasprotnim ciljem, ki presegajo ekonomsko racionalnost. Ta na primer uravnava tržne nepopolnosti s financiranjem raziskav in obetajočih tehnoloških programov. Skuša uravnati socialne in gospodarske neenakosti in sicer z obveznostjo uporabe javnih storitev. Nenazadnje poskuša država ublažiti učinke določenih tržnih mehanizmov, katerih vloga utegne destabilizirati gospodarstvo in zamajati socialno ravnovesje.

- **Celotnega premoženja države ni mogoče ovrednotiti**

Večina lastnine podjetij v zasebni lasti je pridobljena s pomočjo tržnih mehanizmov. Če obstajajo specifična sredstva (sredstva, ki so povezana s specifično dejavnostjo podjetja) in jih je zelo težko preprodati, jih še vedno lahko računovodsko ocenimo. Na drugi strani ima država v lasti sredstva, katerih vrednost se ne oblikuje na trgu, ker gre za posebna sredstva (npr. vojaška oprema) ali ker jih vrednotijo drugače kot v gospodarstvu (kulturna in zgodovinska dediščina). Razlog za to tiči v naravi sredstev, ki so ali čiste javne dobrine ali mešane javne dobrine. Čiste javne dobrine lahko uporablja kdorkoli brez izjeme, nihče tega ne more preprečiti. Če dobrino uporablja ena oseba, to ne izključuje uporabe druge osebe. Sredstva s posebnimi karakteristikami vključujejo tudi tista sredstva, katerih zakonita uporaba je omejena na državo. Sem sodi na primer oprema za obrambo. Ta oprema je proizvedena in prodana znotraj reguliranega trga in temelji na odobritvi vlade. Enako velja za naravno in kulturno dediščino – naravni park ali javni spomenik sta čisti javni dobrini in zanju trg ne obstaja. Tovrstna lastnina ustvarja nove probleme, povezane z vrednotenjem za računovodsko poročanje.

- **Zbliževanje ciljev: javni in zasebni sektor si delita problem pomanjkanja**

Kljub posebnostim, ki veljajo za določene javne dobrine, odsotnost trga ni zadosten razlog, da bi se morali izogniti računovodstvu na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju. Ne glede na obstoječ mehanizem razporejanja se tako javni kot zasebni sektor soočata z omejenostjo. Kakovost in preglednost javnih odločitev je odvisna od razpoložljivosti gospodarskih in finančnih informacij. Ta potreba se kaže v nujnosti ocenjevanja javne lastnine, ki spodbuja njihovo vzdrževanje in ohranjanje njihove vrednosti.

Izzivi za Slovenijo

V Sloveniji se je v preteklih letih veliko govorilo o tem, kako bomo izkazovali prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke ter se pri tem v celoti oprli na mednarodne računovodske standarde za javni sektor ter Slovenske računovodske standarde, ki jih uporabljajo pravne osebe zasebnega prava.

Jančeva (2011, str. 20) opredeljuje dva pogoja za pravilno evidentiranje v tem primeru:

- ob nastanku vsakega poslovnega dogodka se sestavi verodostojno knjigovodsko listino in se jo posreduje v računovodsko službo ter
- računovodski delavci na podlagi pridobljenih podatkov nastalo spremembo pravilno in pravočasno evidentirajo v poslovne knjige.

Pri tem omenja dve težavi, ki ju opaža. Prva je povezana z organiziranostjo poslovnih procesov, druga pa se nanaša na strokovnost in evidentiranje pri knjigovodskih listinah. Poudarja, da se ta dva pogoja in omenjene težave pojavljajo ne glede na to, ali gre za načelo plačane ali obračunane realizacije.

V zadnjem času je v Sloveniji veliko govora o uvedbi sistema računovodenja, ki temelji na obračunani realizaciji pri neposrednih proračunskih uporabnikih, tj. v državnih organih, organih lokalne skupnosti ter blagajnah javnega financiranja.

Ko se je v Sloveniji začela reforma javnih financ, so bili z uvedbo ZR in njegovih podzakonskih aktov postavljeni naslednji cilji (Janc, 2011, str. 21):

- ZJF predstavlja pravno podlago za pripravo in izvrševanje proračunov ter finančnih načrtov,
- ZR predstavlja pravno podlago za knjigovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov, ki nastanejo pri izvrševanju proračunov oziroma finančnih načrtov,
- vzpostavitev primerljivih podatkov, ki so izkazani v poročilih o izvrševanju proračunov in finančnih načrtov,
- ohranjanje načina izvajanja nalog in javnih služb z obstoječo organiziranostjo javnega sektorja ter
- zmanjšanje števila podzakonskih aktov, ki obravnavajo pripravo in izvrševanje proračunov in finančnih načrtov ter vodenje poslovnih knjig za proračun in posamezne proračunske uporabnike.

Po več kot desetih letih ostaja cilj, da se morajo potrebni podatki dopolnjevati in ne podvajati, še vedno isti. Jančeva meni, da lahko višjo stopnjo pri medsebojnem dopolnjevanju podatkov dosežemo s preходом na obračunski sistem računovodenja pri državnih organih, organih lokalne skupnosti ter blagajnah javnega financiranja.

Prav to za Slovenijo predstavlja velik izziv. Treba se je zavedati težav in posledic v procesu prehoda. Na podlagi tega so tudi deljena mnenja v slovenski računovodski stroki. Računsko sodišče, Slovenski inštitut za revizijo in nekateri drugi menijo, da bi Slovenija morala nemudoma preiti na obračunski sistem ter sprejeti IPSAS standarde za vse proračunske uporabnike, tako na državni kot na lokalni ravni. Medtem ko na Ministrstvu za finance predlagajo prevzem standardov v popolnosti, vendar na podlagi postopnega prehoda.

4.3 Pričakovane koristi prehoda

Prehod na načelo nastanka poslovnega dogodka mora voditi upravljanje javnih politik k doseganju zastavljenih ciljev, to je k učinkovitosti uporabe javnih sredstev. Pričakovane koristi spremembe računovodskega sistema lahko strnemo v naslednje skupine (Marty et al., 2006, str. 209):

- **Boljše upravljanje z državnim premoženjem:** tradicionalno javno računovodstvo je bilo oblikovano z namenom zagotavljanja izvajanja dejavnosti, ki so bile odobrene v proračunu. Organom, pristojnim za sprejemanje odločitev, je računovodstvo predstavljalo orodje za poročanje, ki je bilo nedvomno učinkovito v smislu izvrševanja proračuna. Kljub temu pa tak računovodski okvir ne omogoča ugotavljanje lastne cene ponujene storitve. To je še posebej pomembno pri javno-zasebnih partnerstvih, saj je nemogoče izdelati stroškovno primerjavo med javnim in zasebnim sektorjem. Iz istih razlogov je težko izvajati aktivno politiko za organizacijo in razvoj dediščine, ki je v lasti države. Poglavitni cilj prehoda na obračunski sistem je torej boljše upravljanje z državnim premoženjem. Ne gre za naključje, da so reforme računovodskega sistema izpeljane sočasno z uvedbo politik za boljše upravljanje državnih nepremičnin. Računovodsko vrednotenje javnih sredstev vodi v razmišljanje o uspešnosti njihovega upravljanja in vzdrževanja, torej bi morala biti amortizacija vključena v račune.
- **Inštrument za boljše odločanje:** ker prehod na obračunski sistem omogoča možnost določanja celotnih stroškov, ta nudi boljše podlago za odločanje. Opredelitev celotnih stroškov, ki temelji na enaki osnovi, je pomembna predvsem pri javno-zasebnih partnerstvih, saj se na podlagi tega lažje sprejme najugodnejšo odločitev. Izvajanje javnih računov, ki temeljijo na standardih za zasebni sektor lahko olajša uporabo finančnega orodja za optimalno upravljanje javnih sredstev in z njimi povezanimi tveganji. Reforma lahko izboljša javno porabo v medčasovni perspektivi. Stroške javnih politik je treba spremljati skupaj s pričakovanimi finančnimi posledicami.

- **Nepogrešljivo orodje za vrednotenje javnih politik:** obračunski sistem omogoča merjenje učinkovitosti javne porabe, ki večinoma temelji na razmerju med vloženimi sredstvi in doseženimi nalogami. To pomeni, da moramo spremembe v računovodskem sistemu izvesti skupaj z opredelitvijo ciljev. Potrebna je torej uvedba upravljanja, usmerjenega v rezultate. Prehod na tovrsten sistem bi povečal transparentnost javnih računov, hkrati pa bi bilo lažje ocenjevanje aktivnosti vlade.

5 MOŽNOSTI ZA UVEDBO IPSAS STANDARDOV V SLOVENIJI

5.1 Predpogoji ter njihovo izpolnjevanje v Sloveniji

Treba je poudariti, da se pogoji za prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka v različnih državah razlikujejo tako po obsegu kot po pomembnosti. Jančeva je strnila ključne pogoje v naslednje skupine (2005, str. 7):

- **povezanost računovodenja in priprave proračuna** (če priprava proračuna temelji na drugi osnovi kot sistem računovodenja, obstajajo večje možnosti, da bo prišlo do neučinkovitega finančnega upravljanja),
- **razumevanje računovodskih pravil** (osebje na vodilnih položajih mora razumeti računovodska pravila in biti seznanjeno s predlaganimi spremembami, seveda pa jih mora sprejeti),
- **politična zaveza** (če reforma nima politične naklonjenosti, obstaja velika možnost, da le-ta propade),
- **nadzor nad rezultati,**
- **dodatno izobraževanje** (računovodski delavci morajo razumeti spremembe in njihov vpliv, saj bodo le tako lahko v pomoč vodilnim delavcem pri analiziranju računovodskih podatkov in novih načinov upravljanja, poleg tega bo zaradi preusmerjanja uspešnosti k rezultatom to postalo še bolj pomembno, saj se bo povečala potreba po medsebojnem sodelovanju vodilnih delavcev in delavcev v računovodstvu),
- **prilagoditev informacijske tehnologije** (informacijski sistemi, ki evidentirajo poslovne dogodke na podlagi njihovega nastanka, so bolj zahtevni in kompleksnejši, poleg tega pa zahtevajo več notranjih kontrol v primerjavi s sistemi za beleženje dogodkov na podlagi plačane realizacije).

Ekonomske kategorije na podlagi nastanka poslovnega dogodka v Sloveniji že uporabljajo javni zavodi, agencije, inštituti in druge osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke in odhodke s prodajo blaga na trgu ali iz drugih neproračunskih virov. Proračun države in občin, neposredni proračunski uporabniki državnega in občinskega proračuna, javni skladi, ZPIZ ter ZZZS pa uporabljajo modificirano načelo denarnega toka, saj poslovne knjige vključujejo tudi spremembe ekonomskih kategorij bilance stanja. Zaradi tega lahko rečemo, da Slovenija prvi pogoj že izpolnjuje. Vendar pa Jančeva meni, da obstoječi sistem davčnega knjigovodstva, sistem delitve nekaterih javnofinančnih prihodkov med različne osebe javnega prava (npr.

davek na igre na srečo, ki se deli med invalidske in humanitarne organizacije, športne organizacije ter med prihodke državnega proračuna oz. lokalnih skupnosti) ter sistem obračunavanja javnofinančnih prihodkov v bližnji prihodnosti ne omogočajo, da bi se tudi priprava in izvrševanje proračuna evidentirala na osnovi nastanka poslovnega dogodka. Navaja, da bi težava lahko nastala na eni strani z določanjem osnove za pripoznavanje prihodka na podlagi nastanka poslovnega dogodka in na drugi s posredovanjem ustreznih knjigovodskih listin prejemnikom, na podlagi katerih bodo le-ti evidentirali poslovne dogodke v svoje knjige in s tem pripoznali prihodke po načelu njihovega nastanka. Za rešitev težave bi bila potrebna širša analiza vseh javnofinančnih prihodkov ter pravnih podlag, na osnovi katerih se ti javnofinančni prihodki vplačujejo, vendar pa tovrstne analize, tudi s pomočjo večjega števila strokovnjakov, ni mogoče narediti v kratkem obdobju.

Za drugi in tretji pogoj navaja, da ju bo mogoče doseči le v primeru, če bodo vodilni delavci na ministrstvih in politiki pripravljene razumeti in sprejeti nova računovodska pravila, hkrati pa trdi, da se odmikom od začrtanih pravil v celoti ne bomo mogli nikoli izogniti, vendar če bo takih odmikov preveč, potem lahko reforma izgubi na pomenu.

Za izpolnitev pogoja, ki se nanaša na nadzor nad rezultati namesto nad vložki, bo morala Slovenija v prvi vrsti preiti s tradicionalnega proračuna na proračun, usmerjen k rezultatom. V Sloveniji se še vedno premalo spremlja, koliko finančnih sredstev je porabljenih za posamezen program in kaj z njim pridobimo. Premalo je govora o racionalizaciji, ocenjevanju učinkovitosti ter uspešnosti. Uvedba k rezultatom usmerjenega proračuna v Sloveniji je del Strategije razvoja Slovenije 2013-2020 (Informacija o pripravi Strategije razvoja Slovenije 2013-2020).

Izobraževanje računovodskih delavcev se je začelo leta 2003, ko je Slovenija sprejela denarno pomoč mednarodnih institucij in začela z izobraževanjem računovodij v javnem sektorju, na podlagi katerih le-ti po opravljenem izobraževanju prejmejo certifikat preizkušenega računovodje v javnem sektorju. Potrebno pa je sprotno dodatno izobraževanje in usposabljanje.

Za prilagoditev informacijske tehnologije so pogosto potrebni visoka finančna sredstva in čas. Tudi ta pogoj se je pri nas že začel uresničevati. V oktobru preteklega leta je zaživel nov davčni informacijski sistem eDIS, s katerim bodo vplačevanje javnofinančnih prihodkov in postopki izvršbe bistveno poenostavljeni. Poskusno naj bi se sistem začel izvajati letos. To naj bi omogočilo ločitev denarnega in informacijskega toka tako, da bo osnova za izkazovanje javnofinančnih prihodkov v poslovnih knjigah prejemnikov informacijski tok, ki pa bo moral biti v celoti usklajen z denarnim tokom. Takšna prenova davčno-informacijskega sistema ter poenostavitev obračunavanja in vplačevanja javnofinančnih prihodkov bo ob rednih usklajevanjih pomenila bistveno dodano vrednost. Poudariti je treba, da nov sistem ne bo zajemal javnofinančnih prihodkov, ki se delijo med več prejemnikov, zato bo potrebno tudi za te urediti nov način delitve in poenostavitve.

5.2 Tveganja in njihovo upravljanje

Pričakovane koristi prehoda lahko dosežemo le, če pravočasno prepoznamo in preprečimo tveganja. V nasprotnem primeru lahko ta celo ogrozijo projekt.

Okolje, v katerem delujemo, pomembno vpliva na nastanek tveganj, zato je v prvi fazi treba preučiti vplive, ki izhajajo iz notranjega (podpora posloводства, informiranost, reorganizacija, usposabljanje, informacijski sistem) in zunanjega okolja (politična volja in zavezanost vlade, ustrezen zakonodajni in strokovni okvir). Od značilnosti okolja, v katerem organizacija deluje, pa je odvisno, s kakšnimi tveganji se bo morala soočiti pri prehodu z računovodstva po načelu denarnega toka na načelo nastanka poslovnega dogodka.

Pomembnejša tveganja so (Jamnik & Vidovič, 2011; Marty et al., 2006):

- **Posloводство ne podpira sprememb**

Če posloводство ne vidi koristi prehoda na sistem obračunane realizacije, lahko spremembe zavrne. Na podlagi izkušenj drugih držav so spremembam najmanj naklonjeni starejši zaposleni in tisti na vodilnih položajih. Odpor lahko izhaja tudi iz samega izvora načela nastanka poslovnega dogodka, saj je bil ta v prvi vrsti razvit za podjetja v zasebnem sektorju. Postavlja se vprašanje, ali se javni in zasebni sektor razlikujeta v tolikšni meri, da ne bi bilo mogoče prakse iz zasebnega sektorja prenesti v javnega in s tem doseči tako preglednost poslovanja kot tudi primerljivost med obema sektorjema.

- **Slabo načrtovan projekt za prehod na načelo nastanka poslovnega dogodka**

V procesu je organizacija izpostavljena tveganju, da projekt ni ustrezno načrtovan in voden ter, da ni zagotovljenih zadostnih sredstev. Vsak projekt je potrebno skrbno načrtovati in voditi in naj bi vključeval faze, ki so opisane v poglavju 4.1.

- **Organizacijska kultura ne podpira sprememb**

Spremembe so med zaposlenimi po večini precej nezaželene. Večja preglednost stroškov poslovanja, ki bi bila posledica prehoda, bi povzročila med zaposlenimi nezadovoljstvo, saj bi to pomenilo povečanje njihove odgovornosti. S tem se zmanjšujejo njihove možnosti za nepregledno in nepravilno poslovanje. Poleg tega bi v času uvajanja sprememb bilo potrebno voditi vzporedne evidence, kar bi v praksi pomenilo večji obseg dela. Tu je pomembno, da je posloводство naklonjeno spremembam, saj ima pomembno vlogo pri vzpostavljanju in ohranjanju organizacijske kulture.

- **Pomanjkanje izkušenj in znanja**

Načelo računovodenja, ki temelji na denarnem toku, je enostavnejše od tistega po načelu nastanka poslovnega dogodka. Zato so v primeru prehoda na obračunano realizacijo potrebne dodatne izkušnje in znanja. Obstaja tveganje, da je na razpolago premalo strokovnjakov in računovodij, ki bi bili usposobljeni za pripravo strokovnih podlag in izvedbo prehoda ter jih bo v primeru prehoda treba dodatno usposobiti. Ne zadosten obseg strokovno usposobljenega kadra bi lahko pomenil propad reforme. S tem pa je povezano tudi tveganje, ki izhaja iz

prevelike odvisnosti od zunanjih svetovalcev v primeru, ko ne bi obstajal zadosten obseg izkušenih strokovnjakov znotraj organizacije. Tudi v Sloveniji Ministrstvo za finance pripravlja medresorsko delovno skupino, ki bo preučila možnosti za prehod na obračunski sistem. Ta skupina bo lahko pomembno prispevala k obvladovanju tega tveganja z določitvijo ustrezno usposobljenega kadra, ustreznih usmeritev ter pripravo navodil in priročnikov za pomoč pri uvedbi načela nastanka poslovnega dogodka. Dodatna težava, ki se pojavlja ob pridobivanju ustrezno usposobljenega kadra iz zasebnega sektorja je tudi nižja raven plač v javnem sektorju.

- **Pridobivanje ustreznih informacij in podatkov**

Računovodenje po sistemu nastanka poslovnega dogodka zahteva natančne informacije o sredstvih, ovrednotenih po poštenih vrednostih. Pridobivanje teh informacij na kratki rok (manj kot tri leta) je zelo težaven proces. Nov sistem zahteva vzpostavitev evidenc sredstev in obveznosti ter obstoj podatkov o nepremičninah in opremi, vključno s pravilno cenitvijo, ki je podlaga za obračun amortizacije. Pojavlja se dvom o smiselnosti vrednotenja osnovnih sredstev v javnem sektorju po tržni vrednosti, saj večina nepremičnin, ki služijo izvajanju javnih storitev, ne bo prodana ali je celo ni mogoče prodati (npr. kulturna dediščina, vojaška oprema, mostovi, ceste ...). Zaradi nepopolnih evidenc se pojavlja tveganje, da premoženje in obveznosti ne bodo mogli biti ovrednoteni v skladu z računovodskimi usmeritvami, kar posledično pomeni nepravilne podatke v bilancah. Obstaja tudi tveganje o neevidentiranju pogojnih obveznosti, ki zapadejo v poravnavo v prihodnjih obdobjih.

- **Nezadostno vključevanje notranjih in zunanjih revizorjev**

Za uspešen prehod je potrebno sodelovanje tako notranjih kot zunanjih revizorjev. Za učinkovito komuniciranje znotraj in zunaj organizacije je odgovorno poslovodstvo. Tu se pojavlja tveganje, da revizorji ne bi želeli sodelovati v procesu reforme zaradi strokovno zahtevnega in obsežnega dela, ki ga javni sektor ne bi zmožal nagraditi. Tveganje je možno zmanjšati z natančnim načrtom za izvedbo in vključevanjem revizorjev v proces od samega začetka.

- **Pomanjkanje sredstev za nove rešitve in informacijski sistem**

Pojavlja se tveganje, da na razpolago ni dovolj finančnih sredstev za uvajanje novih rešitev v računovodenje in za ustrezen informacijski sistem.

- **Tveganje z vidika preglednosti javnih financ**

Uvedba obračunskega sistema računovodenja ne pomeni popolne odprave predstavitve proračuna v obliki denarnih pritokov in odtokov. Dvojnost računovodskih informacij je nujnost za zagotavljanje preglednosti javnih izdatkov. Računovodenje po načelu denarnega toka ostaja trdno in lahko dostopno orodje za poročanje, saj le-ta zagotavlja informacije v pravem času (brez zamud). Ukinitvev takšnega tipa računovodstva bi lahko pomenila oslabitev nadzora v vladi, kar bi bilo nasprotno s temeljnimi cilji reforme. Strahovi, ki se pojavljajo, so

povezani z zmožnostjo širjenja specifičnih računovodskih standardov in tudi z manipulacijo s podatki, pridobljenimi na podlagi obračunane realizacije.

- **Pristop k pogojnim obveznostim**

Primernost prevzema računovodenja na osnovi obračunane realizacije znotraj okvira, v katerem narašča število pogodb za javno-zasebno partnerstvo, je v veliki meri povezano s pripravljanim računovodskih izkazov, ki omogočajo poročanje o dolgoročnih obveznostih, ki jih imajo subjekti v javnem sektorju. Prav zato se pojavlja potreba po nujnosti dostopa do primernih podatkov, povezanih s temi obveznostmi. Odsotnost preglednosti lahko vodi v položaj, kjer bi se pričakovane koristi zaradi prehoda na načelo nastanka poslovnega dogodka lahko izničile. Če se osebe v javnem sektorju odločijo prevzeti način računovodenja, ki se uporablja v zasebnem sektorju, se morajo soočiti z bolj kompleksnimi zahtevami na področju pogojnih obveznosti.

5.3 Uvedba računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka za neposredne proračunske uporabnike in blagajne javnega financiranja

Na podlagi Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju pravnih oseb javnega prava (Ur.l. RS, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 58/2010), ki deli uporabnike EKN na druge in določene uporabnike, prvi priznavajo prihodke in odhodke na podlagi denarnega toka, določeni pa na podlagi nastanka poslovnega dogodka.

Prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka pri neposrednih proračunskih uporabnikih bi lahko povzročil težave. Na podlagi pogovora z Marijo Janc, generalno direktorico Direktorata za javno računovodstvo (v nadaljevanju Direktorat), lahko rečemo, da se bodo največje težave pojavile pri izkazovanju popravka vrednosti za neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva. Neposredni proračunski uporabniki namreč vodijo svoje knjige po načelu denarnega toka. Popravek vrednosti je le obračunska kategorija, pri kateri denarni tok ne nastane. Pojavlja se namreč vprašanje kaj storiti z obračunanim popravkom vrednosti. Jančeva predlaga ohranitev sedanjega sistema vsaj v začetni fazi prehajanja, in sicer z namenom, da se ne posega na področje, ki zahteva zagotavljanje virov za nove investicije, saj so le-ti sedaj zagotovljeni v proračunu države ali občine. Kot pravi, je z vsebinskega vidika ta problem največji. Pričakujejo pa se tudi težave z organizacijskega vidika, predvsem pri vodenju poslovnih knjig na lokalni ravni. Ožje lokalne skupnosti namreč vodijo poslovne knjige same. V izogib tem težavam bi bilo treba uporabiti enako programsko opremo, kot jo uporablja občinska uprava. S tem bi bila priprava konsolidirane bilance stanja bistveno lažja. Prav tako predstavlja programska oprema problem pri povezovanju neposrednih proračunskih uporabnikov na državnem in lokalnem nivoju. Le-ta zahteva dopolnitve tako, da bo omogočala pravočasno izmenjavo podatkov o poslovnih dogodkih in nadgradnjo opreme zaradi prehoda na obračunski sistem. Vse te dopolnitve in nadgradnje pa bo treba prenesti na računovodske delavce, kar bo po vsej verjetnosti zahtevalo dodatno izobraževanje in usposabljanje.

Da bi uvedli računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka tudi pri blagajnah javnega financiranja, bi bilo treba spremeniti dva ključna predpisa, in sicer Zakon o javnih financah ter Zakon o računovodstvu ter njune podzakonske akte.

Tudi Zafredova (2010, str. 189) je v svojem delu na podlagi analize računovodskih izkazov oseb javnega sektorja v Sloveniji skušala ugotoviti bistvene težave. Med pomembnejše razlike, ki se pojavljajo zaradi slovenske nacionalne zakonodaje, je pri drugih uporabnikih opazila prenizko izkazane odhodke zaradi ne vključevanja amortizacije kot nadenarnega stroška, odmik od poštene vrednosti zaradi neupoštevanja nekaterih stroškov iz začetnega vrednotenja nabavnih vrednosti ter previsoko izkazane odhodke v obdobju, v katerem so plačani stroški vzdrževanja in obnove sredstev. Obračunane obresti in druga povečanja dolgoročnih obveznosti se obravnavajo kot samostojna obveznost. Zneski, povezani s pridobitvijo dolgoročnih in kratkoročnih sredstev, so izkazani kot neplačani odhodki in se ob poravnavi izkazane obveznosti zmanjšajo kot odhodek tiste vrste, na katero se nanašajo, zaradi česar drugi uporabniki ne izkazujejo dolgov, povečanih za vrednost pripisanih obresti. Navaja, da prihaja do negotovosti pri oslabitvah finančnih naložb in terjatev, saj se po Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov oslabitev ne opravlja s popravkom vrednosti, temveč se popravi vrednost finančnih naložb in vrednost virov sredstev. Na drugi strani pravilnik o EKN določa, da se oslabitve finančnih naložb, dolgoročnih danih posojil in depozitov ter dolgoročnih terjatev iz poslovanja posebej izkazujejo s popravki vrednosti. Pomembno odstopanje predstavlja tudi pojmovanje izrazov, saj Pravilnik o EKN enači izraz »prihodki« z izrazom »prejemki« ter »odhodki« z izrazom »izdatki«. Poleg tega dopustitev zamika proračunskega leta za druge uporabnike povzroča netočnost evidenc glede na obračunsko obdobje in glede na določene uporabnike EKN.

Pri pripravi pravnih podlag ima Slovenija možnost, da v popolnosti uvede IPSAS standarde, ali da sedanji sistem, ki velja za določene uporabnike EKN, nadgradi in pri tem delno upošteva določbe iz IPSAS standardov.

5.4 Vpliv na konsolidirano bilanco stanja države in občin

Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin je akt države, v katerem je prikazano konsolidirano stanje premoženja države in občin na dan 31.12. preteklega leta (Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31.12.2009, 2010).

V postopek uskupinjevanja so vključeni vsi neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, državni in občinski proračuni, ZZZS ter ZPIZ.

V Sloveniji Ministrstvo za finance pripravlja tudi t.i. konsolidirano globalno bilanco javnega financiranja, za katero sicer ne obstaja pravna podlaga, ki bi zahtevala njeno prikazovanje. V njej je prikazan konsolidiran tok vseh štirih blagajn javnega financiranja, v katerem so izključeni transferji med posameznimi blagajni. Poleg omenjenih dveh konsolidiranih

izkazov Slovenija pripravlja še Poročilo o primanjkljaju in dolgu države, ki ga dvakrat letno predloži Evrostatu in Evropski komisiji (Zafred, 2012, str. 51).

Proračunski uporabniki pri vodenju poslovnih knjig uporabljajo različna računovodska načela. Drugi uporabniki EKN vodijo svoje poslovne knjige po načelu denarnega toka, medtem ko določeni uporabniki evidentirajo poslovne dogodke po načelu nastanka poslovnega dogodka. Ne glede na to, pa vsi uporabniki pripravljajo bilanco stanja, ki ima glede na premoženjsko bilanco nekaj razlik, saj se pri njeni pripravi opravijo poboti ali izločijo neplačani prihodki in odhodki, za njihovo razliko pa se poveča ali zmanjša splošni sklad.

Kot sem že omenila, proračunski uporabniki že danes pripravljajo bilanco stanja, ne glede na to, po katerem načelu evidentirajo poslovne dogodke. V primeru prehoda na načelo nastanka poslovnega dogodka vseh uporabnikov bo potrebno celovito evidentiranje vseh sredstev in obveznosti, ki danes niso v celoti zajete v bilancah stanja in posledično tudi ne v konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin.

Vplivi na konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin so (Center za razvoj financ, 2011; Dernovšek, 2001):

- **Ureditev vodenja analitičnih evidenc terjatev in obveznosti za vse javnofinančne prihodke**, torej dosledno evidentiranje vseh terjatev in obveznosti s tega naslova. Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je s 1. oktobrom 2011 začela z uvajanjem novega informacijskega sistema, kateri bo omogočal, da bo v poslovne knjige in računovodske izkaze vključenih večina terjatev in obveznosti z naslova javnofinančnih prihodkov. Gre za veliko spremembo, saj je DURS do sedaj uporabljal informacijski sistem, ki je bil star več kot 20 let. Od projekta, ki naj bi se zaključil leta 2014, pričakujejo večjo učinkovitost in povečanje javnofinančnih prihodkov. To bi povečalo bilančno vrednost postavk in posledično večje premoženje v konsolidirani premoženjski bilanci stanja države in občin.
- **Izkazovanje popravka vrednosti za neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva**: popravek vrednosti osnovnih sredstev je obračunska kategorija, za katero denarni tok ne nastane. Treba bo rešiti vprašanja glede izkazovanja stroškov amortizacije.
- **Cenitev premoženja** naj bi povečala vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v konsolidirani premoženjski bilanci države in občin (v Švici na primer za vrednotenje zgradb uporabljajo višino zavarovalne vsote, ki so jih zavarovalnice pripravljene izplačati v primeru škode).
- **Okrepitev in oslabitve finančnih naložb**: do sprememb v teh kategorijah bi prišlo zaradi spremembe tržne vrednosti finančnih instrumentov. Prevrednotovalni prihodki

oz. odhodki bodo vplivali na bilančne postavke in s tem posledično na višino splošnega sklada v konsolidirani premoženjski bilanci države in občin.

- **Evidentiranje terjatev in obveznosti** bi imelo vpliv zaradi evidentiranja takoj ob njihovem nastanku (na primer: obresti zadolževanja, šolnin, najemnin ...).
- **Evidentiranje neplačanih prihodkov in odhodkov:** proračunski uporabniki, ki evidentirajo poslovne dogodke po načelu denarnega toka, bodo odpravili te ekonomske kategorije, ki se uporabljajo kot protiknjižbe pri knjiženju kratkoročnih terjatev in kratkoročnih obveznosti.

5.5 Metodološki vidik

Proces uvajanja IPSAS standardov je povezan z obstoječim načinom poročanja, ki temelji na statistični metodologiji Evropskega sistema nacionalnih in regionalnih računov ESA 95 (angl. *European System of National and Regional Accounts*, v nadaljevanju ESA 95), ki je enotno predpisana za vse države članice Evropske unije in predpisuje enotno klasifikacijo institucionalnih sektorjev, v katero se razvrščajo posamezne institucionalne enote v posamezni državi. ESA 95 je mednarodno primerljiv računovodski okvir za sistematično in podrobno opisovanje gospodarstva, njegovih sestavnih delov in odnosov z drugimi gospodarstvi (Statistični urad RS, 2011).

Standardi to povezanost precej poudarjajo, saj se z razkritjem podatkov o sektorju država izboljšuje kakovost izkazov, ki so pripravljani na tej podlagi. Metodologija ESA 95 temelji na sistemu računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka in s tem postavlja dodaten razlog za povezanost z IPSAS standardi.

Slovenija od leta 2004 dalje poroča dvakrat letno o primanjkljaju in dolgu države Evropski komisiji in Evropskemu statističnemu uradu (v nadaljevanju Eurostat). Ti podatki morajo biti pripravljani v skladu s predpisano metodologijo ESA 95. Z njimi se preverja izpolnjevanje Maastrichtskih kriterijev, ki se nanašajo na primanjkljaj in dolg države, pri čemer je dovoljena višina primanjkljaja 3 % BDP in javnega dolga 60 % BDP. Po tej metodologiji je sektor država eden izmed petih institucionalnih sektorjev nacionalnega gospodarstva, vanj pa se uvrščajo institucionalne enote, ki izvajajo netržne dejavnosti, katerih proizvodi in storitve so namenjeni individualni oziroma kolektivni potrošnji ter tiste institucionalne enote, ki se primarno ukvarjajo s prerazdeljevanjem narodnega dohodka (Mladenovič, 2011a, str. 70).

Po nacionalni zakonodaji se obseg bilance države razlikuje od tistega v skladu z metodologijo ESA 95. Javne finance se v Sloveniji financirajo skozi štiri blagajne javnega financiranja: državni proračun, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje ter občinski proračuni. Njihovi proračuni se načrtujejo, sprejemajo in izvršujejo na podlagi denarnega toka. Po konsolidaciji transferov iz posameznih blagajn pridemo do

konsolidirane bilance javnega financiranja in na tej osnovi do javno finančnega primanjkljaja in konsolidiranega dolga štirih blagajn javnega financiranja.

Podlaga za razvrščanje posameznih pravnih oseb v Sloveniji je določena z institucionalno klasifikacijo, ki je bila sprejeta z Uredbo o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev. Tej pa moramo, kadar govorimo o institucionalnem sektorju država, prišteti še vse javne agencije, javne sklade in javne zavode ter Slovensko odškodninsko družbo ter Kapitalsko družbo v delu, ki financira Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Kot omenja Mladenovič (2011b, str. 71), se v strokovnih krogih pojavljajo trditve o celovitem razkrivanju tekočega primanjkljaja in dolga Slovenije, saj le-ta o kategorijah, ki niso zajete v izkazih državnega proračuna, pripravljenih po načelu denarnega toka, redno poroča Evropski komisiji preko poročanja instituciji Eurostat na podlagi metodologije ESA 95. Ta argument se navaja v prid temu, da v Sloveniji ni treba spreminjati sistema poročanja na državni ravni, saj so potrebne informacije na ta način že dostopne. Avtor prispevka pri tem poudarja razliko med poročanjem v skladu z metodologijo ESA 95 in poročanjem po IPSAS, saj je prvo poročanje, ki je namenjeno za statistične namene, drugo pa za splošne namene. V prvi vrsti se namreč med uporabnike takšnih poročil uvršča državni zbor, ki ta poročila uporablja kot podlago za nadzor nad delovanjem vlade. Ena izmed ključnih razlik med obema načinoma poročanja je v zajetju institucionalnih enot, o katerih se poroča.

V primeru sprejema standardov v Sloveniji bi morali biti izkazi Slovenije kot obvladujoče pravne osebe sestavljeni kot konsolidirani izkazi, kar pomeni, da bi le-ti morali vsebovati tako informacije o prihodkih in odhodkih, stanju sredstev in obveznosti kot tudi finančne in denarne tokove tistih družb, ki jih država obvladuje (npr. DARS, SID Banka ...), niso pa zajete v poročanje o institucionalnem sektorju država zaradi metodoloških pravil ESA 95. Na drugi strani v izkazih ne bi bili zajeti izkazi občin, saj država v skladu s pravili, ki so opredeljena v IPSAS standardih, tega nadzora ne izvaja (Mladenovič, 2011a, str. 46).

Bistvene razlike med metodologijo ESA 95 in standardi IPSAS so (Mladenovič, 2011a, str. 36):

- ESA 95 je osredotočena na splošni sektor države, IPSAS standardi pa obravnavajo javni sektor – splošni sektor država obravnavajo zgolj kot del javnega sektorja.
- Različni kriteriji za določanje obsega javnega sektorja: sistem ESA 95 ima pristop, zasnovan na naravi poslovanja in ne na nadzoru. V osnovi loči med tržnimi in netržnimi proizvajalci, pri čemer je navadno ločnica 50 % razmerje med prihodki in odhodki.
- Razlike pri evidentiranju prihodkov: v sistemu ESA 95 je treba iz prihodkov izločiti nominalno povečanje vrednosti deležev.

Kljub razlikam med njima pa obstajajo tudi podobnosti. Oba sistema se ukvarjata s podobno vsebino in ne podajata nujno različne analize. Temeljita na podobnih načelih, kot so pomembnost računovodskih načel, skrbnost evidentiranja, stalnost metod, transparentnost podatkov, razkritja ter čim večja harmonizacija (Besnard, 2011, str. 112).

Slovenija torej ima izkušnje pri poročanju v skladu z mednarodnimi statističnimi metodologijami, kot je ESA 95. Ostaja pa dejstvo, da statistične metodologije ne bodo mogle nadomestiti računovodskega poročanja na podlagi mednarodnih ali nacionalnih računovodskih standardov, kar Sloveniji dodatno narekuje uvedbo IPSAS standardov.

5.6 Priporočila stroki

Ne le Slovenija, temveč celotno svetovno gospodarstvo se je znašlo v hudi gospodarski in finančni krizi. Če je kdaj čas, ko je potrebna večja transparentnost in odgovornost na področju javnih financ, je to nedvomno sedaj. Socialne, politične in ekonomske odločitve so zdaj pomembnejše kot kdajkoli prej. Zadolženost javnega sektorja zahteva od Vlade Republike Slovenije jasne in kakovostne informacije. Te morajo razkriti svoje dolgoročne učinke in ne le njihov kratkoročen vpliv na denarne tokove. Takšne informacije vzpostavljajo zaupanje med vlado in volivci, kar bi moralo biti v sedanjih razmerah prva skrb vlade. Z zagotavljanjem teh informacij bo vlada dosegla večjo stopnjo zaupanja, saj bo z njimi lahko dokazala pravilnost svojih odločitev ter sposobnost za njihovo obvladovanje.

Za zagotavljanje takšnih informacij bi morala vlada sprejeti računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka pri vseh osebah javnega sektorja. To bi lahko storila s sprejetjem IPSAS ali katerih drugih standardov, ki temeljijo na enaki računovodski osnovi, in s tem bi, poleg podatkov o dolgu, razkrila še informacije o obveznostih, pogojnih obveznostih in poroštvi države. Vse to bi izboljšalo kakovost informacij za vse interesne skupine (npr. davkoplačevalce, investitorje, javne uslužbence idr.), poleg tega pa bi to pomenilo učinkovitejše upravljanje javnih financ ter zmanjšanje možnosti za manipulacijo.

Duhovnikova (2011, str. 202) opozarja, da je slovenski javni sektor zaostal za sodobnimi računovodskimi načeli že v poprivatizacijskem obdobju, saj od takrat dalje ni doživel nobene pomembne pozitivne spremembe. Prav zaradi tega obstaja dvom o zanesljivosti podatkov, na podlagi katerih se sprejemajo odločitve. Kot sem že omenila, ima Slovenija modificiran sistem računovodstva v javnem sektorju, vendar pa nekateri strokovnjaki na tem področju opozarjajo, da je mešanica računovodskih rešitev za prehod na IPSAS standarde najslabša osnova. Kot izhodišče za prehod v tem primeru predlagajo IPSAS standard, ki temelji na denarnem toku. S tem bi olajšali privajanje uporabnikov na dosledno vsebinsko ločevanje denarnih in obračunskih tokov (Van Schaik, 2010, str. 17).

Treba se je zavedati, da prehod na obračunski sistem ni možno izpeljati na kratki rok. Iz magistrske naloge lahko vidimo, da sprememba računovodskega sistema zahteva dolgotrajno identifikacijo obstoječih sredstev. Proces je zapleten in zahteva visoke stroške, zlasti na področju izobraževanja računovodij in vzpostavitve informacijskega sistema. Med procesa se pojavljajo tveganja, ki jih lahko zmanjšamo s postopnim prehodom.

Prav zato bi bilo najbolje, da se Slovenija odloči za postopni prehod, za katerega obstajata dve možnosti:

- popolno sprejetje IPSAS standardov ali
- razširitev računovodskih usmeritev, ki jih trenutno uporabljajo posredni uporabniki proračuna oz. določeni uporabniki EKN, na proračun, neposredne uporabnike proračuna ter javne sklade.

Pri tem bi vse blagajne javnega financiranja za vodenje poslovnih knjig še naprej uporabljale načelo denarnega toka, medtem ko bi posredni in neposredni proračunski uporabniki evidentirali dogodke na podlagi njihovega nastanka.

Sklicujoč se na opravljeni intervju z Marijo Janc z Direktorata za javno računovodstvo lahko navedem naslednje razloge za postopni prehod:

- obstoječi način vplačevanja javnofinančnih prihodkov preko sistema vplačilnih računov,
- sedanji sistem delitvenih davkov (npr. davek od iger na srečo),
- obstoječi davčni informacijski sistem
- povezava informacijskih sistemov za pretok informacij iz analitičnih evidenc v poslovne knjige prejemnikov javnofinančnih prihodkov.

V primeru, da se Slovenija odloči za postopni prehod bodisi na IPSAS standarde bodisi na kakršnokoli drugo računovodsko podlago, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka, bo to pomenilo, da bo treba spremeniti ali dopolniti vse pomembnejše pravilnike: Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov, Pravilnik o EKN ter Pravilnik o sestavljanju letnih poročil. Poleg tega bodo potrebne spremembe v EKN in obrazcih za sestavljanje računovodskih izkazov. Zakon o računovodstvu bo zahteval spremembe šele v primeru uporabe obračunane realizacije pri blagajnah javnega financiranja, saj bi do tedaj evidentiranje na podlagi poslovnih dogodkov pomenilo le dodatno beleženje k obstoječemu vodenju poslovnih knjig.

Prehod na nov sistem računovodenja mora prinesiti kakovostnejši način upravljanja. Proces mora biti premišljen, zato se država ne sme za vsako ceno »zagnati« v reformo. Slovenija se trenutno še ne nahaja v nobeni fazi sprejemanja standardov, vendar pa Ministrstvo za finance pripravlja medresorsko delovno skupino, ki bo preučila možnosti za prehod. V celotnem procesu je zelo pomembno načrtovanje le-tega. Zato predlagam, da prvi korak zajema oceno trenutnega položaja v Sloveniji. Predlagam, da se izvede t.i. SWOT analiza⁴, ter se na podlagi njenih rezultatov določi, kaj so naše prednosti, ki nam omogočajo izvedbo reforme, katere ukrepe in spremembe je treba izpeljati, katera sredstva potrebujemo ter s katerimi tveganji se bo Slovenija morala soočiti.

Pomembno je razumeti postavljene cilje ter poznati uporabnike in njihove potrebe. Ko govorimo o transparentnosti računovodskih izkazov, je treba imeti v mislih uporabnike ter

⁴ SWOT analiza (angl. *SWOT analysis*) – analiza prednosti, pomanjkljivosti, priložnosti in groženj.

dejstvo, katere informacije le-ti potrebujejo ter za kakšne namene. Na podlagi teh podatkov se je lažje odločati o končnem rezultatu in računovodjem razložiti kaj in kako početi. Prav tu se moramo zavedati, da je treba pridobiti tudi mnenje drugih strokovnjakov, ki nam bodo v pomoč. Zato predlagam, da medresorska delovna skupina v tem procesu sodeluje z revizorji in drugimi strokovnjaki s tega področja, prav tako tudi s strokovnjaki s področja izobraževanja kadrov.

Spremembe vedno povzročajo manjši ali večji odpor, saj so jim ljudje navadno precej nenaklonjeni. Izvajalci reform se bodo morali tega zavedati, zato je potrebna velika pazljivost pri vključevanju ljudi v proces. Predlagam spodbujanje zaposlenih z ustreznim usposabljanjem, kar lahko omogoči večjo naklonjenost zaposlenih in zmanjšanje njihove negotovosti. Novo znanje na tem področju bo v primeru reforme namreč neizogibno.

V kolikor se bo Slovenija podala v spremembo računovodskega sistema v javnem sektorju, se bo morala zavedati, da reforma ne pomeni le spremembe trenutnega stanja, ampak je to dolgoročni proces, pri katerem bo treba predvideti bodoče potrebe, ki jih bo treba zadovoljiti, ko bodo nastale. Reforma torej zahteva dolgoročno gledanje v prihodnost.

Sedaj, v času gospodarske krize, bo treba natančno preučiti stroške, ki jih bo reforma prinesla, in ugotoviti, ali je glede na ekonomski položaj v Sloveniji smiselno začeti s procesom preoblikovanja ali pa bi bilo morda bolje počakati na boljše čase. Vsekakor pa je treba upoštevati tudi oportunitetne stroške, ki bi zaradi napačnih odločitev, ki nastanejo zaradi nepreglednosti poslovanja, utegnili imeti velik vpliv.

Kljub temu, da ima vsaka država drugačno izhodišče za prehod na obračunski sistem v javnem sektorju, se številne izkušnje nanašajo na širši krog držav. Prav zato priporočam uporabo študije 14 z naslovom »Guidance for Governments and government Entities«, ki jo je izdala Mednarodna zveza računovodij.

SKLEP

Na področju javnega sektorja v zadnjih desetletjih prihaja do številnih sprememb. Veliko držav po svetu se je odločilo za izvajanje reform, katerih namen je modernizacija javnega sektorja, s katero bi povečali njegovo učinkovitost. Pri tem je veliko vlogo odigral koncept Novega javnega managementa, ki se je pojavil konec osemdesetih let prejšnjega stoletja in katerega cilj je uvajanje managerskih načel iz zasebnega v javni sektor. Ena izmed držav, katerih reforma je bila učinkovita, je tudi Nova Zelandija. S spremembami so začeli leta 1984, ko so bile gospodarske razmere nevzdržne. Odzivi na reformo so bili pozitivni, hkrati pa je to bila prva država, katere poročanje je v celoti temeljilo na načelu nastanka poslovnega dogodka. V svoji magistrski nalogi sem se osredotočila prav na spremembo računovodskega sistema v javnem sektorju, in sicer na prehod z načela denarnega toka na načelo nastanka poslovnega dogodka.

Kljub vsemu uvedba obračunane realizacije v javnem sektorju še ne pomeni učinkovitosti in transparentnosti njegovega delovanja. Treba je upoštevati izhodišče posamezne države, pri tem pa nam lahko pomagajo izkušnje drugih držav in obstoječa pravila.

Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor je izdal mednarodne računovodske standarde za javni sektor – IPSAS, ki temeljijo tako na načelu nastanka poslovnega dogodka kot tudi na načelu denarnega toka. Sprejetje standardov in določanje sistema računovodenja v javnem sektorju je še vedno v rokah nacionalnih zakonodaj. Z mednarodne perspektive so pomembne le zahteve, ki so povezane s finančnimi statistikami. Če tudi države ne uporabljajo IPSAS standardov, se njihova uporaba priporoča kot pomoč pri oblikovanju novih ali preoblikovanju obstoječih standardov.

V svoji magistrski nalogi sem predstavila obstoječ način računovodenja v slovenskem javnem sektorju. Najpomembnejša razlika v primerjavi s tistim, ki ga narekujejo IPSAS standardi, je v sestavi računovodskih izkazov. IPSAS standardi zahtevajo štiri izkaze, ki jih morajo sestavljati pravne osebe javnega prava, medtem ko slovenska zakonodaja določa le dva temeljna izkaza. Z vidika evidentiranja poslovnih dogodkov Zakon o javnih financah loči tudi med določenimi uporabniki, ki pri tem uporabljajo načelo nastanka poslovnega dogodka, ter drugimi uporabniki, ki dogodke evidentirajo na osnovi denarnega toka. Zaradi različnega evidentiranja poslovnih dogodkov prihaja do razlik tudi v pojasnilih k izkazom.

V magistrski nalogi smo spoznali, da je uvedba računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka kompleksen proces. S seboj prinaša določena tveganja, ki pa jih posamezna država lahko zmanjša. To lahko stori tako, da jih pravočasno prepozna. In prav to je pogoj za doseganje koristi računovodskega sistema, ki temelji na načelu nastanka poslovnega dogodka. Vsaka država si lahko sama izbere, kako bo prehod izvedla, pri tem pa ima več možnosti. V celotnem procesu pa je najbolj pomembno načrtovanje, saj lahko en napačen korak pomeni propad reforme.

Glede na to, da se v Sloveniji načelo nastanka poslovnega dogodka že uporablja za vse določene uporabnike EKN in se deloma uporablja tudi pri vseh ostalih proračunskih uporabnikih, menim, da je prehod možno izvesti. Kljub temu, da bo ob morebitnem sprejetju IPSAS standardov v Sloveniji potrebno še marsikaj spremeniti, imamo dobre možnosti ob upoštevanju predpogojev za prehod. Vseeno pa izkušnje kažejo, da je proces dolgotrajen, zato je najbolje, da se izvedejo počasni, vendar učinkoviti koraki, ki bi nas pripeljali do cilja.

Če se Slovenija ne bo sama organizirala in ustrezno pripravila na prehod na nov sistem, nas lahko prej ali slej v to prisili okolje. Pri tem se pojavlja možnost, da ne bomo ustrezno pripravljeni, kar bi lahko povzročilo, da ne bi dosegli zelenega učinka (Duhovnik, 2011, str. 203).

LITERATURA IN VIRI

1. Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*. 4(18), 809-836.
2. Balassone, F., Franco, D., & Zotteri, S. (2004). EMU Fiscal Indicators: A Misleading Compass?. Najdeno 7. aprila 2012 na spletnem naslovu http://www.ceistorvergata.it/conferenze&convegni/mondragone/XVI_papers/paper-balassone%20franco%20zotteri.pdf
3. Ball, I., Dale, T., Eggers, W., & Sacco, J. (1999). Reforming Financial Management in the Public Sector: Lessons U.S. officials can learn from New Zealand. V *Reforming financial management* (str. 1-37). Los Angeles: Reason Public Policy Institute
4. Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. *International Review of Administrative Sciences*. 73(2), 293-316.
5. Berger, T. (2009). *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
6. Besnard, D. (2011). Izkušnje z okviri računovodenja za državno statistiko v EU. *Letna tematska konferenca 2011: Mednarodni trendi pri reformah računovodstva v javnem sektorju* (str. 111-117). Ljubljana: Center za razvoj financ.
7. Blidisel, G., Farcane, N., & Moraru, M. (b.l.) International Public Sector Accounting Standards and Public Accounting reform in Europe. Najdeno 25. marca 2012 na spletni strani: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/178.pdf>
8. Brezovšek, M. (2000). Kako do zanesljive javne uprave? *Teorija in praksa*. 37(2), 264-278.
9. Campos, J., & Pradhan, S. (1996). Evaluating public Expenditure Management Systems: An Experimental Methodology with an Application to the Australia and New Zealand Reforms. *Journal of Policy Analysis and Management*. 16(3), 1-17.
10. Cangiano, M. (1996). *Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience*. Washington: International Monetary Fund.
11. Cenar, I. (2010). Cash Accounting Standardization in the Public Sector. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 12(1), 79-87.
12. Center za razvoj financ (2011). *Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin danes in v primeru prehoda na računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka*. Najdeno 25. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.cef-see.org/index.php?location=1751>
13. Center za razvoj financ. (2000). *MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov*. Ljubljana: Center za razvoj financ.
14. Center za razvoj financ. (2000). *MRSJS 2 – Izkazi denarnih tokov*. Ljubljana: Center za razvoj financ.

15. Center za razvoj financ. (2005). *Računovodsko poročanje na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju 1*. Ljubljana: Center za razvoj financ.
16. Champoux, M. (2006). *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*. Cambridge: Harvard Law University.
17. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A comparative Study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
18. Claps, M. (2008). Accounting, Budgeting and Reporting – How is the regulatory framework changing in the public sector? *Governance, Risk, and Compliance Handbook: Technology, Finance, Environmental, and International Guidance and Best Practices* (str. 32-54). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
19. Davis, A. (2008). The IPSASB – developing high quality accounting standards. *Chartered Accountants Journal*. 87(6), 23-24.
20. Dernovšek, I. (2011, 1. oktober). V DURSUS danes uvajajo nov informacijski sistem. Najdeno 7. decembra 2011 na spletnem naslovu http://www.dnevnik.si/tiskane_izdaje/dnevnik/1042476882
21. Diamond, J. (2002). *Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?* Washington: International Monetary Fund.
22. Duhovnik, M. (2011). Uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (IPSAS) v Sloveniji. *Zbornik referatov – 14. letna konferenca računovodij Slovenije* (str. 199-212). Ljubljana: Inštitut za revizijo Slovenije.
23. Ernst & Young. (2010). *Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe*. London: Ernst & Young.
24. Ferfila, B., Koval, P., Loxley, J., Loxley, S., Rashwan, N., Pinterič, U., Klinar, I., Babič, A., Šoltes, I., Mrak, M., Worstner, P., Zalaznik, A., & Kudo, H. (2007). *Ekonomski vidiki javnega sektorja*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
25. Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996). *The New Public Management in Action*. Oxford: Oxford University Press.
26. Goldman, F., & Brashares, E. (1991). Performance and Accountability: Budget Reform in New Zealand. V *Public Budgeting & Finance* (str. 75-85). New York: Wiley.
27. Granof, M. (2011). *Government and not-for-profit accounting: concepts and practices*. New York: Wiley.
28. Hood, C. (1995). »The new Public Management« in the 1980s: Variation on a theme. *Accounting Organization and Society*. 20(2), 93-109.
29. Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accrual Accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*. 22(1), 36-45.
30. IFAC. (2011, januar). Transition to the Accrual basis of Accounting. *Guidance for Governments and government Entities. Study 14 (3rd ed.)*. Najdeno 15. septembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>

31. IFAC. (2007). Preface to International Public Sector Accounting Standards. Najdeno 28. maja na spletnem naslovu: http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/Preface_for_pdf.pdf
32. IFAC. (2011). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement. Najdeno 3. maja 2011 na spletnem naslovu <http://web.ifac.org/publications>
33. Institute for International Public Accounting Standards IPSAS. (2000). *IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*. Bern: Institute IPSAS.
34. Jamnik, S., & Vidovič, Z. (2011). Tveganja in ukrepi za njihovo obvladovanje. *Zbornik letne tematske konference 2011: Mednarodni trendi pri reformah računovodstva v javnem sektorju* (str. 10-14). Ljubljana: Center za razvoj financ.
35. Janc, M. (2005). Kdaj in kako do obračunskega sistema v javnih financah. *Zbornik VII. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 1-17). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
36. Janc, M. (2011). Izzivi prehoda z načela denarnega toka na načelo nastanka poslovnega dogodka. *Zbornik letne tematske konference 2011: Mednarodni trendi pri reformah računovodstva v javnem sektorju* (str. 20 – 28). Ljubljana: Center za razvoj financ.
37. Kavčič, S. (2010, maj). Gradivo pri predmetu Računovodstvo javnega sektorja. Najdeno 11. maja 2010 na spletnem naslovu: http://www.ef.unilj.si/content/static_slovene/predmet/predmet.asp?l=100&li=1013&predmet_id=196174
38. Khan, A. & Mayes, S. (2009). *Transition to Accrual Accounting: Technical Notes and Manuals 09/02*. Washington: International Monetary Fund.
39. Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin danes in v primeru prehoda na računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka. *Zbornik letne tematske konference 2011: mednarodni trendi pri reformah računovodstva v javnem sektorju* (1-6). Ljubljana: center za razvoj financ.
40. Likierman, A. (2000). Changes to managerial decision-taking in U.K. central government. *Management Accounting Research*. 11(2), 253-261.
41. Lye, J., Perera, H., & Rahman, A. (2005). The Evolution of Accrual-based Crown (government) Financial Statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18(6), 784-815.
42. Marty, F., Trosa, S., & Voisin, A. (2006). The move to Accrual Based accounting: the challenges facing central governments. *International Review of Administrative Sciences*. 72(2), 203-219.
43. Ministrstvo za finance. (2010). *Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31.12.2009*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
44. Mladenovič, Z. (2011a). Metodološki vidiki reform sistema računovodenja v javnem sektorju Republike Slovenije. *Zbornik letne tematske konference 2011: mednarodni*

- trendi pri reformah računovodstva v javnem sektorju* (str. 43-49). Ljubljana: Center za razvoj financ.
45. Mladenovič, Z. (2011b). Možnost za uvedbo IPSAS v Sloveniji kot orodja za večjo transparentnost delovanja javnega sektorja. *Zbornik XLIII. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 63-77). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
 46. Navarro Galera, A. & Rodríguez Bolívar, M.P. (2007). The contribution on International Accounting Standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*. 27(5), 415-425.
 47. O'Donnel, M., Allan, C. & Peetz, D. (1999). *The New Public Management and Workplace change in Australia*. New South Wales: University of New South Wales.
 48. Ouda, H. (2010, 11. junij). A Perspective Model of the Transition to the Accrual Accounting in central government. *International Journal of Governmental Financial Management*. Najdeno 14. aprila 2012 na spletnem naslovu <http://icgfm.blogspot.com/2010/06/prescriptive-model-of-transition-to.html>
 49. Petrescu, M., Popescu, D., Barbu, I. & Dinescu, R. (2010). Public management: between the Traditional and New model. *Review of International Comparative Management*. 11(3), 404-415.
 50. Pina, V., Torres, L. & Yerano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*. 18(4), 765-807.
 51. Povzetek dela Ministrstva za javno upravo v obdobju 2004-2008. Najdeno 7. aprila 2012 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/mju_do_kumenti/pdf/Brosura_MJU__2004-2008_.pdf
 52. Pravilnik o določitvi posrednih in neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/2003.
 53. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 58/2010.
 54. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011.
 55. Sanderson, I. & Van Schaik, F. (2008). Public Sector Accounting Standards: Strengthening accountability and improving governance. *Accounting Ireland*, 40(5), 22-24.
 56. Sanderson, I. (2008). IPSAS. V *Asa*, str. 26 in 27.
 57. Schick, A. (1996). The spirit of reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change. *State Service Commission New Zealand*. Wellington: Nova Zelandija.
 58. Setnikar-Cankar, S. (2006). Transition Countries and New Public management: The Case of Slovenia. *International Business&Economic Research Journal*. 5(8), 45-54.

59. Služba Vlade Republike Slovenije za razvoj in evropske zadeve. (b.l.). Informacija o pripravi strategije razvoja Slovenije 2013-2020. Najdeno 12. januarja 2012 na spletnem naslovu
http://www.svrez.gov.si/si/delovna_podrocja/razvojno_nacrtovanje_in_strukturne_prilagoditve/k_ciljem_usmerjeni_proracun/
60. Statistični urad Republike Slovenije. Najdeno 6. decembra 2011 na spletnem naslovu
http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?ID=3688
61. Tudor Tiron, A. (2010). Romanian public institutions financial statements on the way of harmonization with Ipsas. *Accounting And Management Information Systems*. 9(3), 422-447.
62. Van Schaik, F. (2010, 9. november). Challenges in Implementing the Cash-basis IPSAS. *World Congress of Accountants*. Najdeno 7. februarja 2012 na spletnem naslovu
<http://www.wcoa2010kualalumpur.com/presentationSlides/Prof%20Dr.%20Frans%20Van%20Schaik.pdf>
63. Van Schaik, F., & Vonck, R. (2009). *Mastering the transformation: New Public management, accrual accounting and budgeting*. Rotterdam: Deloitte Accountants.
64. Vučković Apohal, L., Brezovnik, B., Grafenauer, B., Purg Korade, Š., Kovač, P., Musar Pirc, N., Pirnat, R., Šoltes, I., Trpin, G., & Virant, G. (2011). *Razvoj slovenske javne uprave 1991-2011*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
65. Wynee, A. (2004). *Is the move to accrual accounting a real priority for public sector accounting?*. London: ACCA.
66. Zafred, J.I. (2010). *Prevzem mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor v računovodske izkaze oseb javnega prava – primer Slovenije* (doktorska dizertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
67. Zafred, J.I. (2012). Prevzem računovodenja na podlagi nastanka poslovnih dogodkov v slovensko javno računovodstvo. *Zbornik XLIV. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 39 -57). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
68. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDT-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010-ZUKN, 107/2010, 11/2011-UPB4.
69. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C.
70. Žurga, G. (2001). *Kakovost državne uprave: pristopi in rešitve*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

<i>Tabela 1: Bilanca stanja na dan 31.12.</i>	1
<i>Tabela 2: Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev</i>	3
<i>Tabela 3: Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil</i>	4
<i>Tabela 4: Izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov</i>	7
<i>Tabela 5: Izkaz računa finančnih terjatev in naložb</i>	7
<i>Tabela 6: Izkaz računa financiranja</i>	8
<i>Tabela 7: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov</i>	8
<i>Tabela 8: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka</i>	9
<i>Tabela 9: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti</i>	10
<i>Tabela 10: IPSAS standardi</i>	10
<i>Tabela 11: Bilanca stanja po načelu nastanka poslovnega dogodka</i>	12
<i>Tabela 12: Izkaz prihodkov in odhodkov</i>	13
<i>Tabela 13: Izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev/kapitala na dan 31.12.20X2</i>	13
<i>Tabela 14: Skrajšan prikaz izkaza prejemkov in izdatkov</i>	14
<i>Tabela 15: Računovodski sistemi v posamezni državi oz. pokrajini</i>	15

Tabela 1: Bilanca stanja na dan 31.12.

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
SREDSTVA			
A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU			
00	Neopredmetena sredstva in dolgoročne AČR		
01	Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev		
02	Nepremičnine		
03	Popravek vrednosti nepremičnin		
04	Oprema in druga opredmetena OS		
05	Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih OS		
06	Dolgoročne finančne naložbe		
07	Dolgoročna dana posojila in depoziti		
08	Dolgoročne terjatve iz poslovanja		
09	Terjatve za sredstva dana v upravljanje		
B) KRATKOROČNA SREDSTVA IN AČR			
10	Denarna sredstva v blagajni in takoj unovčljive vrednostnice		
11	Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah		
12	Kratkoročne terjatve do kupcev		
13	Dani predujmi in varščine		
14	Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN		
15	Kratkoročne finančne naložbe		
16	Kratkoročne terjatve iz financiranja		
17	Druge kratkoročne terjatve		
18	Neplačani odhodki		
19	Aktivne časovne razmejitev		
C) ZALOGE			
30	Obračun nabave materiala		
31	Zaloge materiala		
32	Zaloge drobnega inventarja in embalaže		
33	Nedokončana proizvodnja in storitve		
34	Proizvodi		
35	Obračun nabave blaga		
36	Zaloge blaga		
37	Druge zaloge		
I. AKTIVA			
99	Aktivni konti izvenbilančne evidence		

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV			
	<i>D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PČR</i>		
20	Kratkoročne obveznosti za prejete predujme in varščine		
21	Kratkoročne obveznosti do zaposlenih		
22	Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev		
23	Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja		
24	Kratkoročne obveznosti do uporabnikov EKN		
25	Kratkoročne obveznosti do financerjev		
26	Kratkoročne obveznosti iz financiranja		
28	Neplačani prihodki		
29	PČR		
	<i>E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</i>		
90	Splošni sklad		
91	Rezervni sklad		
92	Dolgoročne PČR		
93	Dolgoročne rezervacije		
940	Sklad namenskega premoženja v javnih skladih		
9410	Sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za neopredmetena sredstva in opredmetena OS		
9411	Sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za finančne naložbe		
9412	Presežek prihodkov nad odhodki		
9413	Presežek odhodkov nad prihodki		
96	Dolgoročne finančne obveznosti		
97	Druge dolgoročne obveznosti		
980	Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena OS		
981	Obveznosti za dolgoročne finančne naložbe		
985	Presežek prihodkov nad odhodki		
986	Presežek odhodkov nad prihodki		
<i>I. PASIVA</i>			
99	Pasivni konti izvenbilančne evidence		

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 1.

Tabela 2: Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

KONTO	OZNAKA	NV	POPR. VREDN.	↑ NV	↑ POPR. VREDNOSTI	↓ NV	↓ POPR. VREDNOSTI	AMORT. IZACIJA	NEODP. VREDN.	PREVR. ZARADI OKREPITVE	PREVR. ZARADI SLABITVE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (31.12) (3-4+5-6-7+8-9)	11	12
I. Neopredmetena sredstva in opredmetena OS v upravljanju (701+702+703+704+705+706+707)	700										
<i>A. Dolgoročno odloženi stroški</i>	701										
<i>B. Dolgoročne premoženjske pravice</i>	702										
<i>C. Druga neopredmetena sredstva</i>	703										
<i>D. Zemljišča</i>	704										
<i>E. Zgradbe</i>	705										
<i>F. Oprema</i>	706										
<i>G. Druga opredmetena osnovna sredstva</i>	707										
II. Neopredmetena sredstva in opredmetena OS v lasti (709+710+711+712+713+714+715)	708										
<i>A. Dolgoročno odloženi stroški</i>	709										
<i>B. Dolgoročne premoženjske pravice</i>	710										
<i>C. Druga neopredmetena sredstva</i>	711										
<i>D. Zemljišča</i>	712										
<i>E. Zgradbe</i>	713										

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

F. Oprema	714										
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	715										
III. Neopredmetena sr. in opredmetena OS v finančnem najemu (717+718+719+720+721+722+723)	716										
A. Dolgoročno odloženi stroški	717										
B. Dolgoročne premoženjske pravice	718										
C. Druga neopredmetena sredstva	719										
D. Zemljišča	720										
E. Zgradbe	721										
F. Oprema	722										
G. Druga opredmetena OS	723										

Legenda: NV - nabavna vrednost

↑ - povečanje

↓ - zmanjšanje

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 1/A.

Tabela 3: Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil

KONTO	ZNESEK NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK POPRAVKOV NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK ↑ NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK ↑ POPR. NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK ↓ NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK ↓ POPR. NALOŽB IN DANIH POSOJIL	ZNESEK NALOŽB IN DANIH POSOJIL (31.12)	ZNESEK POPR. NALOŽB IN DANIH POSOJIL	KNJIGOVODSKA VR. NALOŽB IN DANIH POSOJIL (31.12)	ZNESEK ODPISANIH NALOŽB IN DANIH POSOJIL
1	3	4	5	6	7	8	9 (3+5-7)	10 (4+6-8)	11 (9-10)	12
I. Dolgoročne finančne naložbe										
A. Naložbe v delnice										
1. Naložbe v delnice javnih podjetij										
2. Naložbe v delnice finančnih										

»nadaljevanje«

<i>institucij</i>										
<i>3. Naložbe v delnice privatnih podjetij</i>										
<i>4. Naložbe v delnice v tujini</i>										
B. Naložbe v deleže										
<i>1. Naložbe v deleže v javna podjetja</i>										
<i>2. Naložbe v deleže v finančne institucije</i>										
<i>3. Naložbe v deleže v privatna podjetja</i>										
<i>4. Naložbe v deleže državnih družb, ki imajo obliko d.d.</i>										
<i>5. Naložbe v deleže državnih družb, ki imajo obliko d.o.o.</i>										
<i>6. Naložbe v deleže v tujini</i>										
C. Naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela ipd.										
D. Druge dolgoročne kapitalske naložbe										
<i>1. Namensko premoženje preneseno javnim skladom</i>										
<i>2. Premoženje preneseno v last drugim POJP, ki imajo premoženje v svoji lasti</i>										
<i>3. Druge dolg. kapitalske naložbe doma</i>										
<i>4. Druge dolg. kapitalske naložbe v tujini</i>										
II. Dolgoročno dana posojila in depoziti										

»nadaljevanje«

A. Dolgoročno dana posojila										
1. Dolg. dana posojila posameznikom										
2. Dolg. dana posojila javnim skladom										
3. Dolg. dana posojila javnim podjetjem										
4. Dolg. dana posojila finančnim institucijam										
5. Dolg. dana posojila privatnim podjetjem										
6. Dolg. dana posojila drugim ravnem države										
7. Dolg. dana posojila proračunu										
8. Druga dolg. dana posojila v tujino										
B. Dolg. dana posojila z odkupom VP										
1. Domači VP										
2. Tuji VP										
C. Dolg. dani depoziti										
1. Dolg. dani depoziti poslovnim bankam										
2. Drugi dolg. dani depoziti										
D. Druga dolg. dana posojila										
III. Skupaj										

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 1/B.

Tabela 4: Izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
I. SKUPAJ PRIHODKI			
	TEKOČI PRIHODKI		
70	DAVČNI PRIHODKI		
71	NEDAVČNI PRIHODKI		
72	KAPITALSKI PRIHODKI		
73	PREJETE DONACIJE		
74	TRANSFERNI PRIHODKI		
78	PREJETA SREDSTVA IZ EVROPSKE UNIJE		
II. SKUPAJ ODHODKI			
40	TEKOČI ODHODKI		
41	TEKOČI TRANSFERI		
42	INVESTICIJSKI ODHODKI		
43	INVESTICIJSKI TRANSFERI		
450	PLAČILA SREDSTEV V PRORAČUN EU		
III. PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (1-9) / PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (9-1)			

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 2.

Tabela 5: Izkaz računa finančnih terjatev in naložb

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
75	IV. PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL IN PRODAJA KAPITALSKIH DELEŽEV		
750	PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL		
751	PRODAJA KAPITALSKIH DELEŽEV		
752	KUPNINE IZ NASLOVA PRIVATIZACIJE		
753	PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL SUBJEKTOM VKLJUČENIH V ENOTNO UPRAVLJANJE SREDSTEV SISTEMA ENOTNEGA ZAKLADNIŠKEGA RAČUNA		
44	V. DANA POSOJILA IN POVEČANJE KAPITALSIH DELEŽEV		
440	DANA POSOJILA		
441	POVEČAJE KAPITALSKIH DELEŽEV IN NALOŽB		
442	PORABA SREDSTEV KUPNIN IZ NASLOVA PRIVATIZACIJE		
443	POVEČANJE NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH IN		

»nadaljevanje«

	DRUGIH POJP*, KI IMAJO PREMOŽENJE V SVOJI LASTI		
444	DANA POSOJILA SUBJEKTOM VKLJUČENIM V ENOTNO UPRAVLJANJE SREDSTEV SISTEMA ENOTNEGA ZAKLADNIŠKEGA RAČUNA		
	VI/1 PREJETA - DANA POSOJILA IN SPREMEBA V KAPITALSKIH DELEŽIH		
	VI/2 DANA - PREJETA POSOJILA IN SPREMEMBA V KAPITALSKIH DELEŽIH		

Legenda: *POJP – pravna oseba javnega prava

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 2/A..

Tabela 6: Izkaz računa financiranja

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
50	VII. ZADOLŽEVANJE		
500	DOMAČE ZADOLŽEVANJE		
501	ZADOLŽEVANJE V TUJINI		
55	VIII. ODPLAČILO DOLGA		
550	ODPLAČILO DOMAČEGA DOLGA		
551	ODPLAČILO DOLGA V TUJINO		
	IX/1 NETO ZADOLŽEVANJE		
	IX/2 NETO ODPLAČILO DOLGA		
	X/1 POVEČANJE SREDSTEV NA RAČUNIH		
	X/2 ZMANJSANJE SREDSTEV NA RAČUNIH		

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 2/B.

Tabela 7: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
760	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA		
762	B) FINANČNI PRIHODKI		
763	C) DRUGI PRIHODKI		
764	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI		
	D) CELOTNI PRIHODKI		
460	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV		
464	F) STROŠKI DELA		

»nadaljevanje«

462	G) AMORTIZACIJA		
463	H) REZERVACIJE		
465	J) DRUGI STROŠKI		
467	K) FINANČNI ODHODKI		
468	L) DRUGI ODHODKI		
	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI		
	N) CELOTNI ODHODKI		
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV		
	P) PRESEŽEK ODHODKOV		

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 3.

Tabela 8: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka

KONTO	NAZIV KONTA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
	I. SKUPAJ PRIHODKI		
	1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE		
	<i>A) Prihodki iz sredstev javnih financ</i>		
	<i>B) Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe</i>		
	2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU		
	II. SKUPAJ ODHODKI		
	1. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE		
	<i>A) Plače in drugi izdatki zaposlenim</i>		
	<i>B) Prispevki delodajalcev za socialno varnost</i>		
	<i>C) Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe</i>		
403	<i>D) Plačila domačih obresti</i>		
404	<i>E) Plačila tujih obresti</i>		
410	<i>F) Subvencije</i>		
411	<i>G) Transferi posameznikom in gospodinjstvom</i>		
412	<i>H) Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam</i>		
413	<i>I) Drugi domači transferji</i>		
	<i>J) Investicijski odhodki</i>		
	2. ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU		
	<i>A) Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</i>		
	<i>B) Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</i>		

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

	<i>C) Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</i>		
	III/1 PRESEŽEK ORIHODKOV NAD ODHODKI		
	III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI		

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 3/A.

Tabela 9: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti

KONTO	NAZIV KONTA	PRIHODKI IN ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE	PRIHODKI IN ODHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU
760, 761	A) PRIHODKI IZ POSLOVANJA		
762	B) FINANČNI PRIHODKI		
763	C) DRUGI PRIHODKI		
del 764	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI		
	D) CELOTNI PRIHODKI		
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV		
del 464	F) STROŠKI DELA		
462	G) AMORTIZACIJA		
463	H) REZERVACIJE		
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA		
del 465	J) OSTALI STROŠKI		
467	K) FINANČNI ODHODKI		
del 469	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI		
	N) CELOTI ODHODKI		
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV		
	P) PRESEŽEK ODHODKOV		

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2010, 104/2011), Priloga 3/B.

Tabela 10: IPSAS standardi

IPSAS	VSEBINA
IPSAS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov
IPSAS 2	Izkazi denarnih tokov

»nadaljevanje«

IPSAS 3	Čisti presežek ali primanjkljaj, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev
IPSAS 4	Vplivi sprememb deviznih tečajev
IPSAS 5	Stroški izposojanja
IPSAS 6	Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte
IPSAS 7	Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte
IPSAS 8	Računovodsko poročanje deležev v skupnih vlaganjih
IPSAS 9	Prihodki iz menjalnih poslov
IPSAS 10	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih
IPSAS 11	Pogodbe o gradbenih delih
IPSAS 12	Zaloge
IPSAS 13	Najemi
IPSAS 14	Dogodki po datumu poročanja
IPSAS 15	Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje
IPSAS 16	Naložbene nepremičnine
IPSAS 17	Opredmetena osnovna sredstva
IPSAS 18	Poročanje po odsekih
IPSAS 19	Rezervacije, pogojna sredstva in obveznosti
IPSAS 20	Razkrivanje povezanih oseb
IPSAS 21	Oslabitev nedonosnih sredstev
IPSAS 22	Razkritje računovodskih informacij splošnega sektorja država
IPSAS 23	Prihodki iz ne-menjalnih poslov (davki in transferji)
IPSAS 24	Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih
IPSAS 25	Zaslужki zaposlencev
IPSAS 26	Oslabitev donosnih sredstev
IPSAS 27	Kmetijstvo
IPSAS 28	Finančni instrumenti: predstavitev
IPSAS 29	Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje
IPSAS 30	Finančni instrumenti: razkritja
IPSAS 31	Neopredmetena sredstva

Vir: T. Berger, 2009, str. 6.

Tabela 11: Bilanca stanja po načelu nastanka poslovnega dogodka

POSTAVKA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
I. SREDSTVA		
A) KRATKOROČNA SREDSTVA		
Denar in denarni ekvivalenti		
Terjatve		
Zaloge		
Predujmi		
Naložbe		
B) DOLGOROČNA SREDSTVA		
Terjatve		
Naložbe		
Druge finančne naložbe		
Infrastruktura, nasadi in oprema		
Zemljišča in zgradbe		
Neopredmetena dolgoročna sredstva		
Druge nefinančna sredstva		
SKUPAJ SREDSTVA		
II. OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
A) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI		
Obveznosti iz poslovanja		
Kratkoročna posojila		
Kratkoročni del posojil		
Kratkoročni vračunani stroški		
Obveznosti do zaposlenih		
Obveznosti do pokojnine		
B) DOLGOROČNE OBVEZNOSTI		
Obveznosti iz poslovanja		
Dolgoročna posojila		
Dolgoročne rezervacije		
Obveznosti do zaposlenih		
Obveznosti za pokojnine		
SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
III. ČISTA VREDNOST SREDSTEV/ KAPITAL		
Vložki drugih državnih subjektov		
Rezerve		
Zadržani presežki/primanjkljaji		
Manjšinski delež v kapitalu		
SKUPAJ ČISTA SREDSTVA/KAPITAL		

Vir: IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements, 2000, str. 62, Priloga 1.

Tabela 12: Izkaz prihodkov in odhodkov

POSTAVKA	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
POSLOVNI PRIHODKI		
DAVKI		
PRISTOJBINE, GLOBE, KAZNI, DOVOLJENJA		
PRIHODKI OD PRODAJE		
TRANSFERJI OD DRUGIH DRŽAVNIH SUBJEKTOV		
DRUGI POSLOVNI PRIHODKI		
POSLOVNI PRIHODKI SKUPAJ		
POSLOVNI ODHODKI		
STROŠKI DELA IN DRUGI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV		
DOTACIJE IN DRUGA TRANSFERNA PLAČILA		
PORABLJEN MATERIAL		
AMORTIZACIJA		
DRUGI POSLOVNI ODHODKI		
POSLOVNI ODHODKI SKUPAJ		
PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ IZ POSLOVANJA		
FINANČNI ODHODKI		
DOBIČKI PRI PRODAJI OS		
SKUPNI NEPOSLOVNI PRIHODKI/ODHODKI		
ČISTI PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ IZ REDNE DEJAVNOSTI		
MANJŠINJSKI DELEŽ V PRESEŽKU /PRIMANJKLJAJU		
ČISTI PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ PRED DRUGIMI POSTAVKAMI		
DRUGE POSTAVKE		
ČISTI PRESEŽEK/PRIMANJKLJAJ V OBDOBJU		

Vir: MRSJS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov, 2000, str. 64, Priloga 1.

Tabela 13: Izkaz sprememb v čisti vrednosti sredstev/kapitala na dan 31.12.20X2

POSTAVKA	VLOŽEN KAPITAL	PREVREDN. POPRAVKI KAPITALA	PREVEDBENE REZERVE	ZADRŽANI PRESEŽKI/PRIMANJKLJ.	SKUPAJ
STANJE NA DAN 31.12.20X0					
Spremembe v računovodski usmeritvi					
Prevrednotena stanja					
Okrepitev nepremičnin					
Oslabitev finančnih naložb					
Tečajne razlike					

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Čisti dobički in izgube, ki niso pripoznani v izkazu prihodkov in odhodkov					
Čisti presežek v obdobju					
STANJE NA DAN 31.12.20X1					
Oslabitev nepremičnin					
Okrepitev finančnih naložb					
Tečajne razlike					
Čisti dobički in izgube, ki niso pripoznani v izkazu prihodkov in odhodkov					
Čisti primanjkljaj v obdobju					
STANJE NA DAN 31.12.20X2					

Vir: IPSAS 1- Presentation of Financial Statements, 2000, str. 67, Priloga 1.

Tabela 14: Skrajšan prikaz izkaza prejemkov in izdatkov

POSTAVKA	TEKOČE LETO		PREDHODNO LETO	
	Prejemki / izdatki, ki jih obvladuje subjekt	Plačila tretjih oseb	Prejemki / izdatki, ki jih obvladuje subjekt	Plačila tretjih oseb
I. PREJEMKI				
<i>Davki</i>				
<i>Subvencije in pomoči</i>				
<i>Prejeta posojila</i>				
<i>Kapitalski prejemki</i>				
<i>Tržne dejavnosti</i>				
<i>Drugi prejemki</i>				
PREJEMKI SKUPAJ				
II. IZDATKI				
<i>Izdatki iz poslovanja</i>				
<i>Transferji</i>				
<i>Investicijski izdatki</i>				
<i>Odplačila posojil in obresti</i>				
<i>Druga izplačila</i>				
<i>Izdatki skupaj</i>				
III. ZAČETNO STANJE DENARNIH SREDSTEV				

»nadaljevanje«

Povečanje / zmanjšanje denarnih sredstev				
IV. KONČNO STANJE DENARNIH SREDSTEV				

Vir: Računovodsko poročanje na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarju, 2005, priloga 1.

Tabela 15: Računovodski sistemi v posamezni državi oz. pokrajini

	Uporaba IPSAS	Uporaba načela DT; načrt uvedbe IPSAS	Uporaba načela PD, ki ne temelji na IPSAS	Uporaba DT; načrt uvedbe PD, ki ne temelji na IPSAS	Uporaba načela DT; ni načrta glede načela PD
Avstrija			★		●
Baden-Württemberg (Nemčija)				●	★
Bavarska (Nemčija)					● ★
Danska			● ★		
Finska			● ★		
Flandrija (Belgija)	●			★	
Francija	★		●		
Grčija				●	★
Italija				● ★	
Litva	● ★				
Nizozemska		★	●		
Norveška		★	●		
Portugalska			● ★		
Saška-Anhalt (Nemčija)				●	★
Španija			● ★		
Švedska	● ★				
Švica			●		
Združeno Kraljestvo			● ★		
Valonija (Belgija)			●	★	

Vir: Ernst & Young, Toward transparency, 2010, str. 9.

● - lokalna raven

★ - centralna raven

PD – poslovni dogodek

DT – denarni tok