

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA DOMOV
UPOKOJENCEV V SLOVENIJI S FINANČNIMI IN
NEFINANČNIMI KAZALNIKI**

Ljubljana, november 2009

SREČKO TROJER

IZJAVA

Študent Srečko Trojer izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Metke Tekavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, november 2009

KAZALO

UVOD	1
1 JAVNI SEKTOR	5
1.1 OPREDELITEV JAVNEGA SEKTORJA IN JAVNEGA ZAVODA	6
2 OPREDELITEV DOMOV UPOKOJENCEV KOT OBLIKE JAVNEGA ZAVODA.....	11
2.1 DEJAVNOST DOMOV UPOKOJENCEV V SLOVENIJI	11
2.2 FINANCIRANJE DOMOV UPOKOJENCEV V SLOVENIJI.....	13
2.2.1 Število zaposlenih, ki jih potrebuje za opravljanje dejavnosti.....	14
2.2.2 Standard stroškov materiala.....	15
2.2.3 Strošek amortizacije in investicijskega vzdrževanja	15
2.2.4 Bivalni pogoji	15
2.2.5 Stroški financiranja	15
2.2.6 Financiranje storitev zdravstvene nege.....	16
2.3 RAČUNOVODENJE IN POROČANJE DOMOV UPOKOJENCEV V SLOVENIJI	16
2.3.1 Računovodsko poročilo	18
2.3.2 Poslovno poročilo.....	20
2.4 POSEBNOSTI POROČANJA DOMOV UPOKOJENCEV	24
2.4.1 Izkaz delitve stroškov in prihodkov po stroškovnih nosilcih.....	24
2.4.2 Posebnosti obračuna in knjiženja amortizacije	26
2.4.3 Posebnosti glede investicij in investicijskega vzdrževanja	26
2.4.4 Posebnosti glede zagotavljanja virov za delovanje	27
2.4.5 Posebnosti glede kadrovanja.....	27
2.4.6 Posebnosti glede izpolnjevanja bivalnih pogojev.....	29
3 MERJENJE IN PRESOJANJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI.....	29
3.1 MODELI MERJENJA IN PRESOJANJA USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI POSLOVANJA, KI TEMELJIJO NA FINANČNIH IN RAČUNOVODSKIH PODATKIH	31
3.2 MODELI MERJENJA IN PRESOJANJA USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI POSLOVANJA, KI TEMELJIJO NA SODOBNIH METODAH MERJENJA IN PRESOJANJA USPEŠNOSTI POSLOVANJA.....	34
3.2.1 Celovito obvladovanje kakovosti	34
3.2.2 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.....	36
3.2.3 Benchmarking.....	38
3.2.4 Prenova poslovnih procesov.....	41
3.2.5 Metoda uravnovešenega sistema kazalnikov.....	42
3.2.6 Poslovanje na temelju analize aktivnosti	44
4 IZBOR KAZALNIKOV ZA PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA V DOMOVH UPOKOJENCEV V SLOVENIJI.....	46
4.1 KAZALNIKI, KI IZHAJAJO IZ RAČUNOVODSKIH PODATKOV	48
4.1.1 Kazalniki, ki kažejo spremembe v izkazu uspeha in bilanci stanja	48
4.1.2 Kazalniki, ki opredeljujejo sestavo sredstev	50
4.1.3 Kazalniki, ki opredeljujejo področje obračanja obratnih sredstev.....	52
4.1.4 Kazalniki, ki opredeljujejo področje plačilne sposobnosti	53
4.1.5 Kazalniki, ki opredeljujejo področje učinkovitosti	54
4.2 KAZALNIKI, KI IZHAJAJO IZ PROCESOV UGOTAVLJANJA ZADOVOLJSTVA UPORABNIKOV	55
4.2.1 Področje priprave prehrane	55
4.2.2 Področje izvajanja storitev zdravstvene nege in oskrbe	56
4.2.3 Področje bivalnih in delovnih pogojev	59
4.2.4 Področje izvajanja prostočasnih aktivnosti	60
4.3 KAZALNIKI, KI OPISUJEJO KADROVANJE	60
4.4 KAZALNIKI, KI IZKAŽUJEJO USKLAJENOST POLITIK ZAVODA S POLITIKAMI USTANOVITELJA GLEDE RAZVOJA INSTITUCIONALNEGA VARSTVA	62
4.5 KAZALNIKI, KI ODRAŽAJO ODNOS IZVAJALCA INSTITUCIONALNEGA VARSTVA DO OKOLJA.....	65

LITERATURA IN VIRI	70
---------------------------------	-----------

PRILOGE

KAZALO SLIK

Slika 1: Prikaz modela merjenja uspešnosti poslovanja.....	69
--	----

UVOD

Republika Slovenija je leta 1991 sprejela Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/91, 127/2006), s katerim je uredila statusna vprašanja zavodov. Zakon o zavodih je postal temeljni akt, ki ureja delovanje javnih zavodov.

Javni zavodi so nepridobitne organizacije, ustanovljene za opravljanje javne službe in za opravljanje dejavnosti, ki ni javna služba. Ena izmed oblik javnih zavodov so tudi domovi za starejše. Cilj delovanja zavoda in nepridobitnih organizacij nasploh je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Poleg svoje osnovne dejavnosti zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost (Žibert, 2004, str. 1).

Javni zavod je organizacijska oblika, preko katere država ali lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Država je tako uredila zelo pomembna področja, kot so dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in tudi drugih dejavnosti, katerih glavni cilj opravljanja dejavnosti ni dobiček, temveč uresničevanje poslanstva. Poglavitna kriterija za opredelitev uspešnosti poslovanja sta kakovost in količina storitev, ki jih opravlja javni zavod.

Iz navedenega izhaja, da sta temeljni merili za ugotavljanje uspešnosti poslovanja kakovost in količina storitev, ki jih opravlja javni zavod. Ustanovitelj, tj. država ali lokalna skupnost, določi obseg in kakovost storitev ter ceno storitve. Javni zavod ne sme zmanjševati ne obsega ne kakovosti storitev, tudi na oblikovanje cene storitve praviloma nima vpliva. Lahko pa vpliva na obseg stroškov. Torej, z učinkovitim izvajanjem storitev vpliva na minimizacijo stroškov, potrebnih za doseganje postavljenega cilja ob nespremenjeni kakovosti opravljanja le-teh.

Dosežene rezultate javnega zavoda je tako potrebno presojati z merili, ki kažejo obseg in kakovost uresničenih storitev ter stroške, potrebne za njihovo izvedbo.

Na tem področju se kažejo pomanjkljivosti dosedanje ureditve delovanja javnih zavodov, opredeljene tako z Zakonom o zavodih kot z Zakonom o računovodstvu ter ureditve opredeljene v ostalih podzakonskih aktih, temelječih na omenjenih zakonih. Namreč, Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/99, 30/2002, 114/2006), ki kot krovni zakon ureja računovodenje v javnih zavodih, niti ostali podzakonski akti ne opredeljujejo meril, ki bi omogočala presojo uspešnosti delovanja javnih zavodov z vidika sorazmernosti med porabljenimi sredstvi ter doseženimi cilji, niti ne opredeljuje meril, s katerimi bi izvajalci izkazovali uresničevanje zahtevane kakovosti izvedenih storitev.

Problematika in namen magistrskega dela: delovanje domov upokojencev v okviru javne službe opredeljuje področna zakonodaja, in sicer Zakon o zavodih, Zakon o

socialnem varstvu, Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju ter ostali podzakonski akti, ki podrobneje opredeljujejo delovanje le-teh.

Področje računovodenja in poročanja domov upokojencev v okviru javne službe v Sloveniji opredeljuje Zakon o računovodstvu oziroma podzakonski akti, ki temeljijo na omenjenem zakonu.

Delovanje domov upokojencev, ki delujejo na podlagi pridobljene koncesije, opredeljujejo z vidika vsebine njegovega dela Zakon o socialnem varstvu ter Zakon o zdravstvenem varstvu ter zdravstvenem zavarovanju, vključno s podzakonskimi akti in določbami koncesijske pogodbe, področje računovodenja in poročanja pa zakon, po katerem je družba ustanovljena, praviloma je to Zakon o gospodarskih družbah.

Vsebino in obseg poročanja izvajalcev, ki so ustanovljeni v skladu z Zakonom o zavodih, opredeljuje Zakon o računovodstvu oziroma podzakonski akti, ki izhajajo iz navedenega zakona. Poročanje je tako natančno opredeljeno v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 126/04, 120/07), kjer je natančno določena vsebina poročil ter razkritij, ki jih morajo izvajalci predložiti ustanovitelju oziroma organu upravljanja.

Podrobno poročanje naj bi ustanovitelju oziroma organu upravljanja omogočalo presojo o tem, ali javni zavod opravlja svoje poslanstvo opredeljeno v aktu o ustanovitvi oziroma naj bi takšno poročilo omogočalo presojo o obsegu ter kvaliteti opravljenih storitev, ne nazadnje tudi o stroških, potrebnih za opravljanje le-teh. Namreč tako obseg opravljenih storitev kot kvaliteta le-teh vplivata na uspešnost poslovanja.

Opredelitev učinkovitosti pomeni delati stvari pravilno, za razliko od uspešnosti, ki pomeni delati prave stvari. Iz tega izhaja, da je učinkovitost tesno povezana z uspešnostjo, saj samo v primeru, da izvajamo stvari uspešno in učinkovito, napredujemo oziroma rastemo. Opredelitev, da uspešnost pomeni delati prave stvari, omogoča njeno neizogibno povezanost z doseganjem temeljnega cilja delovanja. Vendar takšna opredelitev ne zadošča za odgovor na vprašanje, kako učinkovitost poslovanja meriti in kako jo presojati. Pri tem gre za različni opravili. Učinkovitost poslovanja je potrebno najprej izmeriti, nato pa še presoditi, ali tako dobljena vrednost dobro odraža učinkovitost poslovanja.

Cilj magistrskega dela: problematika ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti je že dolgo prisotna. Koncepti, ki jo obravnavajo, se osredotočajo na različne metode merjenja ter ugotavljanja le-te. V preteklosti je bilo veliko poudarkov na metodah merjenja in ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, izhajajočih iz finančnih oziroma računovodskih podatkov. Avtorji so za potrebe obravnave navedene problematike oblikovali različne pristope ter modele merjenja in ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti. Vsi ti pristopi so pridobili veljavnost kljub spoznanju, da je za celovito presojo o uspešnosti in učinkovitosti potrebno poleg področja financ in računovodstva obravnavati

tudi druga področja delovanja družb. Kot odgovor na ta spoznanja so bili oblikovani različni koncepti merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja na ravni celotne družbe s pomočjo vrednotenja različnih vidikov delovanja družb.

Temeljna slabost takšnih konceptov je kompleksnost, ki onemogoča hitro vzpostavitev le-teh, kasnejše spremembe takšnih modelov pa so zahtevne in dolgotrajne. Pomembna slabost je tudi, da je njihova vzpostavitev povezana z izgradnjo informacijskega sistema, ki podpira delovanje takega modela. Praviloma imajo družbe že obstoječe informacijske sisteme, ki pa za uvedbo novih modelov spremljanja in ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja niso zadostni niti primerni. Tako bi uvedba novega modela spremljanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja zahtevala tudi izgradnjo novega informacijskega sistema, kar pa je povezano z visokimi stroški, ob tem pa se zastavlja tudi vprašanje, kaj narediti z obstoječim. Namreč, zaradi obveznosti poročanja obstoječega ni moč zavreči, rešitve v novem pa morajo omogočati kontinuiran proces poročanja. V povezavi z navedenim tako nastajajo pomembna tveganja, da v primeru opustitve obstoječega informacijskega sistema ne bo mogoče brez motenj nadaljevati proces poročanja na ravni finančnih in računovodskih informacij. Zaradi navedenega se v dobršni meri ohranja uveljavljen model spremljanja in ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, temelječ na finančnih oziroma računovodskih podatkih.

V magistrski nalogi bom podrobneje presojal uspešnost poslovanja domov upokojencev v Sloveniji s pomočjo finančnih in nefinančnih kazalnikov. Presojanje uspešnosti poslovanja zgolj s pomočjo finančnih kazalnikov ne omogoča celovite presoje poslovanja, saj obravnava zgolj finančni vidik, vseh ostalih vidikov delovanja pa v celovito oceno poslovanja ne zajema.

Obravnaval bom različne pristope merjenja uspešnosti poslovanja s finančnimi kazalniki, pri čemer bom podrobneje obravnaval tiste, ki jih domovi upokojencev v Sloveniji vključujejo v razkritja v letnih poročilih.

Ob tem bom opredelil prednosti in slabosti tako oblikovanih finančnih kazalnikov. V nadaljevanju bom opredelil pomen oblikovanja nefinančnih kazalnikov ter njihov prispevek k pojasnjevanju uspešnosti poslovanja.

Opredelil bom nekaj pomembnejših kazalnikov, s katerimi bi bilo mogoče obravnavati poslovanja domov upokojencev še z drugih vidikov ter tako objektivneje presojati o uspešnosti poslovanja.

Metode dela: v magistrski nalogi bom uporabil kombinacijo deduktivnega in induktivnega raziskovalnega pristopa. Z uporabo deduktivnega raziskovalnega pristopa bom obravnaval teoretična izhodišča, ki opredeljujejo delovanje in poročanje javnih zavodov, s poudarkom na vsebini poročanja posrednih proračunskih uporabnikov – domov upokojencev v Sloveniji. V okviru te obravnave bom izpostavil področja poročanja, ki so glede na vsebino

raziskovalnega dela posebej izpostavljena, to je ugotavljanje uspešnosti poslovanja. V tem kontekstu bom obravnaval vsebino poročil in zahtevanih razkritij v poročilih ter cilje, ki jim takšna vsebina poročanja sledi. Za izvedbo tega pristopa bom uporabil metodo usklajevanja vzorcev. S pomočjo te metode bom na podlagi obstoječe teorije obravnaval koncepte merjenja in ugotavljanja uspešnosti poslovanja. Posebej bom obravnaval koncept, ki temelji na kazalnikih. Pri tem se bom osredotočil na kazalnike, ki izhajajo iz finančnih oziroma računovodskih poročil. V okviru obravnave bom kritično presojal prednosti in pomanjkljivosti tako oblikovanih kazalnikov z vidika sposobnosti pojasnjevanja uspešnosti poslovanja.

Z uporabo induktivnega raziskovalnega pristopa bom poizkusil potrditi, da uporaba nefinančnih kazalnikov pri presojanju uspešnosti poslovanja zgolj poveča vrednost informacije o uspešnosti poslovanja, pridobljene s pomočjo finančnih kazalnikov, ter omogoča podrobnejšo analizo vzrokov odstopanj med pričakovanimi in uresničenimi rezultati poslovanja, kar pripomore k hitrejšemu in ciljno usmerjenemu ukrepanju vodstva. V nadaljevanju bom poizkusil potrditi, da vsebina poročanja in zahtevana razkritja v letnih poročilih izvajalcev nista zadostni za presojanje uspešnosti poslovanja ter da bi bilo za celovito presojanje potrebno vpeljati dodatna razkritja, ki bi omogočala objektivno presojanje o uspešnosti poslovanja na podlagi vnaprej določenih kazalnikov oziroma njihovih vrednosti.

Struktura magistrskega dela: v prvem delu magistrskega dela bom obravnaval javni sektor. Obravnavo bom usmeril v delovanje domov upokojencev v Sloveniji. Pri tem bom podrobneje obravnaval ureditev, ki opredeljuje njihovo delovanje.

V drugem delu bom izpostavil problematiko spremljanja in presojanja uspešnosti poslovanja. Predstavil bom različne koncepte, ki navedeno problematiko obravnavajo, obravnaval bom prednosti in slabosti omenjenih konceptov ter razloge za njihovo uvajanje oziroma neuvajanje v poslovne modele podjetij.

V tretjem delu bom obravnaval domove upokojencev v Sloveniji. Obravnavo bom omejil na sistem poročanja le-teh ustanovitelju oziroma organu upravljanja. Ob tem bom podrobneje obravnaval pomanjkljivosti obstoječega sistema poročanja z vidika sposobnosti ocenjevanja uspešnosti poslovanja.

V nadaljevanju bom obravnavo razširil na nefinančne kazalnike. Obravnaval bom prednosti in slabosti njihove uvedbe z vidika celostne obravnave poslovanja. V obravnavi nefinančnih kazalnikov bom poizkusil opredeliti področja poslovanja, za katera bi glede na specifičnost delovanja domov upokojencev bilo smiselno in potrebno uvesti le-te. Znotraj omenjene obravnave bom opredelil prednosti uvedbe le-teh predvsem v smislu sposobnosti pojasnjevanja poslovanja. Ob tem bom kazalnike poslovanja tudi pojasnjeval.

V zaključku bom poizkusil združiti oba koncepta, tj. koncept presojanja uspešnosti poslovanja s finančnimi ter koncept presojanja uspešnosti poslovanja z nefinančnimi kazalniki v enoten model presojanja uspešnosti poslovanja, ki bi obravnaval delovanje domov upokojencev z različnih vidikov poslovanja. V tem delu bom poizkusil opredeliti prednosti pa tudi slabosti, ki bi jih bili deležni tako poslovodstva domov upokojencev kot ustanovitelji le-teh ob uvedbi obravnavanega modela presojanja uspešnosti poslovanja.

1 JAVNI SEKTOR

Javni sektor je del družbenega sistema v vsaki državi. V večini držav ima zelo pomembno vlogo v bruto domačem proizvodu. Pri javnem sektorju je izrednega pomena načelo javne odgovornosti, saj mora biti vedno prisotno javno polaganje računov. Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin. Obseg in strukturo javnih dobrin, ki bo v določenem času prebivalstvu na voljo, določi država po načelih političnega odločanja, v največji meri s proračuni.

Javni sektor predstavljajo organizacije, ki jih v nasprotju z zasebnim sektorjem kontrolira javnost, in katerih dejavnost je zagotavljanje storitev, kjer dobiček ni primarni cilj delovanja (Rogers, 1995, str. 1).

Javna služba je v grobem opredeljena kot skupek tistih dejavnosti, ki so nujno potrebne za nemoteno delovanje in razvoj družbe, organizirajo ali opravljajo pa jih organi in organizacije, ki so sestavni del državnega aparata, ali pa vsaj deloma spadajo vanj (Stefan, 2000, str. 6). V posameznih državah je družba različno razvita in na osnovi tega se opravljajo temu primerne dejavnosti kot javne službe. Razvita država bo npr. imela kot javne službe opredeljene druge dejavnosti kot nerazvita država. Ključno pa je dejstvo, da bi vsak zastoj pri opravljanju teh dejavnosti prej ali slej pripeljal do zastoja razvoja v državi. Poleg dejavnosti vzgoje in izobraževanja opravljajo javni zavodi tudi dejavnosti na področju kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja, socialnega varstva, otroškega varstva in drugih.

Pri dobrinah, ki jih zagotavljajo javne službe, je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih interesov. Za družbo so le-te velikega pomena, saj zagotavljajo želeni nivo družbene blaginje, od katerega je odvisna kvaliteta življenja. Prav zaradi njihovega pomena jim vsaka družba posveča veliko pozornosti.

Javne ustanove zagotavljajo dobrine, ki so za kvalitetno življenje ljudi nujno potrebne, zato morajo biti dostopne kar najširšemu krogu ljudi. Te dobrine predstavljajo poseben segment dobrin, ki ga navadno opredeljujeta naslednji dve značilnosti (Bailey, 1995, str. 29-30):

- neizključljivost; ni mogoče preprečiti uporabe javne dobrine tistim, ki je niso plačali,
- netekmovalnost v potrošnji; potrošnja enega subjekta ne vpliva na enako potrošnjo drugega subjekta.

1.1 Opredelitev javnega sektorja in javnega zavoda

Javni sektor z javnimi politikami neposredno in posredno vpliva na aktivnost zasebnega sektorja, zato med sektorjema težko potegnemo črto (Fabjančič, 2002, str. 2). Nastalo je več kriterijev delitve, npr. glede na subjekte, vir financiranja, status zaposlenih itd.

Nekatere najpogostejše opredelitve javnega sektorja so:

- javni sektor opredelimo kot zbir javnih organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, ki delujejo po netržnih načelih, kar se v prvi vrsti kaže v njihovem proračunskem financiranju (Setnikar & Cankar, 1997, str. 73),
- javni sektor opredelimo kot javna podjetja, javne finančne organizacije in državo kot nepodjetniško organizacijo. Ta delitev je dovolj široka, da ustreza raznim deželam z različnimi sistemi tako državne kot gospodarske ureditve (Rupnik & Stanovnik, 1995, str. 6),
- javni sektor lahko opišemo kot državo, vlado in njeno upravo. Državo lahko označimo kot (Chee & Navartnam, 1992, str. 366):
 - oblastni sistem za oblikovanje politike,
 - oskrbovalko, zbiralko in razdeljevalko sredstev oziroma blaga,
 - prostor za zbiranje in oblikovanje socialnih interesov.

Gospodarski sistem je v vsaki državi sestavljen iz privatnega in javnega sektorja. Privatni sektor je sestavljen iz različnih osebkov in institucij na strani ponudbe in povpraševanja, javni sektor pa je tisti del gospodarstva, katerega delovanje je povezano z državo. Država je z javnimi podjetji in institucijami lastnica javnega sektorja ter ga upravlja (Gala, 2002, str. 2). Javni sektor je mehanizem za sprejemanje skupnih oziroma družbenih odločitev. Pokriva eksternalije javnih dobrin in kot regulator korigira nedelujoče tržne sisteme (Flynn, 1997, str. 1).

Značilnost, ki loči javni sektor od zasebnega, je "javnost"; javnost poslovanja, javnost vodilnih funkcij in javni nadzor nad porabo sredstev davkoplačevalcev (Jones & Bates, 1994, str. 1).

Trpin (1993, str. 17) meni, da v javni sektor spada vse tisto, kar je v lasti države, ne glede na področje. Farnham in Hontor pa dodeljujeta javnemu sektorju naslednje značilnosti (Kavčič, 2005, str. 3):

- javno odgovornost,
- velikost in kompleksnost upravnega aparata,
- delovno intenzivnost upravne panoge,
- veliko pripadnost zaposlenih,

- etiko javnega dela s politično nevtralnostjo, lojalnostjo, nepristranskostjo in nepodkupljivostjo.

Za obstoj javnega sektorja obstajata dva razloga – nepopolnost in neučinkovitost trga. Če pogoji za učinkovito alokacijo resursov niso izpolnjeni, pride do nepopolnosti trga, kar pomeni, da tržni mehanizem proizvaja bodisi preveč bodisi premalo glede na želeno družbeno raven produkcije (Stanovnik, 2004, str. 2). Neučinkovitost trga pa se kaže v tem, da tržni mehanizem ne more zagotoviti določenih dobrin oziroma jih zagotovi na neučinkovit način (Kozamernik, 2005, str. 7). Javni sektor jih s svojo politiko usmerja, popravlja in dopolnjuje.

Osnovne funkcije javnih financ oziroma javnega sektorja so (Stanovnik, 2004, str. 1-2):

- alokacija finančnih virov; proces, s katerim se opravlja tako razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin kot tudi nadaljnja alokacija resursov znotraj skupine javnih dobrin,
- prerazdelitev dohodka; prerazporejanje dohodka od premožnejših k manj premožnim,
- stabilizacija gospodarstva; država s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike zasleduje določene makroekonomske cilje, npr. nizka brezposelnost, nizka inflacija ipd.

Javne finance imajo še eno funkcijo, ki ni samostojna, jo pa lahko uvrstimo v alokacijsko funkcijo. To je regulatorna funkcija, s katero država zagotavlja pravni red in inštitucije, potrebne za nemoteno delovanje zasebnega sektorja (Stanovnik, 2004, str. 2).

Javni zavodi so praviloma povsod po svetu ustanovljeni za opravljanje javnih služb v dejavnostih vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, zdravstva, socialnega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Cilj javnega zavoda je z danimi in omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe (Zver, 2003, str. 8).

Javni zavod uvrščamo v nepridobitni sektor, saj zanj veljata dve dejstvi, ki ločita med pridobitnim in nepridobitnim sektorjem:

- za profitne organizacije je temeljni cilj maksimizacija dobička, medtem ko je pri neprofitnih organizacijah vodilo ustvarjanje kakovostnih proizvodov in storitev z minimalnimi stroški. Temeljni cilj je zadovoljevanje javnih potreb (Podnar, 2005, str. 7),
- pridobitne organizacije z doseženim dobičkom prosto razpolagajo, medtem ko nepridobitne organizacije v primeru doseženega presežka prihodkov nad odhodki z njim ne smejo prosto razpolagati, temveč ga morajo vložiti v nadaljnji razvoj dejavnosti ali za dvig kakovosti storitve (Rus, 1994, str. 959). Ustanovitelj javnega zavoda se lahko odloči, da se ustvarjeni presežek prihodkov nad odhodki ne vloži v

nadaljnji razvoj zavoda, temveč se vrne v proračun in usmeri na katero drugo področje v skladu z javnim interesom (Zorman, 2004, str. 3).

Med značilnosti nepridobitnih organizacij lahko prištejemo še (Freeman & Shoulders, 1993, str. 1):

- običajno so v državni lasti,
- njihovo delovanje je skoraj v celoti financirano iz javnih sredstev,
- težko merimo dosežene rezultate njihovega delovanja,
- delovanje zavodov je pogosto nadzirano.

Čeprav pridobivanje dobička ni cilj opravljanja dejavnosti javnega zavoda, morajo biti sredstva za delovanje koristno porabljena. Storitev mora biti kvalitetna po nizki ceni, torej gospodarna, uspešna in učinkovita. Pod uspešnostjo storitve imamo v mislih, da smo s storitvijo zadovoljili prave potrebe, gospodarnost pomeni, da so stroški vloženih sredstev minimalni, z učinkovitostjo pa ocenjujemo, ali je proizvod maksimalen z najmanjšo stopnjo vloženih sredstev, da je izdelek še lahko uspešen (Jones & Bates 1990, str. 23). Žal pa je vedno bilo in bo, da bo javni sektor imel svoj del neučinkovitosti in neuspešnosti (Bates, 1993, str. 16).

Prav zato so nepridobitne organizacije pod strogim državnim nadzorom. Država nadzoruje zakonitost, učinkovitost in gospodarnost poslovanja nepridobitnih organizacij, vodstvo pa ji mora o svojem poslovanju poročati. Poročilo nepridobitnih organizacij naj med drugim zagotavlja tudi (Hay & Wilson, 1995, str. 408):

- informacije za odločanje o alokaciji sredstev,
- informacije za oceno storitev in zmožnosti zagotovitve storitve,
- informacije, uporabne pri ocenjevanju ravnateljstva in rezultatov njihovega dela,
- informacije o sredstvih in obveznostih.

Javni zavod lahko ustanovi republika, občina, mesto ali druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe. Pred ustanovitvijo morajo biti zagotovljena sredstva tako za ustanovitev kot za začetek dela. Z vpisom akta o ustanovitvi zavoda v sodni register zavod pridobi pravno sposobnost. Zavod opravlja eno ali več dejavnosti, lahko tudi gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je bil zavod ustanovljen (Zakon o zavodih, Ur. l. št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000). Tako kot ustanovitev zavoda je tudi prenehanje urejeno z Zakonom o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Celotna dejavnost javnega zavoda se loči na javno službo in na drugo dejavnost. Organi zavoda so (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000):

- svet zavoda,

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

Svet zavoda sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda in predstavniki uporabnikov. Pristojnosti sveta zavoda so sprejemanje statuta, pravil in drugih splošnih aktov zavoda, sprejemanje programov dela in razvoja zavoda ter spremljanje njihovega udejanjenja, določanje finančnega načrta in sprejemanje zaključnega računa zavoda (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Direktor je poslovodni organ, ki organizira in vodi delo ter poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod ter odgovarja za zakonitost dela zavoda. Odgovoren je tudi za strokovnost dela, če ni z ustanovitvenim aktom določeno, da sta funkciji poslovođenja in strokovnega dela ločeni. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj, če pa je za to pooblaščen svet zavoda, da ustanovitelj k imenovanju oziroma razrešitvi svoje soglasje. Direktor mora izpolnjevati pogoje, določene z zakonom in aktom o ustanovitvi. Mandat traja pet let, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno, ista oseba je lahko po poteku mandata zopet imenovana (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Strokovni vodja vodi strokovno delo zavoda; njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti so določene s statutom in s pravili zavoda. Vodjo imenuje in razrešuje svet zavoda, predhodno poda svoje mnenje tudi strokovni svet (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Strokovni svet ima najširši pregled nad strokovnostjo opravljenega dela, obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda in določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda. Prav tako daje svetu zavoda, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za delo in razvoj zavoda. Sestava, način oblikovanja in naloge so določene s statutom in s pravili zavoda (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Javni zavodi, ki imajo več kot 20 zaposlenih, morajo imeti vse tri organe – direktorja, svet zavoda in strokovni svet. V zavodih z manj zaposlenimi pa sta svet zavoda in strokovni svet združena v en organ, ki se imenuje svet (Podnar, 2005, str. 10).

Država kot ustanoviteljica ima pri delovanju javnih zavodov trojno vlogo. Prva je usmerjanje in reguliranje opravljanja javne službe zavoda, kar ji uspeva s postavitvijo nacionalnega programa, katerega del mora izpeljati javni zavod na področju svojega delovanja. Druga vloga je financiranje javnega zavoda (Podnar, 2005, str. 9). Tretja vloga države pa je lastniška, kar se kaže (Gradišar, 1997, str. 11):

- v uresničevanju ustanovitvene vloge; država daje soglasja k statutu, pravilom in internim predpisom, k spremembam ali razširitvi dejavnosti, k statusnemu preoblikovanju zavoda,
- v določanju poslovne strategije posameznega zavoda: odločanje o ciljih in rezultatih ter o njihovi uresničitvi,
- v imenovanju in odstavitvi direktorja in organov upravljanja; poslovodjo javnih zavodov sicer imenuje svet zavoda kot organ upravljanja, vendar ne more biti imenovan brez soglasja ustanovitelja. Poleg tega država da soglasje k številu in vrsti delovnih mest, z zakonom določa plače in da soglasje k pravilniku o napredovanju zaposlenih,
- v nadzorni vlogi lastnika; država nadzoruje finančno poslovanje ter uresničevanje postavljenih ciljev in doseganje rezultatov zavoda.

Zavod pridobiva sredstva za delo (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000):

- iz sredstev ustanovitelja,
- s plačili za storitve,
- s prodajo blaga in storitev na trgu,
- iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

Če z aktom ni določeno drugače, sme zavod presežek prihodkov nad odhodki uporabljati le za opravljanje in razvoj dejavnosti. Za svoje obveznosti zavod odgovarja s sredstvi, s katerimi razpolaga, prav tako je odgovoren tudi ustanovitelj, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi določeno drugače (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Vire financiranja zavoda lahko razdelimo tudi na (Kamnar, 1999, str. 51):

- sredstva ustanoviteljev, ki so namenjena ustanovitvi in začetku poslovanja javnega zavoda,
- plačilo za opravljene storitve; pridobi jih za opravljanje javne službe ali kot plačilo ali doplačilo k ceni storitev, ki jo plača uporabnik,
- prihodek, pridobljen s prodajo storitev na trgu, torej z dejavnostjo izven javne službe,
- drugi viri – darila, donacije, dotacije in podobno.

Zavod lahko začne z delom, če so izpolnjeni splošni pogoji za ustanovitev zavoda ter minimalni tehnični, kadrovski in drugi pogoji, ki jih predpiše pristojni minister (Zakon o zavodih, Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000).

Če ima zavod še dodatne proste kapacitete, lahko pridobiva prihodke tudi s prodajo proizvodov in storitev izven javne službe, na trgu.

2 OPREDELITEV DOMOV UPOKOJENCEV KOT OBLIKE JAVNEGA ZAVODA

Domovi upokojencev sodijo med javne zavode, bolj podrobno med javne zavode s področja socialnega varstva, izvajalce institucionalnega varstva starejših oseb in odraslih oseb s posebnimi potrebami.

V Sloveniji je dejavnost socialnega varstva nepridobitna, opravljajo jo lahko pravne in fizične osebe, ki izpolnjujejo pogoje, določene z Zakonom o socialnem varstvu (Ur. l. RS, št. 3/2007, 23/2007, 41/2007), in s predpisi, izdanimi na njegovi podlagi. Storitve, ki so po zakonu določene kot javna služba, opravljajo v okviru mreže javne službe pod enakimi pogoji tako javni socialno varstveni zavodi kot druge pravne in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost na podlagi pridobljene koncesije. Dejavnost domov v Sloveniji spremljajo in nadzirajo ministrstvi, pristojni za področji socialnega in zdravstvenega varstva, Socialna inšpekcija Republike Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Računsko sodišče Republike Slovenije.

2.1 Dejavnost domov upokojencev v Sloveniji

Naloge in pristojnosti domov upokojencev so:

- izvajanje institucionalnega varstva starejših,
- pomoč posamezniku in družini na domu,
- naloge, ki obsegajo priprave okolja, družine in posameznika na starost,
- opravlja lahko tudi gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena višji kakovosti življenja in varstva starejših občanov.

Storitve v okviru dejavnosti so standardizirane. Tako domovi upokojencev, ki izvajajo institucionalno varstvo starejših nad 65 let, opravljajo storitve oskrbe, in sicer glede na potrebe uporabnika. Te vrste storitev so:

- oskrba I; za osebe, ki zaradi starosti ali drugih razlogov, ki spremljajo starost, niso sposobne za popolnoma samostojno življenje in potrebujejo manjši obseg neposredne osebne pomoči,
- oskrba II; za osebe z zmernimi starostnimi in zdravstvenimi težavami, ki potrebujejo večji obseg neposredne osebne pomoči,
- oskrba III a; za osebe, ki potrebujejo neposredno osebno pomoč za opravljanje vseh osnovnih življenjskih potreb,
- oskrba III b; za najtežje prizadete osebe,
- oskrba IV; za osebe z zahtevnejšimi dolgotrajnimi težavami v duševnem zdravju, ki zaradi starostne demence ali sorodnih stanj potrebujejo delno ali popolno osebno pomoč in nadzor (oskrba oseb z demenco).

O vrsti in obsegu storitev, ki jih bo izvajalec za uporabnika izvajal, se stranki dogovorita z Dogovorom, v katerem natančneje opredelita obseg in vsebino storitev, ceno le-teh ter načine plačila.

Poleg navedenega pa domovi upokojencev izvajajo tudi institucionalno varstvo odraslih oseb s posebnimi potrebami. V okviru izvajanja te dejavnosti domovi opravljajo naslednje vrste storitev.

- oskrba I; za odrasle osebe z dolgotrajnimi težavami v duševnem zdravju,
- oskrba II; za odrasle osebe z zmerno motnjo v duševnem razvoju,
- oskrba III; za odrasle osebe s težjo motnjo v duševnem razvoju,
- oskrba IV; za odrasle s težko motnjo v duševnem razvoju,
- oskrba V; za odrasle osebe z več motnjami (odrasli z motnjo v duševnem razvoju, osebnostnimi motnjami, gibalnimi in senzornimi oviranostmi ter s poškodbami glave),
- oskrba VI; za odrasle osebe s težjo ali težko obliko gibalne ali senzorne oviranosti, ki niso sposobne samostojnega življenja.

Tako kot pri institucionalnem varstvu starejših oseb se tudi tukaj izvajalec in uporabnik oziroma njegov pooblaščenec dogovorita o vsebini ter obsegu storitev z Dogovorom.

Cene storitev institucionalnega varstva se za posamezne skupine uporabnikov določijo znotraj kategorije oskrbe. Cena storitve se določa standardne bivalne pogoje, tj. dvoposteljno sobo s souporabo kopalnice in sanitarij.

Odstopanja od standardnih bivalnih pogojev so dopustna navzgor zaradi boljših bivalnih pogojev, odstopanja navzdol pa zaradi bivalnih pogojev, ki so nižji od standardnih. Odstopanja od standardnih bivalnih pogojev vplivajo tudi na višino cene oskrbe, vendar je največje možno odstopanje zaradi bivalnih pogojev omejeno na 10 % cene storitve v osnovni oskrbi.

Osnovna dejavnost domov za starejše občane obsega:

- bivanje oziroma namestitev v eno–, dvo– oziroma večposteljnih sobah,
- vzdrževanje prostorov in perila,
- organizirano, zdravstvenemu stanju primerno prehrano ter tehnično oskrbo,
- osebno pomoč, socialno oskrbo ter varstvo,
- zdravstveno nego in rehabilitacijo,
- osnovno zdravstveno dejavnost, ki jo v domovih izvajajo zdravstveni domovi ali zasebni zdravniki.

Domovi za starejše občane lahko ob osnovni dejavnosti opravljajo tudi dodatne, katerih cene določajo organi upravljanja domov. Dodatne dejavnosti so različne, obsegajo lahko:

- dodatne oskrbne ali druge storitve za stanovalce domov, ki niso zajete v standardiziran obseg posamezne kategorije oskrbe,
- dnevno varstvo za starejše občane, ki živijo doma; vključuje oskrbne in zdravstvene storitve,
- oskrbne in zdravstvene storitve za stanovalce oskrbovanih stanovanj,
- zagotavljanje ustrezne prehrane in zdravstvene nege ter drugih oblik pomoči posamezniku in družini na domu,
- storitve socialnega servisa na domu za starejše občane,
- sodelovanje z drugimi sorodnimi organizacijami, društvi in posamezniki za izvajanje različnih oblik dejavnosti, namenjenih starejšim ljudem zunaj doma,
- opravljanje drugih storitev, predvsem za starejše občane v njihovem domačem okolju.

Domovi lahko opravljajo tudi tako imenovane tržne dejavnosti, pridobljena sredstva pa namenjajo za izboljševanje pogojev izvajanja svoje osnovne dejavnosti.

2.2 Financiranje domov upokojencev v Sloveniji

Financiranje storitev institucionalnega varstva starejših ureja Zakon o socialnem varstvu, (Ur. l. RS, št. 3/2007, 23/2007, 41/2007), Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l. SRS, št. 28/1971). Le-ta v 98. členu določa dejavnosti, ki se financirajo iz proračuna. Med njimi niso vključene dejavnosti institucionalnega varstva starejših nad 65 let. Le-te se financirajo iz proračuna lokalne skupnosti v primeru, ko je zavezanec opravičen plačila storitev delno ali v celoti. Sicer je zavezanec za plačilo uporabnik institucionalnega varstva oziroma njegovi svojci.

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju opredeljuje način plačila storitev zdravstvene nege, do katerih je upravičen uporabnik institucionalnega varstva. Plačila le-teh zagotavlja Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije na podlagi sklenjene pogodbe med ZZZS in izvajalcem institucionalnega varstva starejših, ki opravlja storitve zdravstvene nege.

Ceno storitve izvajalec institucionalnega varstva starejših oblikuje po enotni metodologiji, opredeljeni v Pravilniku o metodologiji za oblikovanje cen socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 87/2006). Pri tem mora upoštevati:

- število zaposlenih, ki jih potrebuje za opravljanje dejavnosti,
- stroške materiala in storitev,
- stroške amortizacije in investicijskega vzdrževanja,
- stroške financiranja,
- bivalne pogoje.

2.2.1 Število zaposlenih, ki jih potrebuje za opravljanje dejavnosti

Izračun števila zaposlenih izhaja iz Pravilnika o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009).

Stroški dela vključujejo plače s prispevki delodajalca za socialno varnost, premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, in druge stroške dela, kot so regres za letni dopust, povračila stroškov prehrane med delom, povračila stroškov prevoza na delo in z dela, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči v skladu z zakoni, kolektivno pogodbo in drugimi predpisi ter normativi in standardi za opravljanje socialno varstvenih storitev.

Višina plač in drugih stroškov dela se določi na podlagi:

- števila zaposlenih, kot ga določajo normativi za opravljanje socialno varstvenih storitev,
- povprečnega kvalifikacijskega količnika za število zaposlenih, potrebnih za opravljanje storitve oskrbe I, v skladu s predpisanimi standardi in normativi socialno varstvenih storitev,
- povprečnega kvalifikacijskega količnika za vodilni oziroma vodstveni kader za oskrbo,
- drugih stroškov dela,
- akta o sistemizaciji delovnih mest in soglasja pristojnega ministrstva oziroma pristojnega organa občine k zaposlitvam, kadar je to soglasje potrebno, če gre za izvajalca, ki ima status javnega zavoda,
- kolektivne pogodbe, veljavne za dejavnost zdravstva in socialnega varstva,
- drugih predpisov in aktov, ki določajo prejemke zaposlenih.

Prispevki delodajalca za socialno varnost se upoštevajo kot strošek po stopnjah, ki jih določa zakon ali predpis, izdan na njegovi podlagi.

Izračun potrebnega števila, poklicna in izobrazbena struktura zaposlenih izhajajo iz predvidevanj izvajalca o številu opravljenih storitev ter vrsti oziroma strukturi opravljenih storitev. Pri izračunu je potrebno upoštevati, da tako izračunani strošek dela, ki izhaja iz omenjenega izračuna potrebnega števila zaposlenih, predstavlja zgornjo mejo priznanih stroškov dela, ki jih je mogoče upoštevati pri izračunu cene storitve. Izvajalec lahko razpolaga z večjim številom zaposlenih, vendar njihovega stroška dela ne sme vključiti v ceno storitve. Višino drugih stroškov zaposlenih, ki jih je moč vključiti v izračun cene storitve (premije KDPZ, drugi stroški dela, stroške vodenja institucije), določi minister s Sklepom o določitvi standarda povprečne plače ter stroškov in odhodkov storitev oskrbe institucionalnega varstva za osebe, starejše od 65 let, ter za odrasle osebe s posebnimi potrebami v posebnih socialno varstvenih zavodih in enotah (Ur. l. RS, št. 6/2009).

2.2.2 Standard stroškov materiala

Resorni minister s Sklepom o določitvi standarda povprečne plače ter stroškov in odhodkov storitev oskrbe institucionalnega varstva za osebe, starejše od 65 let ter za odrasle osebe s posebnimi potrebami v posebnih socialno varstvenih zavodih in enotah določi zgornjo mejo stroškov materiala na uporabnika storitve, ki ga izvajalec lahko upošteva pri oblikovanju cene storitve. V kolikor ima izvajalec višje stroške za material od normativno priznanih in vključenih v ceno storitve, mora razliko med priznanimi in dejanskimi stroški pokrivati iz drugih virov.

2.2.3 Strošek amortizacije in investicijskega vzdrževanja

Višina stroška amortizacije, ki jo sme izvajalec vključiti v ceno storitve, je podana v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (U1 l. RS, št. 45/05, 138/06, 120/07). Višina stroška amortizacije in investicijskega vzdrževanja, ki ga sme izvajalec vključiti v ceno storitve, je podana v Pravilniku o metodologiji za oblikovanje cen socialno varstvenih storitev. Le-ta določa, da vrednost stroška amortizacije in investicijskega vzdrževanja ne sme presegati 20 % vseh stroškov, priznanih v izračunu cene storitve, ob tem višina stroška investicijskega vzdrževanja ne sme presegati 30 % vrednosti stroška amortizacije, vračunanega v ceno storitve. Izvajalec ima sicer lahko višje stroške amortizacije in investicijskega vzdrževanja, vendar jih v ceno storitve ne sme vključiti.

V primeru, da ima izvajalec opremo ali zgradbo v najemu, stroškov amortizacije in investicijskega vzdrževanja na obračunava. V tem primeru v ceno storitve vključi strošek najemnine, vendar je višina le-te, vključene v ceno storitve, omejena enako kot strošek amortizacije.

2.2.4 Bivalni pogoji

Izvajalec mora pri izračunu cene storitve institucionalnega varstva starejših upoštevati tudi Pravilnik o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006), ki podaja minimalne bivalne pogoje. Za neizpolnjevanje navedenih pogojev mora izvajalec znižati ceno storitve do 10 % od cene storitve Oskrbe I, za bivalne pogoje, ki so višji od zahtevanih, pa izvajalec lahko poviša ceno storitve, vendar ne za več kot za 10 % od cene storitve za Oskrbo I. Za nadstandardne bivalne pogoje je za uveljavljanje višje cene storitve predhodno potrebno višje stroške natančno opredeliti.

2.2.5 Stroški financiranja

Izvajalcem, ki delujejo na podlagi pridobljene koncesije, je v ceni storitve priznan tudi strošek financiranja. Le-ta je priznan do največ 60 % knjigovodske vrednosti

opredmetenih osnovnih sredstev in priznane letne obrestne mere. Metodologija določanja le-te je opredeljena v Pravilniku o metodologiji za oblikovanje cen socialno varstvenih storitev.

2.2.6 Financiranje storitev zdravstvene nege

Izvajalec institucionalnega varstva starejših in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije s pogodbo uredita način financiranja storitev zdravstvene nege, do katerih je upravičen uporabnik storitev. Metodologija oblikovanja cene storitev zdravstvene nege izhaja iz kataloga priznanih storitev zdravstvene nege in medicinsko tehničnih posegov, števila in zahtevnosti opravljenih storitev. Le-to služi za izračun potrebnega števila zaposlenih tako po smeri kot stopnji izobrazbe. V ceno storitve se priznava še materialne stroške izvajalca ter strošek amortizacije. Ceno se izračuna za posamezno vrsto storitve, obračun storitev temelji na povprečni ceni.

2.3 Računovodenje in poročanje domov upokojencev v Sloveniji

Zavezanci za sestavitev letnega poročila po predpisih, ki veljajo za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, so vsi posredni uporabniki proračuna, razen Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavoda za pokojninsko zavarovanje Slovenije in javnih skladov, ustanovljenih s strani občine ali države, ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki (Čižman, 2007, str. 8). Določeni uporabnik enotnega kontnega načrta je torej tudi javni zavod, zato zanj veljajo predpisi o sestavljanju letnih poročil za določene uporabnike.

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta morajo pri sestavljanju in predlaganju letnih poročil upoštevati naslednje predpise (Čižman, 2007, str. 7):

- Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002),
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007),
- Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C),
- 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).
- upoštevati morajo tudi metodološko navodilo za predložitev letnih poročil javnih oseb (Ur. l. RS, št. 138/06), ki določa način pošiljanja letnega poročila Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES).

S Pravilnikom 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) se določajo

vsebina, členitev in oblika sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta.

Pravne osebe javnega prava morajo oddati tudi izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, s katero ocenijo delovanje notranjega finančnega nadzora (Čižman, 2007, str. 78). Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C) ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za nepridobitni sektor, torej za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava, kamor sodijo tudi javni zavodi, za pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o gospodarskih javnih službah in Zakona o društvih. Javni zavod mora voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami Zakona o računovodstvu in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter Slovenskimi računovodskimi standardi. Vsaka pravna oseba v javnem sektorju mora imeti tudi svoj pravilnik o računovodstvu, ki temelji na Zakonu o računovodstvu. Zakon o računovodstvu zapoveduje tudi, da morajo pravne osebe javnega sektorja v poslovnih knjigah in poročilih ločeno spremljati:

- poslovanje in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe,
- poslovanje s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu,
- zagotavljati morajo tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ.

Letno poročilo je potrebno predložiti do zadnjega dne v mesecu februarju za preteklo leto. Predloži se ga Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve ter ministrstvu, v pristojnost katerega sodi dejavnost določenega uporabnika, na zahtevo pa tudi ministrstvu za finance (Štrekelj, 2004, str. 10).

Poročanje javnih zavodov, s tem pa tudi domov upokojencev, v Sloveniji opredeljuje Zakon o računovodstvu ter podzakonski akti, sprejeti na njegovi podlagi. Le-ti podrobneje določajo vsebino in obseg poročanja, h kateremu je zavezan posredni uporabnik proračuna – dom upokojencev, javni zavod.

Vsebina poročanja je zajeta v dveh poročilih, in sicer v računovodskem poročilu ter poslovnem poročilu.

Sestavna dela letnega poročila sta računovodsko poročilo in poslovno poročilo (Čižman, 2007, str. 8). Računovodsko poročilo vsebuje (Čižman, 2005, str. 25):

- Bilanco stanja, ki so ji priložene priloge o:
 - stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
 - stanju in gibanju kapitalskih naložb in posojil.

- Izkaze prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov:
 - po vrstah dejavnosti,
 - po načelu denarnega toka,
 - računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
 - računa financiranja določenih uporabnikov.
- pojasnila k računovodskim izkazom.

Poslovno poročilo vsebuje (Čižman, 2005, str. 44-47):

- splošni del,
- posebni del,
- zaključni del.

2.3.1 Računovodsko poročilo

Sestavni deli računovodskega poročila, ki ga pripravi pooblaščen računovodja, so (Čižman, 2005, str. 27):

- uvod; namenjen je podajanju osnovnih informaciji o poročevalcu,
- pojasnila k bilanci stanja.

Bilanca stanja je računovodski izkaz in sestavni del računovodskega poročila. Prikazovati mora resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na določen dan. Obvezne priloge k bilanci stanja so pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil ter druga pojasnila. Podlaga za sestavitev bilance stanja so poslovne knjige. Ker pa se lahko sredstva in obveznosti v poslovnih knjigah razlikujejo od dejanskih, je potrebno izvesti popis. Samo s popisom ugotovljeni podatki so namreč lahko podlaga za sestavitev bilance stanja (Zupančič & Čižman, 2007, str. 10-11).

Obrazec o stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev vsebuje kumulativni prikaz podatkov od 1. januarja do 31. decembra po posameznih kategorijah neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Posebej se izkazujejo podatki za dolgoročno odložene stroške, premoženjske pravice, druga neopredmetena dolgoročna sredstva, zemljišča, zgradbe, opremo in druga opredmetena osnovna sredstva (Zupančič & Čižman, 2007, str. 27).

Podatki se izkažejo ločeno za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva (Zupančič & Čižman, 2007, str. 27):

- v upravljanju; tu se izkazujejo sredstva, prejeta v upravljanje, in sredstva, pridobljena z donacijami oziroma brezplačno pridobljena sredstva,
- v lasti; ta sredstva so last določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta,
- finančnem najemu; tu se izkazujejo sredstva, pridobljena na podlagi pogodb o finančnem najemu.

Obvezna priloga k bilanci stanja je tudi preglednica stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil, kamor štejemo tudi dolgoročne depozite. Preglednica zajema podatke o naložbah v kapital, naložbenih nepremičninah, naložbah v plemenite kovine, drage kamne in podobno. Vsebuje tudi podatke o drugih dolgoročnih kapitalskih naložbah, o danih posojilih in danih depozitih (Zupančič, Čižman, 2007, str. 28):

- pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov; v izkazu prihodkov in odhodkov se izkazujejo prihodki in odhodki pravne osebe v obdobju od 1. januarja do 31. decembra obravnavanega in preteklega obračunskega obdobja. Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov obračunskega obdobja se upošteva načelo nastanka poslovnega dogodka (Zupančič & Čižman, 2007, str. 29). Rezultat poslovanja je razlika med doseženimi prihodki in odhodki obračunskega obdobja (Zupančič & Čižman, 2007, str. 37).
- pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah; priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov je tudi izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti. Prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v izkazu prihodkov in odhodkov za obravnavano leto, se razdelijo na dva dela, in sicer na del, ki se nanaša na javno službo, in preostali del, ki je povezan s tržno dejavnostjo.
- pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka; zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov morajo določeni uporabniki evidenčno ugotavljati in razčlenjevati prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka – plačane realizacije, kar zagotavlja primerljive podatke za spremljanje gibanja javnih financ na ravni države in posameznih občin.
- pojasnila k izkazu finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov; izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov vsebuje podatke o danih posojilih, prejetih vračilih, izdatkih, ki so namenjeni nakupu kapitalskih deležev, in prejemkih iz naslova prodaje kapitalskih deležev.
- pojasnila k izkazu računa financiranja določenih uporabnikov; izkaz računa financiranja določenih uporabnikov sodi med računovodska pojasnila, zato je evidenčni. Vsebuje podatke o prejetih zneskih iz najetih posojil in o odplačilih glavnice najetih posojil (Zupančič & Čižman, 2007, str. 47-48).

Ob navedenem je primerno, da se z internimi akti opredelita vsebina in obseg razkritij v računovodskih izkazih (Čižman, 2003, str. 22). V računovodskem poročilu je potrebno razkriti predvsem tiste kategorije, ki so določene v pravilniku, način pa je odvisen od odločitve uporabnika. Zaporedje razkritij posameznih računovodskih kategorij se lahko

drži navedenih točk, lahko pa pojasnimo splošne kategorije, kot izhajajo iz bilance stanja in izkaza prihodkov, ali pa oboje kombiniramo (Čižman, 2003, str. 24).

Druge pojasnila k izkazom obsegajo druge računovodske informacije, za katere uporabnik enotnega kontnega načrta oceni, da so pomembne za ustrezno razkritje postavk bilance stanja oziroma izkaza prihodkov in odhodkov. Pojasnila k izkazom razkrivajo informacije, ki iz računovodskih izkazov niso razvidne in dajejo dodatne informacije, potrebne za pošteno predstavitev poslovanja (Janc, 2003, str. 10). To so predvsem (Čižman, 2005, str. 41-43):

- sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov po stroškovnih nosilcih,
- razlogi za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkaza prihodkov in odhodkov,
- podatki o stanju neporavnanih terjatev ter ukrepih za poravnavo oziroma razlogih neplačila,
- podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih neplačila,
- naložbe prostih denarnih sredstev,
- razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
- drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Računovodsko poročilo je tesno povezano s poslovnim poročilom, saj se računovodski podatki vpletajo tudi v posamezne dele poslovnega poročila. Čižmanova (2005, str. 43) predlaga, naj določeni uporabniki v računovodskem poročilu podajajo strogo računovodska pojasnila, v poslovnem poročilu pa naj računovodske kategorije povežejo z izpolnjevanjem nalog.

2.3.2 Poslovno poročilo

Vsebina poslovnega poročila proračunskega uporabnika ni predpisana, temveč uporabnik sam odloča, kaj bo vključeno vanj. Pri tem si lahko pomaga s predpisi o vsebini poslovnega poročila v 70. členu Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/2006), ki pravi, da mora letno poročilo prikazati tudi:

- vse pomembnejše poslovne dogodke, ki so nastopili po koncu poslovnega leta,
- pričakovani razvoj družbe,
- aktivnosti družbe na področju raziskav in razvoja,
- obstoj podružnic družbe.

Točke so kvečjemu opomnik, kaj naj poslovno poročilo vsebuje, saj določeni uporabnik ne more poročati o vseh točkah enako kot gospodarska družba. Poslovni dogodki po koncu poslovnega leta so lahko sestavni del poročila, prav tako tudi pričakovani razvoj

organizacije, dolgoročni cilji in strategije. Tako je poslovno poročilo mogoče oblikovati po naslednjih področjih, ki morajo pošteno prikazati poslovanje (Čižman, 2005, str. 26):

- doseganje ciljev določenega uporabnika kot celote z različnih vidikov,
- doseganje ciljev posameznih delov, kot so dejavnosti, programi, organizacijske enote, področja,
- doseganje učinkovitosti pri izvajanju nalog v razmerju do kupcev, porabnikov, zaposlenih, lastnikov.

Vsebinsko poslovnega poročila torej določi vsak določen uporabnik sam, prilagojena pa mora biti področju delovanja, prikazala naj bi tudi dosežke in probleme pri poslovanju v proučevanem obdobju. Poslovno poročilo pripravi poslovodni organ, ki mora informacije pridobiti iz vseh služb, saj je le tako poročilo vsebinsko popolno (Možic, 2002, str. 50-51).

Splošni del poslovnega poročila vsebuje (Čižman, 2005, str. 43):

- predstavitev določenega uporabnika,
- kratek opis razvoja določenega uporabnika,
- predstavitev vodstva,
- predstavitev pomembnejših organov,
- pregled dejavnosti,
- opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na delovanje določenega uporabnika.

V predstavitvi določen uporabnik poda svoje osnovne podatke iz registracije in drugih listin, ki ga opredeljujejo kot pravno osebo. Predstavitev vodstva zavoda zajema funkcije, ki jih opravljajo posamezni člani. V predstavitvi pomembnejših organov se navede organe, ki so imeli največji vpliv na izide poslovanja, in organe, ki strokovno sodelujejo v delovanju določenega uporabnika (Čižman, 2005, str. 44).

Pri predstavitvi dejavnosti določenega uporabnika so predstavljene zlasti tiste dejavnosti, zaradi katerih je bil le-ta ustanovljen. Pri vsaki dejavnosti so predstavljene tudi njene glavne naloge. Kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na delovanje določenega uporabnika je potreben, ker se okolje delovanja določenih uporabnikov zlasti v zadnjih letih zelo spreminja. Tudi na tem področju se uvaja evropska zakonodaja, kar povzroča spremembe v okolju, zlasti na fiskalnem področju (Čižman, 2005, str. 44).

Posebni del poslovnega poročila vsebuje (Čižman, 2005, str. 44):

- opisna poročila o izvedbi programov, dejavnosti, projektov,
- poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

V opisnih poročilih o izvedbi programov, dejavnosti in projektov se za posamezne dejavnosti navede, kakšni cilji so bili zastavljeni, kako so bili doseženi, koliko so vplivali na uresničitev skupnih ciljev zavoda, kakšne nove zamisli izvirajo iz izkušenj v dosedanjem delovanju, novi izzivi in podobno. Poudarek je na pričakovanih, uresničenih in v prihodnost usmerjenih stanjih pri izvajanju dejavnosti (Čižman, 2005, str. 44). S poročilom o doseženih ciljih in rezultatih posredni uporabnik:

- poroča o uresnitvi ciljev, določenih v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto,
- poroča o rezultatih poslovanja,
- ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost ter uspešnost (Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Ur. l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007).

Pri pripravljanju poročila o doseženih ciljih in rezultatih posredni uporabnik izhaja iz obrazložitve svojega finančnega načrta oziroma programa dela za preteklo leto.

V skladu z navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007) mora poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posrednega uporabnika vsebovati:

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika; gre za navedbo zakonov, podzakonskih predpisov, ustanovitvenih in internih aktov, na podlagi katerih določeni uporabnik izvaja svoje dejavnosti,
- dolgoročne cilje, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja oziroma področnih strategij in nacionalnih programov; dolgoročni cilji posrednega uporabnika, ki izhajajo iz večletnega programa dela, strategij ter nacionalnih programov, bodo med leti bolj ali manj enaki. Pomembno je, da določeni uporabnik znotraj dolgoročnega cilja posameznim delom le-tega določi ročnost dveh, treh ali petih let, saj je sam dolgoročni cilj pri vseh proračunskih uporabnikih doseganje splošno blaginjskih učinkov (Kavčič, 2006, str. 8),
- letne cilje, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta ali v letnem programu dela posrednega uporabnika; opredelitev letnih ciljev določenega uporabnika, zastavljenih v letnem programu dela ali v obrazložitvi finančnega načrta, ki se nanašajo na obdobje enega leta, je zelo pomembna, saj so ti cilji osnova za poročanje o poslovanju. Letni cilji so lahko zastavljeni za posamezna področja opisno ali številčno, pri čemer je pomembno izhajati iz čim realnejših temeljev, z upoštevanjem sprejete normative, usmeritve vlade glede politike plač, inflacijske politike itd. Potrebno je prikazati ločeno cilje za področje javne službe in cilje za področje tržne dejavnosti (Kavčič, 2006, str. 8-9),

- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upoštevajoč fizične, finančne in opisne kazalce, določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti. Gre za primerjanje zastavljenih letnih ciljev z uresničenimi, torej za usklajevanje predračunskih in obračunskih evidenc. Zahteva se priprava kazalnikov in kazalcev, s katerimi merimo uspeh pri doseganju ciljev. Kazalniki, ki jih določeni uporabnik uporablja, so predpisani v računovodskem pravilniku. Fizične kazalce določeni uporabnik oblikuje sam glede na področje svoje dejavnosti, finančni kazalci in kazalniki nam podajo oceno o gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja, z njimi lahko razlagamo odmike, medtem ko opisni kazalci samo dopolnjujejo finančne in fizične (Kavčič, 2006, str. 9),
- nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela. Ugotoviti je potrebno nastanek morebitnih nedopustnih in nepričakovanih posledic pri izvajanju programa, čeprav naj bi bili programi že od začetka zastavljeni tako, da do morebitnih posledic ne bi prihajalo. V kolikor pride do njih, je potrebno najti vzroke in podati pojasnila ter ukrepe za odpravo negativnih učinkov (Kavčič, 2006, str. 9-10),
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let. Pogoj je enaka metodika spremljanja podatkov iz leta v leto. To oceno je zelo dobro združiti s točko o doseženih ciljeh in rezultatih, saj dajo le skupni podatki o tekočem in preteklem poslovanju realno sliko o poslovanju kot celoti (Kavčič, 2006, str. 10),
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kvalitete poslovanja; Pri točki o oceni gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, naletimo na dilemo, kaj sploh sta gospodarnost in učinkovitost. Namreč, v javnem sektorju imata ta dva pojma več razlag. Po SRS je gospodarnost razmerje med prihodki in stroški (notranji in zunanji dejavniki), učinkovitost pa je posledica notranjih dejavnikov, ki omogočajo doseči učinek z minimalnimi stroški. Po standardih državnega revidiranja INTOSAI pa je gospodarnost največje možno zmanjšanje stroškov za dejavnost ob ustreznih ravni kakovosti, učinkovitost pa razlagajo kot razmerje med dosežki (npr. storitev) in stroški, potrebnimi za pridobitev le-teh. Z ustreznimi kazalniki, kot so npr. koeficient celotne gospodarnosti, koeficient obračanja zalog materiala, lahko določeni uporabnik pripravi dobro podlago za poslovodske odločitve (Kavčič, 2006, str. 10–11),
- oceno notranjega nadzora javnih financ, kar je tudi najnovejša sprememba v navodilih; Ocena notranjega nadzora javnih financ je najnovejša sprememba v navodilih, oceno proračunski uporabniki pripravijo v skladu z Metodologijo za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.
- pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj niso bili doseženi. Določeni uporabnik mora pojasniti področja, na katerih zastavljeni cilji niso bili doseženi, ter zakaj niso bili doseženi. Pojasniti mora tudi vzroke in posledice nedoseganja ciljev. Ne glede na to, ali so vzroki subjektivne ali objektivne narave, je

- potrebno analizirati tudi cilje, programe dela, možnosti nadaljevanja dejavnosti, spremembe dejavnosti ali ukinitve dejavnosti (Kavčič, 2006, str. 11),
- oceno učinkov poslovanja na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora. Učinki poslovanja določenega uporabnika na okolje, gospodarstvo, regionalni razvoj, varstvo okolja, urejanje prostora in podobno so lahko različni, saj vsak določeni uporabnik daje pečat okolju, v katerem deluje. Učinki kot taki pa so določeni že v programu, na tem mestu pa določeni uporabnik naredi le pregled le-teh (Kavčič, 2006, str. 11-12),
 - druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike, in poročilo o investicijskih vlaganjih. V druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja, lahko določeni uporabnik vključi (Kavčič, 2006, str. 12):
 - poročilo o izobrazbi zaposlenih, njihovem številu ter razporeditvi le-teh po stroškovnih nosilcih oziroma programih,
 - izobrazbeno strukturo zaposlenih,
 - letni program izobraževanja s cilji, ki jih je potrebno na področju izobraževanja doseči,
 - pojasnila v zvezi z nedoseganjem normativno priznanega števila zaposlenih ali nedoseganjem normativno priznane izobrazbene strukture zaposlenih.

2.4 Posebnosti poročanja domov upokojencev

Poročanje javnih zavodov, s tem pa tudi domov upokojencev, v Sloveniji opredeljuje Zakon o računovodstvu ter podzakonski akti, sprejeti na njegovi podlagi. Le-ti podrobneje določajo vsebino in obseg poročanja, h kateremu je zavezan posredni uporabnik proračuna. Ob vsebini, ki jo nalaga izvajalcem omenjeni zakon, pa je za potrebe poročanja resorno ministrstvo oblikovalo še dodatne zahteve poročanja izvajalcev institucionalnega varstva. Cilj takega poročanja je podrobneje pojasniti poslovanje po stroškovnih nosilcih, tj. dejavnostih, ki jih izvajalci opravljajo.

Izvajalci institucionalnega varstva starejših in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami so vključeni v ti. enotni kontni načrt, predpisan s strani ustanovitelja, kar omogoča, da poročajo o dejavnosti enotno oziroma na enotnih podlagah.

Pojasnila, ki jih je ustanovitelj predpisal omenjenim izvajalcem, ter njihovo vsebino bom obravnaval v nadaljevanju.

2.4.1 Izkaz delitve stroškov in prihodkov po stroškovnih nosilcih

Izvajalci institucionalnega varstva starejših od 65 let ter varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami izvajajo enovito dejavnost. Za potrebe spremljanja ter presojanja uspešnosti poslovanja, predvsem pa za potrebe presojanja doseganja ciljev po dejavnostih so izvajalci

zavezani poročati ustanovitelju o poslovanju za vsako dejavnost, ki jo opravljajo. Cilji tako opredeljenega poročanja so:

- presoja, ali izvajalci opravljajo dejavnost, za katero so ustanovljeni,
- presoja o uspešnosti izvajanja dejavnosti,
- analiza stroškov, ki pri izvajanju dejavnosti nastajajo, ter njihov obseg in vpliv na uspešnost izvajanja programa ter upravičenost nastalih stroškov,
- omogoča primerljivost med izvajalci po obsegu in uspešnosti izvajanja programov dejavnosti,
- omogoča oblikovanje cene za program oziroma storitev.

Problematika poročanja se nanaša na:

- delitev prihodkov po dejavnostih je neposredna, del neposrednih stroškov, povezanih z izvajanjem dejavnosti, je moč razporediti na program neposredno, večji del stroškov pa je splošnih in jih je potrebno na program razporejati s pomočjo sodil. Pri tem se odraža vsa problematika razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce s pomočjo sodil,
- sodila za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce so s strani ustanovitelja predpisana. Izvajalci sicer lahko uporabijo drugačna sodila za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce, vendar uporaba le-teh zmanjša primerljivost takega izvajalca z ostalimi,
- oblikovanje cene storitve posameznega programa je povezano z ugotavljanjem potrebnih prihodkov za pokrivanje nastalih uresničenih stroškov. Tako uveljavljeni model oblikovanja cene storitve programa ne presoja o upravičenosti nastalih stroškov,
- izvajalci morajo pri razporejanju splošnih stroškov na posamezni program oziroma dejavnost upoštevati tudi nedoseganje oziroma preseganje bivanjskih pogojev za uporabnika storitve. Tako morajo pri razporejanju splošnih stroškov le-te povečati ali zmanjšati za delež odstopanja od standardnih bivanjskih pogojev, kar povečuje nepreglednost pri razporejanju splošnih stroškov po programih.

Zaradi zgoraj navedenega je presojanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja po stroškovnih nosilcih oteženo. Izkaz delitve stroškov in prihodkov po dejavnostih sicer omogoča primerjavo med izvajalci, obenem omogoča ugotavljanje obsega opravljenih storitev, števila uporabnikov ter druge analize na ravni vseh izvajalcev, ki so vključeni v sistem poročanja na nacionalni ravni.

Za presojo o uspešnosti izvajanja programa tako na ravni izvajalca kot na ravni vseh izvajalcev zaradi navedenih slabosti je izkaz neprimeren, saj slabo pojasnjuje trud izvajalca, vložen v učinkovitost in uspešnost poslovanja. Izkaz tako ne omogoča presoje o upravičenosti nastalih stroškov, ravno tako ne omogoča presoje o sorazmernosti stroškov s kvaliteto opravljene storitve.

2.4.2 Posebnosti obračuna in knjiženja amortizacije

Obračun amortizacije domov upokojencev, ki delujejo kot javni zavodi, obravnava Pravilnik o načinu ter stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ul. l. RS, št. 45/05, 138/06 in 120/70), ki opredeljuje najvišje amortizacijske stopnje, ki jih izvajalci lahko upoštevajo za obračun stroškov amortizacije.

Nadalje je Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve s sprejetjem Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen socialnovarstvenih storitev določilo, da stroški amortizacije in investicijskega vzdrževanja, vključeni v ceno storitve, ne smejo presegati 20 % stroškov, vključenih v ceno storitve.

V nadaljevanju Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen socialnovarstvenih storitev določa postopnost pri priznavanju amortizacijskih stopenj za zgradbe, določenih v Pravilniku o načinu ter stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ki jih izvajalci lahko vključijo v ceno storitve. Tako se za obračun stroškov amortizacije, ki jih izvajalec lahko uveljavi v ceni storitve, uporabljajo nižje amortizacijske stopnje glede na stopnje, predpisane v Pravilniku o načinu ter stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ul. l. RS, št. 45/05, 138/06 in 120/7).

Razliko med vrednostjo amortizacije, ki izhaja iz Pravilnika o načinu ter stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter vrednostjo amortizacije, ki jo izvajalec lahko vključi v ceno storitve, izvajalci knjižijo v breme obveznosti do virov v upravljanju – konto 980.

V računovodskem poročilu morajo izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalci varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami pojasniti obračun amortizacije za neopredmetena dolgoročna sredstva ter opredmetena osnovna sredstva po vrstah sredstev glede na amortizacijske stopnje in glede na vire pokritja ter pojasniti morebitna odstopanja obračuna amortizacije.

2.4.3 Posebnosti glede investicij in investicijskega vzdrževanja

V letnem poročilu so izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalci varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami, ki delujejo kot javni zavodi, zavezani dodatno pojasniti:

- vrste sredstev in vire za tekoče vzdrževanje,
- vrste sredstev in vire za investicijski vzdrževanje.

Pri tem morajo pojasniti, v kolikšnem delu so izvedli tekoče ali investicijsko vzdrževanje iz virov, ki bremeni tekoče poslovanje, katere investicijske dejavnosti so pokrili iz amortizacije tekočega leta ali neporabljene amortizacije preteklih let.

V kolikor so za izvedbo investicijsko vzdrževalnih del potrebovali sredstva iz ostanka poslovnega izida, morajo za porabo teh sredstev predhodno pridobiti soglasje resornega ministrstva.

2.4.4 Posebnosti glede zagotavljanja virov za delovanje

Viri za delovanje izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalcev varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami so zagotovljeni na štirih ravneh, in sicer:

Za izvajanje dejavnosti javne službe sta vira zagotovljena s strani uporabnika storitve. Izvajalec za vsak program, ki ga izvaja, oblikuje ceno storitve takega programa.

Za storitve Oskrbe ceno oblikuje ter soglasje za njeno uveljavitev pridobi s strani ustanovitelja. Tako oblikovano ceno storitve zaračuna uporabniku. V primeru plačilne nesposobnosti uporabnika stroške izvajanja storitev pokrijejo njegovi svojci oziroma se leti pokrivajo iz proračuna lokalne skupnosti.

Za storitve zdravstvene nege izvajalec oblikuje ceno storitve. Metodologija oblikovanja le-te je tako kot za oblikovanje cene storitve Oskrbe predpisana. Tako oblikovano ceno storitve zdravstvene nege izvajalec uskladi z Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije, ki je plačnik storitve.

Za ostale storitve, ki jih izvajalec opravlja v okviru javne službe, oblikuje ceno storitve. Metodologija oblikovanja teh cen ni predpisana, temelji na stroškovnem modelu. Tako oblikovana cena storitve mora pokriti vse stroške, ki nastanejo z izvajanjem le-te. Pred uveljavitvijo le-te mora izvajalec pridobiti soglasje ustanovitelja.

Za storitve tržne dejavnosti izvajalec oblikuje cene storitev, višina le-teh je odvisna od razmer na trgu. S tako oblikovano ceno storitev mora pokriti vse stroške, praviloma v ceno vključi tudi pričakovani dobiček. Za tako oblikovano ceno izvajalcu ni potrebno pridobivati soglasij ustanovitelja, na letni ravni mora le poročati o uspešnosti takega programa.

2.4.5 Posebnosti glede kadrovanja

Temeljne usmeritve kadrovske politike za izvajalce institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalce varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami so podane v Pravilniku o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009). Z omenjenim pravilnikom so podani kadrovske cilji tako po številu kot po strukturi

zaposlenih. Le-ti so podani po programih, ki jih izvajalci izvajajo, temeljijo pa na pričakovani sestavi populacije uporabnikov storitev.

Tako so izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalci varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami zavezani poročati o uresničevanju kadrovskega normativa za vsako od dejavnosti, ki jo opravljajo.

Pri tem morajo izvajalci odstopanja od kadrovskega normativa pojasniti, ne glede na to, ali le-ta ni dosežen ali pa je presežen. Ob tem se poraja problematika poročanja v primerih odstopanja od kadrovskega normativa navzdol. Namreč, ustanovitelj v priznani ceni storitve lahko ne prizna celotnega števila zaposlenih, ki izhaja iz normativa. Izvajalec bi sicer zaposlil manjkajoče število zaposlenih ter tako dosegel cilj, ki ga je opredelil v finančnem načrtu ter politiki kadrovanja, vendar za takšno ravnanje nima soglasja ustanovitelja.

Tako je poročanje o kadrovanju samemu sebi namen, saj izvajalec nima možnosti izvajati kadrovske politike, ki izhaja iz Pravilnika o standardih in normativih socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009), obenem pa tudi nima možnosti izvajati kadrovske politike glede na potrebe, ki jih ima.

Poleg poročanja o številu zaposlenih po dejavnostih mora izvajalec poročati ustanovitelju še o:

- izobrazbeni strukturi zaposlenih,
- vrsti zaposlitve (določen, nedoločen čas),
- številu napredovanj, doseženem plačnem razredu,
- prikazati odstopanja med številom ter strukturo zaposlenih, ki izhaja iz potrjene sistemizacije delovnih mest ter uresničeno strukturo in številom zaposlenih,
- pojasniti odstopanja v uresničevanju kadrovskega načrta, predvidenega v finančnem načrtu,
- pojasniti druga odstopanja v kadrovanju.

Problematika takega sistema poročanja se nanaša tudi na statičnost kadrovskega normativa. Le-ta je bil noveliran v letu 2004, zadnja prilagoditev pa je bila izvedena leta 2008 z uvedbo Zakona o sistemu plač v javnem sektorju. Z uvedbo le-tega so se povišala izhodišča – plačni razredi navedenih delovnih mest.

Obseg, predvsem pa vsebina storitev, ki jih izvajalec institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalec varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami izvaja, se glede na potrebe uporabnika spreminja. Tako se posledično spreminjajo tudi znanja in veščine, ki naj bi jih imeli zaposleni za kvalitetno izvajanje storitev. Žal pa glede na navedeno izvajalec nima možnosti, da bi pridobil k sodelovanju zaposlene, ki bi imeli nova znanja in veščine.

2.4.6 Posebnosti glede izpolnjevanja bivalnih pogojev

Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve je v politikah varstva starejših ter strategijah varstva starejših oseb opredelilo temeljna izhodišča za razvoj dejavnosti institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami. Ob opredelitvi politike razvoja omenjenega varstva je oblikovalo izhodišča, ki jih morajo izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in izvajalci varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami izpolnjevati, da lahko opravljajo navedeno dejavnost. Izvajanje dejavnosti je opredeljeno v Pravilniku o standardih in normativih socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009). Priloga pravilnika je Pravilnik o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006), ki opredeljuje minimalne tehnične pogoje za izvajanje dejavnosti.

Glede na to, da je večina izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami ustanovljenih pred uveljavitvijo omenjenega pravilnika, le-ti ne izpolnjujejo navedenih standardov. V ta namen je resorno ministrstvo določilo prehodno obdobje, v katerem morajo izvajalci, ki ne izpolnjujejo pogojev, navedenih v omenjenem pravilniku, le-te izpolniti, sicer bodo morali prenehati opravljati dejavnost.

Tako morajo izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami letno poročati ustanovitelju o izpolnjevanju pogojev, navedenih v Pravilniku.

Ob tem se poraja vprašanje smiselnosti poročanja. Namreč, izvajalci imajo v ceni storitve priznan strošek amortizacije in investicijskega vzdrževanja, ki ne sme presegati več kot 20 % vseh stroškov v strukturi cene. Že iz te omejitve je jasno, da je delež vračunane amortizacije v ceni storitve prenizek, da bi omogočil izvedbo večjih rekonstrukcij objektov, s čimer bi dosegli standardne bivalne pogoje za uporabnike.

Po drugi stani pa bi to pomenilo zmanjševanje števila ležišč, kar vodi v izgubo prihodkov, težave s pre zaposlenostjo, odpuščanja ...

3 MERJENJE IN PRESOJANJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI

Pomen računovodskih informacij kot podlage za sprejemanje poslovnih odločitev se povečuje s stopnjevanjem hitrosti tehnološkega in gospodarskega razvoja, zahtevnostjo in hitrostjo sprememb v okolju, v katerem podjetja poslujejo, povečevanjem tveganj, ki jih morajo pri tem upoštevati, ter negotovostjo pri napovedovanju razmer v prihodnosti.

Različni udeleženci v podjetju in različne skupine, ki so na podjetje interesno vezani, zasledujejo različne cilje, ki so si mnogokrat medsebojno celo v nasprotju.

V podjetju torej odločajo uprava, nadzorni svet in skupščina, posredno pa na odločitve vplivajo tudi različne interesne skupine znotraj in zunaj podjetja. Za sprejemanje svojih odločitev morajo imeti na voljo ustrezne informacije o poslovanju podjetja. Temeljne informacije o poslovanju podjetja so zbrane v letnih poročilih, vključno z letnimi računovodskimi izkazi.

Klasična računovodska merila spodbujajo menedžerje k odločanju, ki ugodno vpliva na kratkoročni, največkrat samo enoletni poslovni izid. K takemu razmišljanju jih silijo predvsem lastniki podjetij, ki se zavzemajo samo za kratkoročno oplemenitenje svojega kapitala. V takih primerih se teži k zmanjševanju stroškov za razvoj, izobraževanju in trženju v najširšem smislu. Kratkoročno je tudi gledanje na delavce kot izključno na strošek delovne sile oziroma bruto strošek plač.

Klasična računovodska merila merijo uspešnost poslovanja podjetja s kazalniki gospodarnosti, proizvodnosti, predvsem pa dobičkonosnosti. Sodobne okoliščine poslovanja zahtevajo nov način razmišljanja in s tem vpeljavo novih nefinančnih kazalnikov, poleg merjenja nove tehnologije in opreme ter vlaganja vanju še:

- razvoj trajnejših in partnerskih odnosov s kupci,
- razvoj takšnih proizvodov in storitev, kot jih zahtevajo določene skupine kupcev,
- proizvodnjo zelo kakovostnih proizvodov in storitev pri nizkih stroških,
- izpopolnjevanje znanja in sposobnosti zaposlenih za nenehno izboljšanje procesov,
- odzivnosti in kakovosti, razvoj informacijske tehnologije, podatkovnih baz in sistemov.

Moderna podjetja informacijske dobe vse bolj gradijo na neotipljivih dejavnikih. Kot ključna sredstva se tako v podjetju pojavljajo znanje, procesi, vzdušje, motivacija zaposlenih in drugi dejavniki, ki jih finančni modeli ne zajemajo. Te elemente je tudi težko finančno ovrednotiti oziroma meriti, saj njihova vrednost nastaja v specifičnih kombinacijah različnih dejavnikov in sami zase nimajo prave vrednosti. To se kaže tudi v strukturi stroškov. Občutno se zmanjšuje delež neposrednih stroškov dela, povečujejo pa se splošni stroški, ki so večinoma tudi stalni stroški. Slednje povzročajo predvsem različne poslovodne, raziskovalno–razvojne, nabavne, prodajne in finančne dejavnosti ter dejavnosti v zvezi z zaposlenim. Ključna je torej ugotovitev, da obstoječi in novi finančni kazalniki niso zadostni za celovito presojanje uspešnosti poslovanja. Glavni razlog je, da iz njih ni mogoče razbrati, kateri dejavniki so prispevali k uspešnosti poslovanja. Ugotovimo lahko, da finančni kazalniki zapozneno odražajo spremembe na posameznih področjih poslovanja, kar pomeni, da kažejo predvsem posledice oziroma rezultate. Tradicionalna poročila s finančnimi kazalniki, izračunanimi na podlagi računovodskih izkazov, so kot zaslon na tekmi igre z žogo. Z njega je možno razbrati, ali moštvo zmaguje ali izgublja. Moštvo pa ne ve, zakaj zmaguje ali izgublja in kaj bi moralo storiti, da bi rezultat izboljšalo sebi v prid. Moštvo, ki je zgolj spremljalo rezultat, ne bo uspešno. Če želi zadetek, se mora osredotočiti na žogo in ne na zaslon (Tekavčič, 2002, str. 12).

Pri oblikovanju sistema je naloga vodilnih menedžerjev, da izberejo kazalnike, ki kar najbolj odražajo strategijo. Gleich (2002, str. 447) opredeljuje merjenje uspešnosti kot proces oblikovanja in izvajanja meritev s pomočjo večjega števila kazalnikov različnih dimenzij (stroškov, časa, kvalitete, sposobnosti inoviranja, zadovoljstva kupcev), ki služijo za ugotavljanje obstoječih in potencialnih sposobnosti objektov v podjetju.

3.1 Modeli merjenja in presojanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, ki temeljijo na finančnih in računovodskih podatkih

V magistrskem delu bom spremljal in ocenjeval uspešnost poslovanja predvsem z računovodskimi kazalniki. Ti kazalniki predstavljajo relativna števila, ki so dobljena s primerjavo dveh velikosti, ki se nanašajo na gospodarske kategorije. Kazalnik ima določeno informacijsko vrednost in omogoča oblikovati sodbo o procesih ali stanjih v podjetju. V strokovni literaturi so računovodski kazalniki razdeljeni po različnih sodilih oziroma kriterijih (Kavčič, 2001, str. 24). Glede na različne uporabnike ločimo kazalnike za notranje in zunanje uporabnike. Glede na računovodsko dejavnost ločimo kazalnike finančnega, stroškovnega in poslovnega računovodstva. V Slovenskih računovodskih standardih pa so kazalniki razvrščeni po skupinah glede na vsebino pojavov, ki jih pojasnjujejo. V nadaljevanju bom prikazal delitev računovodskih kazalnikov z vidika notranjih uporabnikov. V tem smislu sem jih razdelil glede na presojanje posameznih področij poslovanja. Z razumevanjem posameznih področij in nadzorom le-teh je poslovanstvu omogočeno doseganje uspešnosti na ravni podjetja kot celote (Tekavčič, & Ban, 2001, str. 68).

Kazalnike delim v naslednje sklope:

- kazalniki za nadziranje denarnih tokov,
- kazalniki za nadziranje sredstev,
- kazalniki za nadziranje dobička,
- kazalniki za nadziranje prispevka za kritje,
- kazalniki za nadziranje posrednih stroškov,
- kazalniki za nadziranje investiranja.

Računovodski kazalniki so podrobno opredeljeni v Slovenskih računovodskih standardih. Opredeljenih je dvainšestdeset kazalnikov, ki so glede na vsebino pojavov razdeljeni v osem skupin. Upoštevajo potrebe finančnega in gospodarskega načina presojanja. Oblikovani pa so tako, da predstavljajo razmerja med izbranimi postavkami računovodskih izkazov. Vsako podjetje je pri izboru kazalnikov in njihove informacijske vrednosti samostojno, splošnega recepta ni. Smiselno je kazalnike proučevati v času, v primerjavi s sorodnim podjetjem ali s povprečjem panoge. S kazalniki lahko opravimo dve vrsti analiz (Kavčič, 2001, str. 24). Z analizo trenda ugotavljamo gibanje kazalnika v daljšem obdobju. S primerjalno panožno analizo pa primerjamo vrednost kazalnika med podjetji.

Računovodski kazalniki se v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi razvrščajo v osem skupin, in sicer:

- temeljni kazalniki stanja financiranja; ugotavljamo razmerja na pasivni strani bilance stanja in ugotavljamo način financiranja premoženja podjetja,
- temeljni kazalniki stanja investiranja; kažejo razmerja na aktivni strani bilance stanja. Omogočajo presojo o ustreznosti sestave sredstev podjetja s prikazom deleža posamezne vrste v vseh sredstvih. Kazalniki investiranja so pomembni predvsem za notranje in manj za zunanje uporabnike,
- temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja; kazalnike izračunamo iz postavk na aktivni in pasivni strani bilance stanja. Prikazujejo nam, kako je financirano premoženje podjetja in ali je sestava financiranja prilagojena sestavi sredstev. Velikosti kazalnikov bistveno vplivajo na kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost podjetij. Pri tem pa je treba upoštevati, da prikazuje bilanca stanja sredstva in obveznosti do virov sredstev na določen dan, kar se lahko že naslednji dan bistveno spremeni. Avtorja Brigham in Houston pravita, da lahko podjetje pri financiranju sredstev izbira med tremi politikami: politiko izenačevanja ročnosti, agresivno politiko in konzervativno politiko. Pri politiki izenačevanja ročnosti se dolgoročna sredstva financirajo z dolgoročnimi viri, pri agresivni politiki pa je del dolgoročnih sredstev financiran s kratkoročnimi viri. Za konzervativno politiko pa je značilno, da so poleg dolgoročnih tudi kratkoročna sredstva pokrita z dolgoročnimi viri. Pri agresivni politiki ima podjetje manjše stroške financiranja, hitreje lahko pridobiva vire financiranja, vendar tvega nastanek plačilne nesposobnosti zaradi zapadlosti dolgov pred unovčenjem sredstev,
- temeljni kazalniki obračanja; prikazujejo, koliko prihodkov ustvari podjetje z danimi sredstvi oziroma kolikokrat se dana sredstva v podjetju spremenijo v denar. Osnova za izračun so postavke bilance stanja (dveh zaporednih obdobj) in izkaza poslovnega izida. Obračanje kaže na ravnanje s sredstvi podjetja; čim večja je vrednost posameznega kazalnika, tem hitreje se obračajo sredstva. Obračanje sredstev vpliva na uspešnejše poslovanje in čim hitrejša je, tem manj sredstev potrebuje podjetje za doseg določenega zneska prihodkov. Pri tem pa moramo upoštevati tudi dejstvo, da je hitrost obračanja različnih vrst sredstev različna, zato je smiselna le primerjava kazalnikov obračanja med sorodnimi podjetji,
- temeljni kazalniki gospodarnosti; so kazalniki poslovne uspešnosti, saj pojasnjujejo dosežene prihodke glede na odhodke. Lahko računamo celotno gospodarnost podjetja, ki predstavlja razmerje med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki. Lahko pa računamo samo delne gospodarnosti, na primer poslovno gospodarnost. Ta se izračunava kot razmerje med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki. Podjetje posluje gospodarno, ko so prihodki večji od odhodkov. Takrat je količnik med prihodki in odhodki večji od 1,
- temeljni kazalniki dobičkonosnosti; za te kazalnike je značilno, da imajo v števcu izid in v imenovalcu vložek, ki je lahko opredeljen s stališča podjetja, lastnikov ali glede na delnice. Zato je potrebno imenovalac prilagoditi (izračun povprečij). Kazalniki so

izmed vseh najbolj uporabni za lastnike podjetij in nadzornike. Z njimi lahko pridobimo vpogled v poslovanje podjetij kot celote, predstavljajo pa lahko tudi izhodišče za izdelavo načrtov,

- temeljni kazalniki dohodkovnosti; kazalniki prikazujejo, kako je med posamezne udeležence v podjetju (zaposleni, lastniki, država) razdeljen dohodek. Dohodek predstavlja seštevek dobička, stroškov plač, vračunanih obresti in vračunanih dajatev. Prikazujejo tudi, koliko je podjetje uspešno v zvezi s prejemki, ki jih dobivajo zaposleni, in se izkazujejo v povprečnih mesečnih čistih osebnih dohodkih,
- temeljni kazalniki finančne tokovnosti; ti kazalniki se navezujejo na izkaz finančnega izida. Prikazujejo razliko med pritoki in odtoki pri posamezni dejavnosti podjetja (poslovanju, investiranju, financiranju).

Izbira kazalnikov je velika, vsi pa nimajo enake izrazne moči za vsa podjetja. Zato vsaka družba izbere svoje kazalnike glede na posebnosti poslovanja in objektivne možnosti merjenja, ki jih določa tudi stopnja razvitosti informacijskega sistema v podjetju.

Način izračunov kazalnikov je opisno zapisan, zato se v praksi zaradi poenostavljanja kot osnove uporabljajo različne gospodarske kategorije. Nekatere postavke niso neposredno razvidne iz računovodskih izkazov in njihova uporaba v izračunu kazalnikov zahteva prilagoditve. Smiselno bi bilo, da bi se opredelitve vsebine posameznih gospodarskih kategorij določile bolj nedvoumno in da bi se v podrobnejšem navodilu navedli konti ali postavke iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida in iz izkaza finančnega izida. Lahko pa bi uvedli zaporedne številke gospodarskih kategorij, ki naj se upoštevajo pri preračunu posameznega kazalnika. Tako bi bila glede na način izračuna kazalnikov omogočena večja primerljivost med podjetji (Kavčič, 2001, str. 33).

Slabosti navedenih kazalnikov se izražajo predvsem v:

- velikem številu kazalnikov,
- velikem številu kazalnikov znotraj posamezne skupine,
- pogosto težje razumljivem poimenovanju, neprimernosti za sprejemanje hitrih odločitev, kazalniki so zelo razdrobljeni in je zato sprejetje hitre odločitve s pomočjo kazalnikov težavno, saj je zaradi kompleksnosti težko soditi o posledicah, ki jih bo imela odločitev,
- bistvena pomanjkljivost je v sposobnosti podajanja vzročno posledičnih povezav, ki jih bo imela sprejeta odločitev na uspešnost in učinkovitost poslovanja.

Zaradi navedenega se v praksi pogosto uporablja sistem povezanih kazalnikov – DuPontov sistem povezanih kazalnikov. Model temelji na logično povezanih kazalnikih v piramidno obliko. S pomočjo sistema medsebojno povezanih kazalnikov analiziramo dejavnike, ki vplivajo na višino dobičkonosnosti kapitala kot enega temeljnih finančnih kazalnikov uspešnosti poslovanja podjetja (Tekavčič & Megušar, 2002, str. 22).

DuPontov sistem medsebojno povezanih kazalnikov razčleni dobičkonosnost kapitala na več finančnih kazalnikov, s čimer lahko razložimo, kateri so temeljni dejavniki dobičkonosnosti kapitala in v kateri smeri delujejo. Računalniška tehnologija omogoča mnoge simulacije sprememb dobičkonosnosti kapitala ob hkratnih spremembah več dejavnikov, ki vplivajo nanjo (Tekavčič & Megušar, 2002, str. 22). Posamezni kazalniki so pojasnjeni z zmnožkom drugih kazalnikov, z njihovim seštevkem ali razliko. Vsi kazalniki morajo imeti določen pomen, prav tako tudi njihovo medsebojno povezovanje.

3.2 Modeli merjenja in presojanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, ki temeljijo na sodobnih metodah merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja

Zaradi številnih slabosti, ki jih lahko pripišemo klasičnim računovodskim informacijam, in zaradi vse večjih potreb po kakovostnih informacijah o poslovanju podjetja so se v ekonomski teoriji začeli razvijati izboljšani modeli za presojanje uspešnosti. Obstoječi modeli, ki temeljijo na računovodskih kategorijah, se dopolnjujejo z nefinančnimi podatki ter oceno tako imenovanih »mehkih« področij poslovanja, kar izboljšuje predvsem oceno perspektivnih možnosti podjetja.

Kot posledica ugotovljenih pomanjkljivosti tradicionalnih sistemov merjenja uspešnosti podjetij so bili v zadnjih dvajsetih letih razviti številni novi sistemi, ki se v literaturi navajajo pod pojmom merjenje uspešnosti (angl. *Performance Measurement*), smiselno pa spadajo na področje sistemov strateške kontrole. Najpomembnejši vidik takšnih sistemov je njihova sposobnost, da merijo rezultate in njihova gibalna na način, ki usmerja delovanje podjetja v skladu s postavljeno strategijo. Preko povezave strateških ciljev s cilji na operativnem nivoju dosežemo, da se vsi zaposleni v podjetju zavedajo, kako njihova dejanja vplivajo na izvajanje strategije. Razvoj novih sistemov je v zadnjem času najintenzivnejši na anglo-ameriškem govornem področju.

Nosilci razvoja prihajajo v največji meri iz znanstveno raziskovalnih institucij in svetovalnih organizacij, prav tako pa nove ideje nastajajo v okviru individualnih podjetij. Produkt tega razvoja je širok spekter novih sistemov, ki se razteza od preprostih, nestrukturiranih spiskov kazalnikov do kompleksnih matematičnih, z računalniškimi programi podprtih sistemov. V nadaljevanju bom predstavili nekaj novih pristopov k spremljanju uspešnosti poslovanja.

3.2.1 Celovito obvladovanje kakovosti

Kakovost praviloma opredeljujemo v zvezi s pričakovanji kupcev, saj naj bi kakovosten poslovni učinek zadovoljil ali celo presegal zahteve oziroma pričakovanja kupcev (Russell & Taylor, 1998, str. 118). Na to, v kolikšni meri poslovni učinki zadovoljujejo pričakovanja kupcev, v veliki meri vpliva na odnos med skupkom lastnosti poslovnega

učinka in njegovo ceno. Kakovost poslovnega učinka, zadovoljstvo kupcev in dobiček podjetja so med seboj tesno povezani. Višja stopnja kakovosti se odraža v večjem zadovoljstvu kupcev in obenem omogoča dosegati višje prodajne cene, pogosto pa tudi nižje stroške. Uvajanje različnih programov za izboljšanje kakovosti se tako običajno odraža v večji uspešnosti poslovanja (Kotler, 1998, str. 56).

Prav težnja po zagotavljanju kakovosti je vplivala na to, da se je v šestdesetih letih pojem kakovosti začel širiti iz proizvodnje tudi v druge poslovne funkcije podjetja. Zagotavljanje kakovosti namreč lahko zagotovimo le z ustreznim sodelovanjem vseh zaposlenih v podjetju. S pojavom vključevanja vseh zaposlenih oziroma vseh poslovnih funkcij v zagotavljanje kakovosti lahko začnemo govoriti o tako imenovanem celovitem obvladovanju kakovosti (angl. *Total Quality management*), kjer se začnemo intenzivno ukvarjati z reševanjem vprašanja, kako najbolj smotrno uskladiti posamezne dele podjetja pri zagotavljanju kakovosti (Russell, Taylor, 1998, str. 82). Celovito obvladovanje kakovosti temelji predvsem na ljudeh in njihovem sodelovanju, saj zahteva medsebojno sodelovanje med izvajalnim sistemom, drugimi poslovnimi funkcijami v podjetju ter kupci. Zajema splet aktivnosti, katerih namen je nenehno izboljševanje vseh poslovnih aktivnosti za popolno zadovoljitev zahtev in potreb kupcev (Tekavčič, 1997, str. 65).

Ločimo dva vidika kakovosti (Rusjan, 1999, str. 268; Russell & Taylor, 1998, str. 79-81):

- zunanji vidik ali vidik kupca: kupec je tisti, ki določa, kaj je kakovostno, in sicer na podlagi koristnosti, ki mu jih prinašajo posamezne lastnosti poslovnega učinka. Raven kakovosti se neprestano povečuje, zato morajo podjetja težiti k nenehnemu izboljševanju poslovnih učinkov,
- notranji vidik ali vidik procesa: gre za ujemanje poslovnega učinka z zahtevami in standardi, ki jih postavijo projektanti poslovnega učinka na osnovi tržnih zahtev.

Pomembno je, da sta notranji in zunanji vidik kakovosti usklajena, kar posledično zahteva dobro povezavo med posameznimi poslovnimi funkcijami, ki sodelujejo pri zagotavljanju kakovosti. To pomeni, da je v podjetju potrebno vzpostaviti ustrezen okvir načrtovanja in kontrole kakovosti, ki bo omogočal povezave in usklajeno delovanje ter izmenjavo informacij med posameznimi poslovnimi funkcijami.

Cilj kontrole kakovosti ne sme biti samo odkrivati napake, ampak predvsem najti vzroke, ki so privedli do napak, ter te vzroke odpraviti, da se enake napake v prihodnje ne bi ponavljale. Zavedati se moramo, da kakovostnega poslovnega učinka ne dobimo s kontrolo kakovosti, ampak z njegovo izdelavo. Vzrokov za napake je lahko več, najpogosteje pa se pojavljajo na področjih, kot so neustrezni vhodni materiali, pomanjkljiva usposobljenost zaposlenih, nejasni postopki, napake v opreми in podobno. V podjetju je treba redno odkrivati vzroke slabe kakovosti, saj le tako lahko obvladujemo izvajalni sistem.

Stroške kakovosti lahko razdelimo v štiri osnovne skupine. Prvi dve skupini sta povezani z zagotavljanjem in kontrolo kakovosti, drugi dve skupini pa nastaneta kot posledica neuspeha pri zagotavljanju in kontroli kakovosti.

Stroške, ki so povezani z zagotavljanjem in kontrolo kakovosti, delimo na stroške preprečevanja neustrezne kakovosti in stroške preverjanja skladnosti kakovosti. Med stroške preprečevanja neustrezne kakovosti štejemo predvsem stroške, ki so povezani z načrtovanjem, vpeljavo in vzdrževanjem sistema zagotavljanja kakovosti, ki naj bi v čim večji meri preprečil nastop napak. Med stroške nadzora (preverjanja) skladnosti materialov in poslovnih učinkov v vseh fazah proizvodnega procesa, da bi ugotovili (ne)ujemanje dejanskega stanja s stanjem, predvidenim po specifikacijah (Fargher & Morse, 1999, str. J1-4-J1-5; Stamatis, 1997, str. 274-275).

Stroški neustrezne kakovosti sestavljajo stroški notranjih napak, ki nastanejo med potekom izdelave, ter stroški zunanjih napak, ki nastanejo po odpremi poslovnega učinka. Med stroške notranjih napak uvrščamo vse tiste stroške, ki so posledica tega, da narejeni poslovni učinki ne ustrezajo specifikacijam, kar pa odkrijemo, še preden poslovni učinek pride do kupca. Med stroške zunanjih napak uvrščamo vse stroške, ki nastanejo zato, ker neustrezni poslovni učinek pride v roke kupcu (Fargher & Morse, 1999, str. J1-5-J1-6; Stamatis, 1997, str. 275).

Poleg njih poznamo še dve skupini posrednih stroškov kakovosti, in sicer stroške zaradi okvar poslovnega učinka, ki jih ima kupec po preteku garancijske dobe (to so stroški, povezani z nezadovoljstvom kupca), ter stroške, ki jih ima podjetje zaradi poslabšanja ugleda. Posredne stroške kakovosti je zelo težko izmeriti. Praviloma pa so povezani z neposrednimi stroški kakovosti (Rusjan, 1999, str. 289).

3.2.2 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. *Activity Based Costing* – ABC) v nadaljevanju koncept SAPP, predpostavlja, da je aktivnost osrednja točka spremljanja in razporejanja stroškov. Stroškov ne povzročajo poslovni učinki, temveč aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek proizvodov in storitev (poslovnih učinkov). Proizvodi in storitve torej uporabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in s tem povzročajo stroške. Aktivnost je opredeljena kot kombinacija dela, tehnologije in materiala, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo določenega poslovnega učinka.

Koncept SAPP so razvili v ZDA, kar je bila predvsem posledica tehnološkega razvoja in konkurence, predstavlja pa razporejanje posrednih stroškov na osnovi aktivnosti poslovnega procesa. Ob strukturnem se vse bolj poudarja procesni vidik organizacije, kar pomeni, da podjetja preučujejo in skušajo izboljšati poslovni proces ter s tem aktivnosti znotraj njega.

Da ustvarimo končni izdelek oziroma storitev, moramo opraviti vrsto aktivnosti. To so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja aktivnosti pa tvorijo posamezne procese. S tem povzročajo stroške, izdelki oziroma storitve pa so zgolj porabniki aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 97).

Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa poteka v več korakih (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 1994, str. 133):

- podjetje mora ugotoviti glavne aktivnosti, ki so potrebne za izvedbo procesa ustvarjanja učinkov in uresničitev cilje,
- stroške, ki nastajajo v podjetju, je treba povezati s posameznimi aktivnostmi. Te so namreč tiste, ki povzročajo stroške. Ker pa vedno ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni aktivnosti in s tem nobenemu nosilcu, nam metoda procesnega kalkuliranja daje možnost ugotavljanja nepotrebnih stroškov in s tem učinkovitejše poslovanje,
- potrebno je oblikovati stroškovne bazene oziroma centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. V teh stroškovnih bazenih morajo podjetja zbrati stroške, ki so medsebojno povezani z določenim ciljem in z eno aktivnostjo. Na začetku razvoja procesnega kalkuliranja so podjetja uporabljala veliko stroškovnih bazenov, zdaj pa težijo k večji racionalizaciji in uporabi manjšega števila stroškovnih bazenov, ne večjega od dvajset,
- podjetje mora stroške iz stroškovnih bazenov razporediti na posamezne stroškovne nosilce na podlagi meril aktivnosti. Pomembno je, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi. Kot merila aktivnosti lahko podjetja uporabijo število ur dela, število premikov materiala, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Na prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov ob pomoči meril aktivnosti razporedimo na stroškovne nosilce.

Stroškovni objekti predstavljajo različne ravni v podjetju, za katere je možno ali zaželeno stroške izkazovati ločeno. Stroškovni objekt je lahko poslovni učinek, serija, proizvodna linija, oddelek ali kar celotno podjetje. Ko so stroški razporejeni na posamezne stroškovne objekte, jih moramo prenesti še na posamezne poslovne učinke, da lahko ugotavljamo njihove lastne cene (Tekavčič, 1997, str. 98).

Če želimo sistem stroškov oblikovati v skladu z načeli koncepta SAPP, moramo

opredeliti aktivnosti, ki jih podjetje opravlja. Da bi to lahko storili, moramo aktivnosti naprej temeljito poznati. Ko jih spoznamo, jih lahko analiziramo glede na to, ali jih v podjetju potrebujemo ter kako učinkovito jih opravljamo. To nam daje dobro izhodišče za odpravljanje nepotrebnih aktivnosti ter za povečevanje učinkovitosti opravljanja tistih aktivnosti, ki so za podjetje pomembne in potrebne.

Obvladovanje aktivnosti mora zato postati temelj celotnega poslovanja v podjetju, saj bodo menedžerji, ki bodo obvladali aktivnosti, obvladali tudi stroške. Enega temeljnih problemov koncepta SAPP predstavlja vprašanje, kako daleč iti v razčlenjevanju aktivnosti.

V primerjavi s tradicionalnim stroškovnim računovodstvom pomeni koncept SAPP mnogo bolj pregledno in natančno spremljanje stroškov. Tradicionalno stroškovno računovodstvo spremlja le neposredne stroške materiala in dela po enoti poslovnega učinka.

Koncept SAPP ugotavlja, da je mogoče tudi mnoge druge stroške spremljati podrobneje – ne sicer po enoti poslovnega učinka, pač pa po aktivnostih, ki so potrebne za proizvodnjo poslovnega učinka. Bistveno razliko med konceptom SAPP in tradicionalnimi sistemi stroškov lahko nazorno pokažemo pri dvostopenjskem razporejanju stroškov.

Tradicionalni stroškovni sistemi stroške naprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce, koncept SAPP pa na prvi stopnji stroške zbere na ravni aktivnosti. Gre za stroškovne bazene, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov razporedi na stroškovne objekte, ki niso nujno klasično pojmovani učinki poslovnega procesa. Pri razporejanju stroškov iz stroškovnih bazenov na raven stroškovnih objektov je pomembno, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi (Tekavčič, 1997, str. 98).

3.2.3 Benchmarking

Benchmarking je zelo razširjeno menedžersko orodje, ki ga uporablja veliko število podjetij po svetu, tudi v Sloveniji. Obstaja veliko opredelitev benchmarkinga, saj poskuša vsako svetovalno podjetje ali multinacionalka po svoje opredeliti ta pristop. Zelo natančno in nazorno je eden prvih opredelil benchmarking Spendolini, in sicer leta 1992 v knjigi »The Benchmarking Book«. Spendolini pravi, da je benchmarking nepretrgan sistematičen proces presojanja poslovnih učinkov in delovnih procesov podjetij, ki predstavljajo najboljše prakse, z namenom nenehnega izboljševanja podjetja (Spendolini, Friedel & Workman, 1999, str. 58).

Pri benchmarkingu gre za razumevanje, merjenje, presojanje in primerjanje, torej za raziskovalni proces, ki zagotavlja koristne informacije, ki izboljšajo kakovost odločanja. Pri tem gre predvsem za pragmatično iskanje idej za izboljšanje poslovanja, ne pa za

posnemanje drugih. Osnovni namen benchmarkinga je nenehno izboljševanje oziroma doseganje najboljših rezultatov. Pri benchmarkingu gre za primerjanje določenega procesa z enakimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih, pri čemer se raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti v tem procesu v vodilnih svetovnih podjetjih postavi kot cilj, ki ga podjetje uresničuje, ali kot normo, s katero primerja lastno raven opravljanja teh aktivnosti (Tekavčič, 1996, str. 114). Benchmarking je nepretrgan proces, in če se podjetje odloči resno posvetiti benchmarkingu, mora izoblikovati formalni proces benchmarkinga. Ta mora vključevati vse bistvene elemente in faze benchmarkinga ter biti hkrati razumljiv vsem zaposlenim, ki bodo v procesu sodelovali. Preden se podjetje odloči za uvajanje benchmarkinga, se mora zavedati, da benchmarking sam po sebi ne daje rezultatov, niti ne rešuje vseh problemov v podjetju, omogoča pa neprestano učenje od drugih podjetij.

V prvi stopnji procesa benchmarkinga je potrebno najprej opredeliti, komu so namenjene benchmarkinške informacije. Poleg vodilnega menedžmenta in benchmarkinških timov so lahko zainteresirane osebe za benchmarkinške informacije tudi zaposleni v podjetju, ki bi lahko imeli koristi od rezultatov raziskave, ter končno benchmarkinški partnerji, torej druga podjetja, ki sodelujejo v procesu benchmarkinga. Nato je potrebno ugotoviti, kakšne so potrebe in zahteve uporabnikov informacij. V tej fazi je ključnega pomena, kako natančno ocenimo potrebe oziroma zahteve zainteresiranih oseb. Njihove zahteve so bistvene za določitev programa benchmarkinga, kjer je potrebno opredeliti potreben obseg sredstev (kot so čas, denar in ljudje) za uspešen potek benchmarkinških raziskav (Spendolini, 1992, str. 26).

V drugi fazi je pomembno, da določimo, kateri so ključni dejavniki uspeha podjetja, ki narekujejo izbiro predmeta primerjave. Kritične dejavnike uspeha je potrebno iskati v povezavi s poslovnimi rezultati, ki so dejansko pomembni. Predmet primerjave so lahko najrazličnejše aktivnosti poslovnega procesa in kazalci, ki jih opredeljujejo, kot na primer delež stroškov za oglaševanje v prihodkih, število reklamacij, povprečne zaloge in drugi kazalci (Tekavčič, 1996, str. 116).

V tretji fazi ugotavljamo, kakšne ljudi potrebujemo in koliko naj jih bo vključenih v proces benchmarkinga. Benchmarkinški tim lahko vključuje notranje in zunanje benchmarkinške specialiste in tudi druge zaposlene, ki lahko kakorkoli pomagajo pri izvedbi posameznih stopenj procesa benchmarkinga. Pri izbiri članov za benchmarkinški tim je potrebno glede na namen in predmet benchmarkinga upoštevati njihove zmožnosti kot tudi njihove vloge, odgovornosti in motivacijo (Spendolini, 1992, str. 26-27; Tekavčič, 1996, str. 116).

V četrti fazi odkrivamo, katera podjetja so glede na v prvi stopnji procesa določen predmet primerjave primerna za primerjanje. Podjetje se lahko primerja z neposrednimi konkurenti, z vodilnimi v panogi ali pa (predvsem glede najbolj splošnih procesov) s podjetji iz drugih panog. Pri iskanju primernih benchmarkinških partnerjev je potrebno najprej izdelati

seznam dovolj zanesljivih virov informacij, od katerih pričakujemo verodostojne podatke. Viri informacij so lahko zaposleni v podjetjih, s katerimi se primerjamo, specializirani strokovnjaki, vladni viri, trgovska in poklicna združenja ali mreže, mediji, zaposleni, kupci in dobavitelji, veleposlaništva, mednarodne baze podatkov in podobno (Spendolini, 1992, str. 27; Tekavčič, 1996, str. 116-117).

Glede na izbiro podjetij oziroma benchmarkinških partnerjev, s katerimi se primerjamo, ločimo več vrst benchmarkinga. Benchmarking lahko razvrstimo glede na to, ali primerjamo poslovne učinke, procese in prakse in prakse znotraj podjetja (interni benchmarking) ali navzven (eksterni benchmarking). Pri eksternem benchmarkingu je pomembno, s kakšnimi podjetji se primerjamo. Lahko se primerjamo z neposrednimi konkurenti (konkurenčni benchmarking) ali s podjetji, ki niso neposredni konkurenti (nekonkurenčni benchmarking). Nekonkurenčni benchmarking je smiselno razdeliti še glede nato, ali gre za primerjavo z vodilnimi podjetji v panogi (funkcijski benchmarking) ali z najboljšimi podjetji, ne glede na panogo (splošni benchmarking) (Andersen, 1999, str. 288; Antončič, 1995, str. 19).

Stopnjo zbiranja in analize informaciji v procesu benchmarkinga je smiselno začeti le, če so bile predhodne stopnje pazljivo opravljene. Pomembno je, da podjetje najprej zbere informacije o svojih poslovnih učinkih in procesih, jih razume in zna razložiti. Šele nato naj se loti zbiranja zunanjih informacij. Ob tem naj omenimo, da poznamo več metod zbiranja podatkov, kot so na primer telefonski pogovori, sestanki ali osebni obiski, anketiranje po pošti, pregled publikacij ali medijev, pregledovanje arhivov in druge metode (Tekavčič, 1996, str. 117).

Faza izvedbe vključuje izdelavo poročila o benchmarkingu, predstavitev ugotovitev zainteresiranim osebam v podjetju, sporočanje ugotovitev drugim, iskanje priložnosti za izboljševanje poslovnih učinkov in procesov, za učenje in pridobivanje novih idej ter vpeljevanje novih konceptov v podjetje, za oblikovanje funkcijskih mrež ter vzpodbujanje ponovnega, že izboljšanega procesa benchmarkinga, ki bo vključil nove pomembne benchmarkinške partnerje (Andersen, 1999, str. 293; Spendolini, 1992, str. 27).

Koristi, ki jih podjetjem nudi benchmarking, se kažejo predvsem v možnosti primerjave z drugimi podjetji in v uvajanju nenehnih izboljšav v podjetje, če se le-to želi približati ali celo prehiteti najboljša podjetja. Če želimo, da bo benchmarking uspešen, mora temeljiti na medsebojnem odnosu med partnerji, ki skušajo ustvariti situacijo, v kateri vsi udeleženi najdejo svoje koristi. V tem primeru govorimo o tako imenovani »dobim – dobiš« (angl. »win – win«) situaciji.

To dejstvo velja še posebej poudariti v slovenskih razmerah, ko mora gospodarstvo v celoti, ne le vsako podjetje posebej in strokovna javnost, razmišljati predvsem v smeri, kako zagotoviti kakovostne vire informacij za primerjavo. Pri tem je potrebno opredeliti tudi vlogo Gospodarske zbornice Slovenije, saj le-ta predstavlja obvezno obliko

združevanja podjetij. Pri zagotavljanju kakovostnih virov informacij bi morala podjetjem ustrezno pomagati tudi država s svojimi podpornimi inštitucijami. (Šink, 2001, str. 40).

3.2.4 Prenova poslovnih procesov

Za uspešno poslovanje v dinamičnem in hitro spreminjajočem se poslovnem okolju podjetje potrebuje predvsem sposobno vodstvo, brezpogojno usmerjenost h kupcem ter izvrstno zasnovane in izvedene poslovne procese. Hitrost in obseg sprememb v poslovnem svetu sta se v zadnjih letih toliko povečala, da tradicionalne poslovne metode in tehnike, ki uvajajo postopne izboljšave v poslovanju, ne morejo v celoti zagotoviti ustreznih rezultatov. Prenova poslovnih procesov je eno od najpomembnejših orodij, ki jih mora poznati in uporabiti podjetje, če želi ustvariti pogoje za uspešno poslovanje, saj korenita prenova vseh vidikov poslovanja omogoča podjetju, da sledi ali celo preseže hitrost, s katero se pojavljajo spremembe.

Hammer in Champy (1993, str. 95), ki ju mnogi štejejo za začetnika tega pristopa, pravita, da je prenova temeljni vnovični premislek in korenito (radikalno) preoblikovanje poslovnih procesov, z namenom doseči velike (dramatične) izboljšave v poslovanju podjetja predvsem glede kakovosti poslovnih učinkov, višine in obvladovanja stroškov ter hitrosti odzivanja na potrebe kupcev.

Opredelitev prenove poslovnih procesov vsebuje štiri ključne besede (Hammer & Champy 1993, str. 95):

-
- temeljni; pri prenovi si morajo predvsem vodilni ljudje v podjetju zastaviti najbolj temeljna vprašanja o svojem poslovanju. Zakaj to delamo? Zastavljanje teh temeljnih vprašanj ljudi prisili, da začnejo razmišljati o nenapisanih pravilih in predpostavkah, ki so osnova njihovem načinu delovanja. Pogosto se izkaže, da so ta pravila zastarela, napačna in neustrezna,
- korenit (radikalen); korenito preoblikovanje pomeni, da pridemo stvarjem do dna, ne pa da samo površno spreminjamo tisto, kar že obstaja. Korenito preoblikovanje poslovnih procesov in s tem poslovanja nasploh pomeni, da pozabimo na obstoječe strukture in postopke ter izumimo popolnoma nove načine opravljanja dela. Pri prenovi poslovnih procesov gre za vnovično »izumljanje« poslovanja, ne pa le za njegovo izboljševanje oziroma spreminjanje,
- dramatičen; pri prenovi poslovnih procesov ne gre za obrobne ali postopne izboljšave, ampak za doseganje velikanskih izboljšav v poslovanju. Do majhnih izboljšav lahko pridemo z drobnimi, natančno odmerjenimi koraki, za doseganje izrazitega napredka pa se moramo odreči vsemu »staremu« in to zamenjati z nečim popolnoma »novim«. Zato je uporaba tega pristopa priporočljiva še posebno takrat, ko je potrebno »razrušiti« obstoječe stanje, ker ne zagotavlja več konkurenčnosti,
- procesi; zagotovo gre za najpomembnejšo besedo v opredelitvi, hkrati pa prav procesi večini menedžerjev povzročajo največ težav, saj ti niso »procesno usmerjeni«, pač pa

se osredotočajo predvsem na posamezne naloge, opravila, dela, ljudi in strukture. Poslovni proces bi lahko opredelili kot zbir aktivnosti, ki zahteva eno ali več vrst vložkov in ustvarja rezultat, ki za kupca pomeni neko vrednost.

Prenova poslovnih procesov ne ponuja hitrih, preprostih in nebolečih rešitev. Nasprotno, pomeni trdo delo. Zahteva, da ljudje, ki vodijo podjetje, in tisti, ki so zaposleni v njem, spremenijo način razmišljanja o delu. Zahteva, da podjetja nadomestijo stare poslovne koncepte z novimi, sodobnimi. Teh pomembnih ciljev ni lahko doseči. Vsekakor za uresničitev ne zadostuje le motiviranje ljudi in načelno zavzemanje za spremembe. Podjetja potrebujejo celovit strateški načrt, ki poleg razumevanja koncepta prenove poslovnih procesov vključuje tudi metodologijo izvedbe, izobraževalne programe za uvajanje spremembe, izvedbeni in terminski načrt uvedbe prenovljenih poslovnih procesov ter taktični načrt za obvladovanje najpogostejših ovir in izzivov, ki se pokažejo pri izvedbi (Šink, 2001, str. 57).

Izkušnje kažejo, da se prenove poslovnih procesov lotevajo predvsem podjetja, ki so v krizi, podjetja, ki so v predkriznem stanju, in podjetja, ki so med najuspešnejšimi (Hammer & Champy, 1995, str. 44). Prenova poslovnih procesov se v posameznem podjetju ne zgodi le enkrat. Okolje podjetja se namreč nenehno spreminja in s tem neke prakse dela nekonkurenčne. Prenova poslovnih procesov pomeni, da zavrnilo ustaljene predpostavke in začnemo znova. Pri tem se moramo vrniti na začetek ter najti boljše načine za opravljanje dela. Prenov se v podjetjih lotevajo osebno, z njimi pa želijo doseči zelo velike izboljšave s popolnoma na novo zasnovanimi poslovnimi procesi, pri čemer se ne ozirajo na to, kako so se procesi izvajali pred tem. Pomembno je, da odmislimo nekatere stvari, ki so bile v preteklosti same po sebi umevne, ter jih zamenjamo z novimi, svežimi koncepti.

3.2.5 Metoda uravnoteženega sistema kazalnikov

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so raziskovalci na podlagi raziskav številnih večjih podjetij ugotovili, da se v praksi iščejo drugačne metode merjenja uspešnosti poslovanja menedžerjev, poslov in podjetij.

Ker računovodska merila ne zmorejo vrednotiti prave konkurenčne prednosti podjetij, so številni avtorji predlagali svoje metode merjenja uspešnosti. Osnovni cilj je prikazati dolgoročno oziroma strateško uspešnost podjetja. Od vseh predlaganih metod se je najbolj uveljavila metoda uravnoteženih kazalnikov poslovanja, (ang. *Balance Score Card* – BSC), ki sta jo razvila Norton in Kaplan. Novi pristopi in kazalniki so se razvili kot posledica potrebe po novem načinu poslovanja, ki je usmerjen v prihodnost podjetja. Predstavljali naj bi odgovor na dosedanje analitično – statični način ocenjevanja preteklega poslovanja s klasičnimi računovodskimi kazalniki.

Nove okoliščine poslovanja zahtevajo nov način razmišljanja in s tem vpeljavo tudi nefinančnih kazalnikov. Poleg merjenja nove tehnologije in opreme ter vlaganja vanju je treba meriti še:

- trajnejše in partnerske odnose s kupci,
- razvoj takšnih proizvodov in storitev, kot jih zahtevajo določene skupine kupcev,
- proizvodnjo zelo kakovostnih proizvodov in storitev z nizkimi stroški,
- izpopolnjevanje znanja in sposobnosti zaposlenih za nenehno izboljšanje procesov,
- odzivnosti in kakovosti,
- razvoj informacijske tehnologije, podatkovnih baz in sistemov.

S prikazanimi kriteriji je torej nastala potreba po novem izkazovanju in merjenju uspešnosti podjetij. Kaplan in Norton sta razvila metodo BSC z namenom, da bi menedžerji in lastniki lahko spremljali uresničevanje strategije podjetja. Bistvo te metode je, da lahko z njo podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki. Kazalniki so razvrščeni v štiri osnovne skupine.

- finančni kazalniki,
- kupci,
- dobavitelji,
- zaposleni.

Metoda uravnovešenih kazalnikov poslovanja ima številne prednosti. Tako jo lahko uporabljajo podjetja v katerikoli gospodarski panogi. Vendar različna konkurenčna okolja zahtevajo različne spletke kazalnikov. Ti morajo biti prilagojeni viziji oziroma poslanstvu podjetja, strategiji, tehnologiji in organizacijski kulturi. Prednosti metode BSC so:

- povezanost področij poslovanja,
- izbor ključnih nefinančnih kazalnikov,
- uresničevanje strategije podjetja,
- uporabnost za notranje in zunanje koristnike.

Metoda BSC povezuje in usklajuje številna navidezno ločena, v resnici pa medsebojno odvisna področja konkurenčnega poslovanja. Menedžerji so prisiljeni obravnavati vse pomembne kazalnike hkrati in tako lahko preprečijo doseganja izboljšav na enem področju na račun drugih področij. Nekatera podjetja že uporabljajo sodobne nefinančne kazalnike za presojanje uspešnosti svojih dejavnosti. Ne določajo pa, kateri kazalniki so ključni za presojanje podjetja kot celote. Metoda BSC zahteva, da menedžerji izberejo omejeno število kazalnikov za vsakega od vidikov in se osredotočijo na ključne dejavnike doseganja strategije podjetja. Metoda odpravlja vrzel med kratkoročnim merjenjem uspešnosti s finančnimi kazalniki in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja. Bistvo metode je usmerjenost v strategijo in ne v nadzor, kot je bilo značilno za klasične metode merjenja uspešnosti. Te so izhajale iz finančnih kazalnikov. Določale so, kaj morajo zaposleni

storiti, nato pa nadzirale njihovo uspešnost. V sodobnih okoliščinah ni mogoče natančno predpisati, kako naj zaposleni dosegajo cilje. Metoda BSC vključuje zaposlene v izbiro takšnih dejanj, ki bodo vodila do skupnega cilja. Zato je pomembno, da so z metodo seznanjeni vsi zaposleni.

Uporabniki informacij, ki jih daje metoda BSC, so tako notranji kot zunanji. Finančni kazalniki in kazalniki odnosa do kupcev so zunanji kazalniki, ker izražajo poglede zunanjih oseb, kot so delničarji in kupci. Ostali kazalniki pa prikazujejo notranje poslovanje podjetja.

Metoda uravnoteženih kazalnikov pa ima tudi svoje omejitve, ki bi se jih morali vodilni v podjetjih zavedati:

- novost metode,
- nepopolnost metode,
- obsežnost metode.

Metoda BSC ni revolucionarna metoda merjenja uspešnosti poslovanja. V teoriji in praksi so že uvajali nefinančne kazalnike za merjenje uspešnosti poslovanja. Podjetja morajo samo dopolniti obstoječe merjenje. Metoda zajema številna pomembna področja poslovanja.

Metoda obsega zelo širok nabor kazalnikov in informacij, kar lahko povzroči težave pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja podjetja kot celote oziroma pri primerjanju poslovanja podjetja z drugimi, ob tem pa mora podjetje ohraniti že vpeljani sistem spremljanja poslovanja, saj metoda BSC ne omogoča poročanja.

3.2.6 Poslovođenje na temelju analize aktivnosti

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti (angl. *Activity Based Management* – ABM) pomeni uporabo informacij, pridobljenih z metodo *Activity – Based – Costing* za namene izboljšanja poslovanja podjetja. Pri poslovođenju na temelju analize aktivnosti se namreč osredotočimo na obvladovanje aktivnosti kot sredstva za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce in ustvarjanje dobička, ki izhaja iz zagotavljanja te vrednosti (Kim, 1999, str. H3-2; Selto, 1995, str. 38).

Cokins (2000, str. F8-1) poudarja, da sta tako metoda *Activity – Based – Costing* kot tudi poslovođenje na temelju analize aktivnosti podlaga za obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. *Activity – Based – Cost management*, skrajšano ABCM ali ABC/M). Cokins meni, da bi morali pri uvajanju pristopov celovitega obvladovanja stroškov na temelju analize aktivnosti v podjetje najprej uvesti metodo *Activity – Based – Costing* na ravni podjetja kot celote, s čimer bi dobili pogled na raven in gibanje stroškov posameznih aktivnosti s strateškega vidika odločanja. S pomočjo ugotovitev, informacij in

rezultatov, pridobljenih s pomočjo metode *Activity – Based – Costing*, bi se morali nato usmeriti v bolj operativno obvladovanje stroškov ter uvesti poslovanje na temelju analize aktivnosti.

Pri vidiku razporejanja stroškov s pomočjo metode *Activity – Based – Costing* gre za to, da v končni fazi opredelimo stroške stroškovnih objektov. Te stroške nato soočimo s pripadajočimi prihodki ter izvedemo analizo donosnosti, kjer poleg ugotavljanja donosnosti stroškovnih objektov ugotavljamo tudi glavne vire donosnosti, vse to pa uporabimo za osredotočenje na strateške priložnosti, ki se nam na tej podlagi ponujajo.

Gre predvsem za sprejemanje odločitev o racionalizaciji, spremembah v višini prodajnih Cen, opustitvi proizvodnje nedonosnih poslovnih učinkov, prenehanju opravljanja poprodajnih storitev, oskrbovanja določenih kupcev, kot tudi o uvedbi višjih cen za posebne storitve kupcem. Informacije, pridobljene s pomočjo metode *Activity – Based – Costing*, so torej lahko zelo koristne v okvirih strateškega odločanja o poslovnih učinkih, trgih in kupcih (Reeve, 1996, str. 11).

S pomočjo metode *Activity – Based – Costing* lahko ugotovimo, koliko znašajo celotni stroški, kolikšni so stroški na enoto stroškovnih objektov oziroma stroški po stroškovnih nosilcih ter koliko znašajo celotni in povprečni stroški posameznih elementov aktivnosti ter kateri so povzročitelji stroškov. Vse te informacije pa so premalo uporabne za namene analiziranja ključnih vzrokov neuspešnega poslovanja in za presojanje uspešnosti poslovanja, če v nadaljevanju ne uvedemo še učinkovitih sistemov poslovanja na temelju analize aktivnosti. Samo na ta način se lahko približamo celovitemu obvladovanju stroškov.

V okviru poslovanja na temelju analize aktivnosti je poudarjena predvsem pomembnost poglobljene analize strukture stroškov, kar nam omogoča boljše obvladovanje aktivnosti in poslovnih procesov. Podjetje si mora prizadevati, da obstoječe poslovne učinke proizvede z manjšim obsegom poslovnih prvin, to pa med drugim lahko doseže s pomočjo uvajanja sprememb v obliki poslovnih učinkov, izboljševanja procesov in novih tehnologij. Določene poslovne učinke lahko tudi preneha proizvajati, če ugotovi, da so nedonosni, kar pomeni, da za proizvodnjo ostalih poslovnih učinkov potrebuje ustrezno manjši obseg poslovnih prvin. S tem, ko si podjetje prizadeva za čim boljše izkoriščanje poslovnih prvin, ki jih ima na razpolago, ter odpravlja aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti, se mu sprostijo tudi določene zmogljivosti, ki so neizkoriščene. Šele ko menedžerji sprejmejo ustrezne ukrepe za odpravo ali alternativno donosno uporabo tako nastalih neizkoriščenih zmogljivosti, bo podjetje kot celota od tega imelo koristi. Prav tako je zelo pomembno, da pri poslovanju na temelju analize aktivnosti upoštevamo tudi ravnanje z zmogljivostmi oziroma njihovo obvladovanje, če hočemo, da nam bo poslovanje na temelju analize aktivnosti prineslo ustrezne koristi (Kaplan & Atkinson, 1998, str. 166).

4 IZBOR KAZALNIKOV ZA PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA V DOMOVIH UPOKOJENCEV V SLOVENIJI

V prejšnjem poglavju sem obravnaval delovanje izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami, obravnaval sem tudi posebnosti poročanja le-teh. Pri obravnavi posebnosti poročanja ustanovitelju sem izpostavil nekaj pomislekov glede smotrnosti vsebine poročanja.

V nadaljevanju bom poizkusil opredeliti poročanje, ki bi natančneje glede na dejavnost izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami omogočalo sklepanje o uspešnosti poslovanja le-teh. Pri tem pa želim uspešnost obravnavati širše, ne zgolj skozi vidik poslovne oziroma finančne uspešnosti. S tem namenom bom obravnaval tudi druga področja delovanja izvajalcev, ki jih je potrebno vključiti v presojo o uspešnosti poslovanja.

V magistrski nalogi bom poizkusil povezati kazalnike ki izhajajo iz računovodskih izkazov, s kazalniki, ki temeljijo na nefinančnih podatkih, ter tako celovito opisati uspešnost poslovanja. Smiselnost oblikovanja povezanih kazalnikov (finančnih in nefinančnih) je potrebno iskati v dejavnosti, ki jo izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami izvajajo. Namreč, dejavnost, za katero so ustanovljeni, je enovito določena, iz česar je moč sklepati, da so cilji delovanja izvajalcev enaki oziroma da so storitve, ki jih izvajajo za doseg ciljev, enovite. Iz takega sklepanja sledi, da so aktivnosti, ki povzročajo stroške, pri izvajalcih enake oziroma podobne. Razlika med izvajalci nastaja v višini stroškov, ki jih povzroči takšna aktivnost, na višino le-teh pa praviloma vpliva učinkovitost izvajanja storitev.

Za potrebe celovitega presojanja uspešnosti poslovanja bom oblikoval skupine kazalnikov, s pomočjo katerih bom opisoval poslovanje omenjenih izvajalcev z različnih vidikov oziroma na različnih področjih njihovega delovanja. Skupine kazalnikov, ki jih bom oblikoval, so:

- kazalniki, ki izhajajo iz računovodskih podatkov,
- kazalniki, ki izhajajo iz procesov ugotavljanja zadovoljstva uporabnikov,
- kazalniki, ki opisujejo kadrovanje,
- kazalniki, ki izkazujejo usklajenost politik zavoda s politikami ustanovitelja glede razvoja institucionalnega varstva,
- kazalniki, ki odražajo odnos izvajalca institucionalnega varstva do okolja.

Pri izboru nabora kazalnikov je tako potrebno izbrati tiste, ki bodo dejavnost izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami najboljše opisali. Za izbor takšnih kazalnikov je potrebno dobro poznavanje poslovanja navedenih izvajalcev ter področij, ki imajo na uspešnost poslovanja največji vpliv.

Tako je mogoče izdelati sistem povezanih kazalnikov, ki obravnavajo poslovanje izvajalcev z različnih vidikov poslovanja. Ocena uspešnosti poslovanja je tako sestavljena iz ocen o uspešnosti poslovanja z več različnih področji delovanja izvajalcev. Tako sestavljena ocena omogoča selektivno presojanje po področjih delovanja, glede na pomen področja in njegov vpliv na uspešnost poslovanja. Namreč, nimajo vsa področja enakega vpliva na uspešnost poslovanja.

Druga prednost tako oblikovanega modela se nanaša na pojasnjevanje sprememb v bilanci stanja in izkazu uspeha s pomočjo nefinančnih kazalnikov. Spremembe v kategorijah bilance stanja in izkaza uspeha niso neposredno pojasnjene z vzroki, ki so navedene spremembe povzročili.

Oblikovani model omogoča pojasnjevanje sprememb kategorij v bilanci stanja in izkazu uspeha s pomočjo nefinančnih kazalnikov, obenem pa omogoča ob poznavanju vzročno posledičnih povezav sklepanje o višini ter smeri sprememb kategorij v bilanci stanja in izkazu uspeha glede na spremembe vrednosti nefinančnih kazalnikov.

Pred pripravo nefinančnih kazalnikov je potrebno opredeliti področja poslovanja, ki jih bomo spremljali, izražena v izkazu uspeha in bilanci stanja, v nadaljevanju opredeliti kazalnike, s katerimi bomo ta področja poslovanja spremljali, ter nato kazalnike medsebojno povezati.

S takšnim sistemom povezanih kazalnikov bo mogoče spremembo na ravni finančnih kazalnikov, ki bo posledica sprememb kategorij v bilanci stanja ali izkazu uspeha, pojasniti s spremembami na ravni nefinančnih kazalnikov. O upravičenosti ali neupravičenosti takšne spremembe bo odločalo poslovodstvo. Proces odločanja bo podkrepjen s širšim naborom informacij, potrebnih za sprejetje odločitve.

S tako oblikovanim sistemom povezanih kazalnikov je mogoče odpraviti pomanjkljivosti presojanja uspešnosti poslovanja zgolj s finančnimi kazalniki. Omenjen sistem kaže spremembe v kategorijah bilance stanja in izkaza poslovnega izida, ki se odražajo v finančnih kazalnikih, izpeljanih iz bilance stanja ali izkaza poslovnega izida, nič pa ne pove o razlogih, ki so povzročili takšne spremembe.

Tako oblikovani model presojanja uspešnosti poslovanja je mogoče uporabiti pri vseh izvajalcih institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami, saj le-ti delujejo v isti panogi in je mogoče pričakovati, da imajo tako opredeljena področja poslovanja enak oziroma podoben vpliv na uspešnost poslovanje pri vseh.

4.1 Kazalniki, ki izhajajo iz računovodskih podatkov

Pri izboru kazalnikov, ki izhajajo iz računovodskih podatkov, je na voljo široka paleta le-teh. Vendar je potrebna previdnost. Preširoka izbira zmanjša preglednost ter izpovedno moč, po drugi strani pa je za celovito presojanje uspešnosti poslovanja izbrane kazalnike, ki izhajajo iz računovodskih podatkov, potrebno povezati še z nefinančnimi kazalniki, torej poiskati vzročno posledične povezave med njimi. Za presojo je potrebno razumevanje povezav med aktivnostmi, ki jih izvajajo izvajalci, ter vplivom le-teh na kategorije v bilanci stanja oziroma izkazu uspeha, katerih spremembe se odražajo na ravni sprememb kazalnikov, izpeljanih iz navedenih izkazov.

Pri tem je potrebno izbrati kazalnike, ki so dovolj občutljivi tudi na manjše spremembe v postavkah izkaza uspeha in bilance stanja, saj je le tako mogoče pričakovati informacije o spremembah, še preden imajo le-te pomembnejši vpliv na poslovanje.

Pri izboru kazalnikov je tako smiselno opredeliti kazalnike, ki kažejo na spremembe v postavkah izkaza poslovnega izida, kazalnike, ki kažejo na spremembe postavk v bilanci stanja, ter kazalnike, ki povezujejo izkaz uspeha z bilanco stanja in kažejo, kako se spremembe v izkazu uspeha odražajo v bilanci stanja.

S tako oblikovanimi kazalniki je mogoče celovito opisati poslovanje izvajalcev ter obravnavati vsa področja poslovanja, predvsem pa tista, ki imajo na uspešnost poslovanja največji vpliv.

Zaradi možnosti primerjave poslovanja z načrtovanim morajo biti finančni načrti izvedeni tako, da je bodoče poslovanje opisano z ciljnimi vrednostmi izbranih kazalnikov. Le tako je mogoče presojati, ali je tekoče poslovanje usmerjeno k vnaprej postavljenemu cilju.

4.1.1 Kazalniki, ki kažejo spremembe v izkazu uspeha in bilanci stanja

Koeficient gospodarnosti poslovanja kaže delež poslovnih prihodkov glede na poslovne odhodke, kaže odzivnost odmikanja prihodkov od odhodkov; večje odmikanje pomeni boljšo gospodarnost.

Kazalnik sam po sebi ne daje informaciji o spremembah kategorij v izkazu uspeha, ki so povzročile odmike na prihodkovni ali odhodkovni strani.

Koeficient dobičkovnosti prihodkov izraža delež dobička v celotnih prihodkih, ki jih je imelo podjetje v obračunskem obdobju. Dobiček je razlika med seštevkom celotnih prihodkov in odhodkov, med katerim pa ni zneska za poravnavo izgube iz prejšnjih let. Če dobičku odštujemo še davek od dobička, dobimo čisti dobiček.

Visoka vrednost tega kazalnika omogoča rast, med tem ko nizka stopnja izraža težave, ki izvirajo v nizkih cenah ali visokih, lahko tudi nepotrebnih stroških.

Iz vrednosti kazalnika ni mogoče neposredno sklepati, katere kategorije v izkazu uspeha so botrovale k doseženi vrednosti kazalnika.

Koeficient dobičkovnosti sredstev kaže razmerje med čistim dobičkom in vloženimi sredstvi. Izraža uspešnost posloводства z uporabo obstoječih sredstev.

Vrednost kazalnika se povečuje (zmanjšuje), če se povečuje (zmanjšuje) čisti dobiček, ki je bil ustvarjen z obstoječimi sredstvi. Vrednost kazalnika se povečuje tudi, če se zmanjšujejo sredstva, ustvarjeni čisti dobiček pa ostane nespremenjen.

Enako kot za prejšnja dva tudi tu ni mogoče neposredno sklepati, katere kategorije v izkazu uspeha so pripomogle k doseženi vrednosti kazalnika.

Delež stroškov dela v poslovnih prihodkih. Kazalnik vsebinsko ni drugačen od prejšnjega, le bolj podrobno izkazuje »vsebino« dela podjetja. Razmerja med podjetji, kjer gre za enostavna dela, in visoko tehnološko razvitimi podjetji ostajajo nespremenjena.

Iz vrednosti kazalnika ni mogoče neposredno sklepati o spremembah kategoriji v izkazu uspeha, ki so botrovale uresničeni vrednosti kazalnika.

Za navedene kazalnike velja, da na podlagi dosežene vrednosti le-teh ne moremo sklepati o uspešnosti ali neuspešnosti poslovanja.

Pri prvih treh kazalnikih spremljamo uspešnost poslovanja s pomočjo dobička oziroma razlike med prihodki in stroški. Ob tem nam nobeden od navedenih kazalnikov ničesar ne pove o razlogih za doseženi dobiček. Iz kazalnika neposredno ni mogoče sklepati, ali so se ob danih prihodkih spremenili stroški oziroma ob danih stroških spremenili prihodki. Tako je pred sprejetjem odločitve o nadaljnjih ukrepih potrebno podrobneje proučiti izkaz uspeha oziroma prepoznati razloge, ki so povzročili spremembe v kategorijah izkaza uspeha.

Temeljna slabost prvih treh kazalnikov se kaže predvsem v tem, da temeljijo na dobičku. Doseganje le-tega ni prednostni cilj delovanja izvajalcev institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami. Presojanje uspešnosti poslovanja navedenih izvajalcev s pomočjo kazalnikov, ki temeljijo na doseganju dobička, nikakor ne daje popolne in pravilne informacije o uspešnosti poslovanja, saj obravnava le en vidik, ki se izraža v višini ustvarjenega dobička, ne obravnava pa drugih področij poslovanja.

Povezovanje navedenih kazalnikov z nefinančnimi omogoča celovitejšo presojo o uspešnosti poslovanja, saj so v obravnavo vključeni tudi drugi vidiki poslovanja izvajalca, obenem pa je mogoče s pomočjo nefinančnih kazalnikov pojasniti razloge za spremembe v kategorijah izkaza uspeha, kar omogoča oblikovanje celovite informacije o razlogih, ki so privedli do spremembe navedenih kategoriji ter njihovega vrednotenja.

S pomočjo takšne informacije je mogoče soditi o ustreznosti dosežene vrednosti kazalnikov, izpeljanih iz računovodskih informacij, saj so le-te dopolnjene tudi z informacijami o doseganju ciljev na drugih področjih poslovanja, opisanih z nefinančnimi kazalniki.

Četrti kazalnik se od prvih treh razlikuje v tem, da primerjamo stroške dela in poslovne prihodke. Tako oblikovani kazalnik ne daje popolne informacije o uspešnosti poslovanja, omogoča zgolj primerjavo med izvajalci na ravni vrednosti kazalnika. Za presojo ustreznosti kazalnika je potrebno le-tega dopolniti še z informacijami o doseženih ciljeh z drugih področji delovanja. Le tako je mogoče presojati, ali so uresničeni stroški dela oziroma uresničeni prihodki skladni glede na dosežene rezultate na ostalih področjih delovanja.

4.1.2 Kazalniki, ki opredeljujejo sestavo sredstev

Pri kazalniku deleža osnovnih sredstev v sredstvih je potrebno upoštevati vsa neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva. Upoštevati je potrebno neodpisano vrednost osnovnih sredstev, ki predstavlja razliko med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti osnovnih sredstev.

Poslovodstvo mora vedeti, kolikšen delež sredstev predstavljajo na dolgi rok nelikvidna sredstva, kot so npr. zemlja, poslopja itd. Pri branju tega kazalnika je težko soditi o kvaliteti, primernosti udeležbe neodpisane vrednosti osnovnih sredstev v vseh sredstvih. Na njegovo vrednost v veliki meri vpliva računovodska politika amortiziranja osnovnih sredstev.

Če je podjetje uporabljalo visoke amortizacijske stopnje in obračunane amortizacije ni investiralo v osnovna sredstva, bo vrednost kazalnika nizka, kar pa ne pomeni, da podjetje nima osnovnih sredstev. Možna je tudi obratna slika, ko je podjetje uporabljalo nizke amortizacijske stopnje, kar povzroči visoko neodpisano vrednost in je zato tudi vrednost kazalnika visoka. Na podlagi tega bi lahko sklepali, da je podjetje dobro opremljeno s sredstvi in so ta pretežno nova zaradi velike neodpisane vrednosti, kar pa ne drži vedno.

Pri pojasnjevanju izrazne moči kazalnika deleža obratnih sredstev v sredstvih je potrebno posebej paziti na to, da se njegove vrednosti zelo spreminjajo, saj se velikosti zalog ali terjatev lahko v kratkem času zelo spremenijo, kar vpliva na vrednost kazalnika. Potrebno je omeniti, da je lahko vrednost kazalnika na začetku poslovnega obdobja popolnoma

drugačna kot na koncu poslovnega obdobja, četudi obratna sredstva realno ostanejo enaka, to pa zato, ker so enake zmožljivosti na začetku obdobja izražene s precej večjo neodpisano vrednostjo in se s tem pojavlja večja vrednost sredstev.

Delež obratnih sredstev v sredstvih kaže na sposobnost izvajalcev glede ravnanja z obratnim kapitalom. Razlike med izvajalci so pomembne. Pri obravnavi kazalnika je potrebno le-tega dodatno opisati s kazalniki, ki kažejo hitrosti obračanja zalog, terjatev ter obveznosti, kar omogoča prepoznavanje morebitnih slabosti.

Vrednost kazalnika stopnje odpisanosti osnovnih sredstev je odvisna od tega, kako obravnavamo osnovna sredstva, saj se nekatera od njih sploh ne amortizirajo in zato tudi nimajo popravka vrednosti. Zato je potrebno izračun kazalnika po skupinah osnovnih sredstvih dodatno pojasniti.

Kazalnik pove stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev. Osvetljuje starost opredmetenih osnovnih sredstev in omogoča predvidevanje večjih naložb v bližnji prihodnosti. Na podlagi analize kazalnika lahko sklepamo o uporabljeni metodi amortiziranja. Pri regresivni metodi odpisovanja so npr. celotni popravki vrednosti ob enaki starosti opredmetenih osnovnih sredstev bistveno večji kot pri linearni metodi odpisovanja. Večji so popravki, večja je stopnja izrabe opredmetenih osnovnih sredstev.

Izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami morajo v skladu s Pravilnikom o računovodstvu uporabljati enotne amortizacijske stopnje pri amortiziranju osnovnih sredstev. Tako je moč izvajalce medsebojno primerjati glede stopnje odpisanosti osnovnih sredstev, kar omogoča oceno opremljenosti izvajalcev z osnovnimi sredstvi.

Izvajalci, pri katerih je stopnja odpisanosti osnovnih sredstev visoka, razpolagajo z iztrošenimi osnovnimi sredstvi. Takšno stanje ima lahko pomemben vpliv tudi na druga področja poslovanja, predvsem na zadovoljstvo uporabnikov ter zaposlenih.

Iztrošena osnovna sredstva vplivajo na kvaliteto bivanja, obenem tudi na kvaliteto opravljenih storitev, uporabniki so zato v večji meri odvisni od tuje pomoči, saj ne razpolagajo s sodobnimi sredstvi, ki bi jim pomagala zadovoljevati osnovne življenjske potrebe. Iztrošena osnovna sredstva vplivajo tudi na delovne pogoje ter z njimi povezano zadovoljstvo zaposlenih.

Presoja o ustreznosti obravnavanega kazalnika ni mogoča neposredno, za celovito oceno je potrebno pridobiti še informacije iz kazalnikov, ki izhajajo iz procesov ugotavljanja zadovoljstva uporabnikov in zaposlenih.

Obravnavo kazalnikov, ki opredeljujejo sestavo sredstev, ni moč vrednotiti neposredno, temveč je informacijo o sestavi sredstev potrebno obravnavati skupaj z informacijami, ki

izhajajo iz kazalnikov o usklajenosti politik zavoda s politikami ustanovitelja glede razvoja institucionalnega varstva. V kolikor izvajalec sledi danim usmeritvam ustanovitelja, ima v sredstvih visok delež osnovnih sredstev, ki je posledica dobre opremljenosti. Pri tem ne gre zanemariti vpliva opremljenosti izvajalca na zadovoljstvo uporabnikov ter zaposlenih.

Visoke stopnje odpisanosti osnovnih sredstev, nizki deleži osnovnih sredstev v sredstvih ne govorijo o usklajenosti politike zavoda s politiko ustanovitelja glede razvoja institucionalnega varstva.

4.1.3 Kazalniki, ki opredeljujejo področje obračanja obratnih sredstev

Kazalnik obračanja obratnih sredstev meri, kolikokrat se v povprečju obrnejo terjatve do kupcev v določenem časovnem obdobju pod pogojem, da bi se vsi prejemki gibali preko terjatev. Tako kot za ostale kazalnike obračanja velja tudi za tega, da višja kot je njegova vrednost, hitreje se terjatve obrnejo.

Izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami imajo zagotovljene tri vire za plačilo opravljenih storitev. Ti so:

- uporabnik storitve oziroma njegovi svojci,
- proračun lokalne skupnosti,
- blagajna zavoda za zdravstveno zavarovanja Slovenije.

Roki plačil opravljenih storitev so odvisni od vrste plačnika, vendar niso daljši od 30 dni. Iz navedenega je mogoče sklepati, da je koeficient obračanja terjatev odvisen predvsem od sposobnosti izvajalca izterjati zapadle neplačane terjatve. Na tej ravni je smiselno izvajalce medsebojno primerjati.

Za celovitejšo obravnavo izvajalca pa je potrebno v proces obravnave vključiti še informacije o plačilni sposobnosti ter o deležu obratnih sredstev v sredstvih.

Koeficient obračanja zalog pove, kolikokrat se zaloge v določenem obdobju (enem letu) spremenijo v denar ali v terjatve do kupcev. Ocenjuje, kako kvalitetno posloводство upravlja s sredstvi v obliki zalog. Povečanje zalog izraža potrebo po povečanju prodaje proizvodov, akumulacija zaloge pa je lahko posledica zmanjšane prodaje oziroma neuspešnega poslovanja. Podjetja, ki imajo visok kosmati dobiček poslovanja, imajo običajno nizek koeficient obračanja zalog, in obratno (Gates, 1993, str. 94). Višja kot je vrednost zalog, hitrejši je njihov obrat.

Pri izvajalcih institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami se preko sistema zalog povečini vodijo:

- živila, potrebna za pripravo obrokov,

- čistilna sredstva,
- pralna sredstva,
- zaloge ekstra lahkega kurilnega olja za potrebe ogrevanja in priprave tople sanitarne vode (EKLO),
- sanitetni material, potreben za opravljanje zdravstvene nege.

Razlike med izvajalci glede sistema vodenja zalog so večje. Odražajo se predvsem na ravni vodenja zalog ELKO-ja. Izvajalci, ki za potrebe ogrevanja in priprave tople sanitarne vode ne uporabljajo ELKO-ja temveč drug energent, le-tega ne vodijo preko sistema zalog. Vrednostno ima zaloga ELKO-ja pomemben delež v vrednosti vseh zalog, ob tem da zaloge omenjenega energenta niso zanemarljive.

Metoda vrednotenja zalog ima ravno tako pomemben vpliv na vrednost zalog. Večina izvajalcev uporablja metodo povprečne cene. Tako ni možna neposredna primerjava med izvajalci brez predhodne seznaitve s sistemom vodenja zalog ter metodo vrednotenja zalog.

Za celovitejšo obravnavo izvajalca pa je potrebno v proces obravnave vključiti še informacije o plačilni sposobnosti ter o deležu obratnih sredstev v sredstvih.

Vsebinsko je kazalnik vezave obveznosti do dobaviteljev podoben kazalniku dobe vezave terjatev, le da namesto terjatev obravnavamo obveznosti, ki jih ima podjetje do svojih dobaviteljev. Kaže na sposobnost izvajalca dogovoriti plačilne roke z dobavitelji.

Kazalnik obračanja obratnih sredstev kaže hitrost obračanja oziroma čas vezave obratnih sredstev. Na podlagi kazalnika dobimo odgovor, ali je posamezna postavka kratkoročnih sredstev v bilanci stanja pravšnja, ali je prevelika oziroma premajhna glede na trenutno in predvideno raven poslovanja. Hitrejši obrat sredstev pomeni krajši čas vezave sredstev v podjetju. Vrednosti teh kazalnikov kažejo sposobnost vodstva podjetja, da učinkovito posluje s sredstvi.

V vrednosti kazalnika se kaže sposobnost izvajalca upravljati s terjatvami, zalogami, obveznostmi. Pri interpretaciji kazalnika je potrebna previdnost, razlogi zanjo se nanašajo na sistem vodenja zalog. Za celovito presojo je vrednost kazalnika potrebno dopolniti še z informacijami o plačilni sposobnosti izvajalca, saj je obseg obratnega kapitala povezan z obsegom potrebnih sredstev za financiranje le-tega.

4.1.4 Kazalniki, ki opredeljujejo področje plačilne sposobnosti

Logika kratkoročnega koeficienta likvidnosti je običajno zajeta v predpostavki, da bo podjetje lažje zagotavljalo kratkoročno plačilno sposobnost, če so kratkoročne obveznosti pokrite z večjim zneskom kratkoročnih sredstev. Velja splošno teoretično pravilo, da bi moral biti kratkoročni koeficient enak 2 ali več.

Pospešen koeficient likvidnosti je eden tistih, ki najbolj meri plačilno sposobnost podjetja, to pa zato, ker obravnava sredstva, ki se najhitreje pretvorijo v denarno obliko. Ta sredstva so prikazana na aktivni strani bilance stanja in vključujejo denarna sredstva, kratkoročne naložbe in terjatve do kupcev, ne vključujejo pa zalog (Gates 1993, str. 53).

Koeficient temelji na predpostavki, da so zaloge najbolj nelikviden, a tudi najbolj tvegan del kratkoročnih naložb. Tako imamo v števcu kratkoročne terjatve skupaj z denarnimi sredstvi, ki pa predstavljajo bolj zanesljiv način poplčila obveznosti podjetja. Zadovoljiva vrednost koeficienta za večino podjetij je med 0,5 in 1, ob predpostavki, da politika izterjave ne oslabi in da ni očitnih negativnih trendov v poslovanju.

4.1.5 Kazalniki, ki opredeljujejo področje učinkovitosti

Strošek dela je eden pomembnejših stroškov, ki jih imajo podjetja. Višina stroška plače na zaposlenega tako posredno kaže zahtevnost dela, s katerim se podjetje ukvarja. Podjetja, kjer gre v pretežni meri za enostavna dela, imajo praviloma nižje stroške dela na zaposlenega od visoko tehnološko razvitih podjetij.

Za interpretacijo kazalnika mesečnega stroška dela na zaposlenega je le-tega potrebno dopolniti z informacijami, ki opisujejo kadrovanje. Pri tem so pomembne informacije o številu zaposlenih, njihovi izobrazbeni strukturi, doseženih plačnih razredih ter druge informacije, ki vplivajo na višino stroška dela.

Tako pripravljene informacije omogočajo primerjavo med izvajalci, vendar presoja o uspešnosti poslovanja ni možna, saj je obravnavan le en vidik poslovanja. Za presojo o ustreznosti kazalnika je potrebno v obravnavo vključiti še druge informacije, predvsem informacije, ki izhajajo iz procesov ugotavljanja zadovoljstva uporabnikov.

Kazalnik celotnega poslovnega izida kaže na uspešnost poslovanja podjetja v celoti, in sicer uspešnost izkazuje kot razliko med prihodki in odhodki, ki jih je podjetje ustvarilo.

Kazalnik sam ni primeren za presojo uspešnosti poslovanja, saj kaže zgolj vidik doseženega poslovnega izida, ničesar pa ne pove o drugih vidikih poslovanja izvajalca.

Kazalnik je sestavljen, odraža posledice izvajanja politik izvajalca na različnih ravneh delovanja v poslovnem izidi ter daje izvajalcu informacijo o njegovih možnostih in omejitvah, ki izhajajo iz navedenega kazalnika, pri uresničevanju politik poslovanja.

Kazalnik EBIT izraža uspešnost poslovanja podjetja, izraženo kot razliko med prihodki in odhodki, pri čemer se omejuje zgolj na poslovne prihodke in odhodke. Informacijska moč kazalnika je enaka prejšnjemu.

4.2 Kazalniki, ki izhajajo iz procesov ugotavljanja zadovoljstva uporabnikov

Temeljno poslanstvo domov upokojencev v Sloveniji je izvajanje storitev institucionalnega varstva oseb starejših od 65 let starejših in odraslih oseb s posebnimi potrebami. Izvajalec je dolžan storitve izvajati v skladu z zakonodajo, ki ureja področje njegovega delovanja. Le-ta opredeljuje vsebino in obseg storitev. Ob navedenem so izvajalci zadolženi storitve izvajati v skladu z usmeritvami stroke.

Izvajalec je zadolžen v procesu poročanja ustanovitelju poročati tudi o kvaliteti opravljenih storitev. S tem namenom morajo izvajalci oblikovati sistem kontinuiranega spremljanja zadovoljstva uporabnikov.

Pri oblikovanju navedenega sistema se je potrebno zavedati, da v kolikor želimo pridobiti kvalitetno informacijo o zadovoljstvu uporabnikov, je potrebno v sistem preverjanja vključiti vsa področja poslovanja, ki zadevajo uporabnika oziroma lahko vplivajo na njegovo zadovoljstvo. Tako je smiselno oblikovati sistem preverjanja zadovoljstva uporabnikov, ki vsebuje vsaj naslednja področja:

- področje priprave prehrane,
- področje izvajanja storitev zdravstvene nege in oskrbe,
- področje bivalnih in delovnih pogojev,
- področje izvajanja prostočasnih aktivnosti.

4.2.1 Področje priprave prehrane

Na področju priprave prehrane izvajalci lahko spremljajo:

- zadovoljstvo uporabnikov glede kvalitete in pestrosti pripravljenih jedi,
- števila pripravljenih obrokov.

S tako pridobljenimi informacijami je presoja o zadovoljstvu uporabnikov s kvaliteto in pestrostjo pripravljenih jedi ter pogostostjo (številom) popolnejša. Tako pripravljene informacije služijo tudi:

- osebam, odgovornim za pripravo obrokov pri pripravi in načrtovanju le teh,
- osebam, odgovornim za pripravo razpisov za izbor dobaviteljev živil,
- omogočajo vključitev oseb, odgovornih za pripravo obrokov v proces sledenja zastavljenih ciljev na ravni letno opredeljenih ciljev glede zadovoljstva uporabnikov.

Tako pridobljene informacije služijo tudi za pojasnjevanje razlogov morebitnih odstopanj stroškov živil glede na predvidene oziroma omogočajo presojo upravičenosti odstopanj, pri

čemer izhajamo iz doseženega zadovoljstva uporabnikov glede kvalitete in pestrosti pripravljenih živil.

O pomenu spremljanja stroškov živil pove podatek, da le-ti predstavljajo 11–12 % stroškov v strukturi vseh stroškov, iz česar lahko sklepamo, da je njihov vpliv na kazalnike, ki kažejo spremembe v izkazu uspeha, ter kazalnike, ki opredeljujejo področje učinkovitosti, pomemben, nezanemarljiv vpliv pa imajo tudi na kazalnike, ki opredeljujejo obračanje sredstev.

S pomočjo tako pripravljenega modela lahko povežemo doseženo stopnjo zadovoljstva uporabnikov z višino uresničenih stroškov živil ter na podlagi tega sklepamo o upravičenosti ali neupravičenosti nastalega stroška.

4.2.2 Področje izvajanja storitev zdravstvene nege in oskrbe

Izvajalec mora imeti izdelan sistem preverjanja zadovoljstva uporabnikov z opravljenimi storitvami oziroma z zadovoljevanjem njihovih potreb po zdravstveni negi in oskrbi. Vendar je smiselno obstoječi sistem preverjanja zadovoljstva uporabnikov dopolniti z dodatnimi kazalniki, s katerimi bo mogoče podrobneje pojasniti aktivnosti na področju opravljanja storitev zdravstvene nege ter storitev oskrbe.

Ti kazalniki morajo biti oblikovani tako, da omogočajo:

- spremljanje potreb uporabnikov po medicinsko-tehničnih posegih in drugih aktivnostih,
- spremljanje potreb uporabnikov glede nudenja pomoči pri opravljanju osnovnih življenjskih opravil,
- spremljanje števila okužb, zaradi katerih je potrebna uporaba sredstev za preprečevanje širjenja le-teh,
- spremljanje števila preležanin in drugih poškodb, pri katerih je potrebno pogostejše izvajanje prevez in drugih medicinsko-tehničnih posegov, in podobno.

Tako oblikovani kazalniki med drugim omogočajo:

- načrtovanje potreb po zaposlenih tako po številu kot po izobrazbeni strukturi oziroma potrebnih znanjih,
- načrtovanje izobraževanja zaposlenih,
- načrtovanje delovnih procesov, s katerimi bi zmanjšali tveganja za nastanek slabosti oziroma nevarnosti za uporabnika,
- načrtovanje delovnih procesov tako, da bi izboljšali zadovoljstvo uporabnikov z opravljenimi storitvami,
- načrtovanje nakupa osnovnih sredstev, s katerimi bi uporabniku olajšali zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb,

- vključitev oddelčnih vodij v proces sledenja zastavljenih ciljev na letni ravni ter ciljev, opredeljenih v strateških načrtih izvajalcev.

Tako oblikovani model preverjanja zadovoljstva uporabnikov omogoča presojo o:

- upravičenosti stroškov dela,
- upravičenosti stroškov izobraževanj zaposlenih,
- upravičenosti stroškov materiala, potrebnega za izvajanje zdravstvene nege in oskrbe,
- upravičenosti vlaganj v osnovna sredstva in opremo.

Ob navedenem tako oblikovani model preverjanja zadovoljstva uporabnikov omogoča presojo kazalnikov, izpeljanih iz računovodskih podatkov na lažji način ter na podlagi opravljene presoje sprejemanje odločitev brez nepotrebnih tveganj, da bomo z napačnimi odločitvami zmanjšali doseženo stopnjo zadovoljstva uporabnikov s storitvami zdravstvene nege in oskrbe. V nadaljevanju bom opredelil pomen obravnavanih kategorij stroškov na poslovanje izvajalcev.

Stroški dela predstavljajo od 60–70 % stroškov v vseh stroških pri izvajalcih institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami.

Na obseg stroškov dela vplivajo naslednji dejavniki:

- število zaposlenih; izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami s strategijo srednjeročnega razvoja opredelijo ciljno število in strukturo zaposlenih ter dinamiko doseganja cilja. Le-ta izhaja iz Pravilnika o standardih in normativih socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009), Priloga Kadrovski normativ za upravičence v institucionalnem varstvu (Ur. l. RS, št. 125/2004) ter Splošnega dogovora – Priloga VIII/e med izvajalci in Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije, kjer so opredeljena izhodišča za izračun potrebnega števila zaposlenih tako po številu kot izobrazbeni strukturi. V svojih finančnih načrtih izvajalci letno opredelijo predvideno zaposlovanje. Le to izhaja iz predvidenega števila ter strukture opravljenih storitev, števila zaposlenih, priznanih v ceni storitve, obsega in števila programov, ki jih bodo izvajali, ter drugih pričakovanih aktivnosti,
- izobrazbena struktura zaposlenih; izobrazbeno strukturo zaposlenih za izvajanje javne službe izvajalci opredelijo na enak način kot število zaposlenih, dinamiko doseganja le-te pa opredelijo letno v finančnih načrtih,
- dosežen plačni razred zaposlenih; pravice zaposlenih iz delavnega razmerja obravnava Zakon o delavnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 20/1991), Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 17/08, 80/08, 48/09), Uredba o plačah direktorjev v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 73/05), Uredba o napredovanju javnih uslužbencev v plačne razrede (Ul. l. RS, št. 51/08, 91/09), Kolektivna pogodba za javni sektor (Ur. l. RS, št.

57/08, 23/09) ter drugi izvedbeni predpisi, sprejetimi na podlagi navedenih. Izvajalec je pri pripravi finančnih načrtov dolžan upoštevati navedeno zakonodajo in vse relevantne podzakonske akte.

Iz navedenega izhaja, da ima strošek dela pomemben vpliv na rezultat poslovanja, izražen kot razliko med prihodki in odhodki.

Za vrednotenje uspešnosti poslovanja takšna obravnava stroškov dela ni dovolj, saj nam nič ne pove o doseženih rezultatih na drugih področjih. O primernosti uresničenih stroškov dela je mogoče soditi šele, ko imamo informacije tudi o doseženih rezultati na ostalih področjih delovanja.

Tako je zaradi deleža stroškov dela v strukturi celotnih stroškov še toliko bolj pomembno, da so informacije o uresničevanju ciljev tudi na drugih področjih dela izvajalca ažurne, sicer lahko pride v procesu poslovanja do slabosti, ki jih je težko odpraviti in povzročajo izvajalcu omejitve na dolgi rok.

Takšen način presoje omogoča uporabo ustreznih mehanizmov, s katerimi bo lahko učinkovito odpravilo morebitne slabosti ter s tem zmanjšalo tveganja za doseg slabih rezultatov poslovanja.

Stroški izobraževanj predstavljajo 2–3 % stroškov v strukturi vseh stroškov izvajalcev. Obseg izobraževanja zaposlenih je opredeljen s kolektivno pogodbo za dejavnost zdravstva in socialnega varstva (Ur. l. RS, št. 102/2000, 62/2001, 77/2007, 75/2008) Le-ta nalaga delodajalcu, da zaposlenim omogoči izobraževanje v predpisanem oziroma z kolektivno pogodbo za dejavnost določenem obsegu ur. Ob kolektivni pogodbi obveznost izobraževanja nalaga tudi Pravilnik o licencah izvajalcev v dejavnosti zdravstvene in babiške nege (Ur. l. RS, št. 24/07).

Omenjeni akti delodajalcu nalagajo obveznost zagotavljanja izobraževanja, o vsebini le-tega pa ne govorijo.

Izobraževanje je potrebno načrtovati na podlagi potreb po dodatnih znanjih oziroma dopolnitvi znanj na področjih delovanja izvajalcev. Pri tem je potrebno izhajati iz rezultatov kazalnikov, oblikovanih na drugih področjih, in sicer informaciji o:

- zadovoljstvu uporabnikov s kvaliteto opravljenih storitev zdravstvene nege in oskrbe,
- zadovoljstvu uporabnikov s pripravljenimi obroki, pestrostjo, pogostostjo le teh,
- zadovoljstvu uporabnikov z vključenostjo v aktivnosti, ki jih izvajalec izvaja,
- zadovoljstvu uporabnikov z možnostmi vključitve v prostočasne aktivnosti in pestrostjo izbire le-teh.

Le-te služijo za prepoznavanje področji, kjer se pojavljajo deficiti znanj, ali pa potrebe po dodatnih, dopolnilnih znanjih. Obenem je tako mogoče v proces izobraževanja vključiti tudi pridobivanje novih znanj v skladu z razvojem stroke.

Izobraževanje, načrtovano na podlagi omenjenega modela, omogoča tudi ugotavljanje uspešnosti izvedbe le-tega. Upravičena so pričakovanja, da bodo, v kolikor je bilo izobraževanje uspešno izvedeno, ugotovljene slabosti odpravljene.

Tako oblikovani model izobraževanja je usmerjen neposredno k ciljem, to je odpravi ugotovljenih slabosti. Odprava le-teh bo pripomogla k dvigu kvalitete opravljenih storitev, izboljšanju izvajanja aktivnosti oziroma opustitvi aktivnosti, ki jih uporabniki ne potrebujejo.

Rezultat navedenega se kaže v zadovoljstvu uporabnikov z opravljenimi storitvami, večjem vključevanju v aktivnosti, ki jih organizira izvajalec, ter nenazadnje odpravi oziroma ukinitvi nepotrebnih aktivnosti, katerih rezultat je odprava nepotrebnih stroškov.

4.2.3 Področje bivalnih in delovnih pogojev

Ciljni bivalni pogoji za izvajalce so podani v prilogi Pravilnika o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009), tj. v Pravilniku o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006).

Delovni pogoji, ki jih mora zagotavljati izvajalec, so podani v Zakonu o varnosti in zdravju pri delu (Ur. l. RS, št. 56/2001) ter podzakonskih aktih s področja zdravja in varnosti pri delu. Izvajalec se mora zavedati pomena bivalnih pogojev uporabnikov ter vpliva le-teh na njihovo zadovoljstvo, obenem pa ne sme spregledati pomena delovnih pogojev na zadovoljstvo zaposlenih.

S tem namenom je potrebno ažurno spremljati vplive omenjenih kategoriji na zadovoljstvo uporabnikov in zaposlenih.

Rezultate spremljanja zadovoljstva izvajalec lahko uporabi pri načrtovanju in določanju aktivnosti, s katerimi bo vplival na izboljšanje bivalnih pogojev ter pogojev za delo. Izbira takega pristopa vodi k izvedbi projektov, katerih rezultati bodo v največji meri vplivali na zadovoljstvo tako uporabnikov kot zaposlenih, ob tem pa bodo razpoložljiva sredstva za tekoče in investicijsko vzdrževanje smotrno uporabljena.

Pri načrtovanju investicijskih aktivnosti in določanju prioritet je smiselno presoditi o vplivu načrtovanih investicijskih aktivnosti na:

- izboljšanje bivalnih pogojev,
- izboljšanje opremljenosti s sredstvi za delo,

- izboljšanje opremljenosti bivalnih prostorov,
- izboljšanje opremljenosti s specialno opremo, ki uporabnikom omogoča samostojno zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb,
- odpravljanje arhitekturnih ovir za uporabnike storitev,
- uresničevanju srednje- in dolgoročnih ciljev izvajalcev, predvsem z vidika doseganja ciljnih bivalnih pogojev, opredeljenih v Pravilniku o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006).

Pri načrtovanju investicijskih aktivnosti je potrebno upoštevati kazalnike, ki opredeljujejo sestavo sredstev, predvsem kazalnike, ki opredeljujejo stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev. S pomočjo vrednosti kazalnika sklepamo na starost osnovnih sredstev in s tem posredno na upravičenost zamenjave le-teh.

Pri naložbah v osnovna sredstva se je potrebno ob ostalem zavedati tudi vpliva, ki jih imajo tako izvedene naložbe na kazalnike, ki izhajajo iz poslovnega izida – vpliv amortizacije na poslovni izid.

4.2.4 Področje izvajanja prostočasnih aktivnosti

Ti stroški se nanašajo na aktivnosti, ki jih izvajalci ponujajo uporabnikom. Obseg stroškov neposredno bremeni program, v okviru katerega se le-ta izvaja. Izvajanje navedenih aktivnosti ima pomemben vpliv na kvaliteto preživljanja prostega časa uporabnikov, torej tudi na njihovo zadovoljstvo.

Pri načrtovanju aktivnosti bi bilo potrebno izhajati iz različnih vidikov, predvsem pa:

- aktivnosti morajo biti prilagojene zmožnostim uporabnikov – diferenciacija aktivnosti in oblikovanje ciljnih skupin uporabnikov,
- upoštevati je potrebno želje uporabnikov glede terminov izvedb, pogostosti izvajanja,
- upoštevati je potrebno zmožnosti vključitve ciljnih skupin uporabnikov,
- aktivnosti morajo biti oblikovane tako, da se vanje lahko vključijo vsi uporabniki.

Ob navedenih predpostavkah bi izvajanje navedenih aktivnosti pozitivno vplivalo na zadovoljstvo uporabnikov, omogočili bi vključenost vseh, ob tem pa bi odpravili aktivnosti, ki se jih uporabniki ne udeležujejo. Tako bi odpravili nepotrebne aktivnosti, posledično tudi stroške, ki jih povzročajo.

4.3 Kazalniki, ki opisujejo kadrovanje

Izvajalci institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami poročajo ustanovitelju o politiki kadrovanja v sklopu letnega poročila. Poročanje je podrobno, po stroškovnih nosilcih oziroma programih, ki jih izvajajo.

Temeljna pomanjkljivost uveljavljenega modela poročanja izhaja iz modela oblikovanja kadrovske politike, saj le-ta izvajalcem ne dopušča prostega ravnanja glede kadrovanja. Izvajalec je tako zavezan izvajati kadrovanje v smislu doseganja kadrovskega normativa, izdajajočega iz Pravilnika o standardih in normativih socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009), Priloga Kadrovski normativ za upravičence v institucionalnem varstvu (Ur. l. RS, št. 125/2004) ter Splošnega dogovora – Priloga VIII/e med izvajalcem in Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije, kjer so opredeljena izhodišča za izračun potrebnega števila zaposlenih tako po številu kot izobrazbeni strukturi.

Ustanovitelj tako ne dopušča odstopanj v številu in strukturi zaposlenih, ki jih izvajalec glede na število in strukturo opravljenih storitev potrebuje za izvajanje le-teh.

Izvajalec mora svoje kadrovske potrebe opredeliti v internem aktu – sistemizaciji delovnih mest, iz katere je razviden nabor delovnih mest ter pogoji za zasedbo le-teh. S strani ustanovitelja mora pred zasedbo le-teh pridobiti soglasje k tako oblikovanemu aktu. Pri pripravi sistemizacije delovnih mest mora izhajati iz zgoraj navedenih pravilnikov. Po pridobitvi soglasja s strani resornega ministrstva zaposlene lahko upošteva v kalkulaciji za oblikovanje predloga cene storitve.

Problematika tako oblikovanega kadrovanja se nanaša predvsem na togost, ki jo takšen model povzroča. Namreč, izvajalec pri kadrovanju ne more zaposlovati glede na potrebe, ki jih ima, temveč mora slediti usmeritvam, ki izhajajo iz veljavnih aktov, tj. Pravilnika o standardih in normativih socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009), Priloga Kadrovski normativ za upravičence v institucionalnem varstvu (Ur. l. RS, št. 125/2004) ter Splošnega dogovora – Priloga VIII/e med izvajalci in Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

S podobnimi omejitvami se izvajalec srečuje na področju nagrajevanja zaposlenih. Le-to natančno opredeljuje Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 17/08, 58/08, 80/08, 48/09) ter Uredbe, sprejete na njegovi podlagi. Tako izvajalcu ostaja malo prostora za nagrajevanje zaposlenih, ob tem pa ne more samostojno oblikovati ustrežnejšega modela nagrajevanja, ki bi bil za dejavnost, ki jo izvaja, primernejši. Posledično izvajanje nagrajevanja postaja samo sebi namen in ne omogoča nagrajevanja zgolj tistih zaposlenih, ki jih v delovnem procesu prepozna kot uspešnejše od ostalih.

Za izvajanje kadrovske politike je tako smiselno oblikovati kazalnike, s katerimi bi natančneje opisali zaposlene. Ti kazalniki so:

- odstopanja med številom zaposlenih glede na kadrovski normativ, izhajajoč iz omenjenega pravilnika ter dejanskim številom zaposlenih po programih,
- evidenco zaposlenih glede na doseženo stopnjo izobrazbe,
- število doseženih napredovanj zaposlenih,
- dosežen plačni razred zaposlenih,

- doseženi nazivi zaposlenih,
- pridobljena dodatna funkcionalna znanja zaposlenih,
- status zaposlitve, obdobje zaposlitve,
- število bolniških odsotnosti po programih, po izobrazbeni strukturi, po spolu, delovnih mestih,
- fluktuacija zaposlenih po programih, izobrazbeni strukturi, spolu, delovnih mestih.

Izvajanje kadrovske funkcije s pomočjo navedenih kazalnikov bo pripomogla k:

- predvidevanju prihodnjih potreb po zaposlovanju oziroma odpuščanju,
- načrtovanju kariere zaposlenih,
- natančnejšemu načrtovanju prihodnjih stroškov dela,
- načrtovanju izobraževanj za zaposlene,
- prepoznavanju in odpravi tveganj, povezanih z vplivi na zdravje in varnost pri delu, ter s tem zmanjševanje absentizma,
- odkrivanje razlogov, ki vplivajo na fluktuacijo zaposlenih ter odpravo le-teh.

Tako pridobljeni podatki bodo služili kadrovski funkciji pri načrtovanju kariere zaposlenih glede na njihova znanja in že pridobljene sposobnosti skladno s potrebami izvajalca. S pomočjo tako pridobljenih informacij bo kadrovska služba lažje načrtovala prihodnja izobraževanja zaposlenih, predvsem v skladu s kariernimi načrti zaposlenih. Oblikovanje kariernih načrtov zaposlenih pa bo vplivalo tudi na zmanjšanje fluktuacije zaposlenih, saj bi kadre z načrtovanjem njihove bodoče kariere lažje zadržali.

S pomočjo ostalih kazalnikov bo mogoče prepoznavati tveganja, povezana z varnostjo in zdravjem pri delu še pred nastankom škodljivih posledic na varnost in zdravje zaposlenih ali uporabnikov storitev. Oceno nastanka tveganj bo izvajalec moral upoštevati pri načrtovanju investicijskega vzdrževanja tako, da bo z izvedbo le-tega verjetnost za nastanek škodljivih posledic na zdravje in varnost zaposlenih ter uporabnikov zmanjšal ali popolnoma odpravil. S takim ravnanjem bi pomembno vplival tudi na zadovoljstvo zaposlenih kot uporabnikov, vplival na zmanjšanje absentizma.

Rezultati takega ravnanja se bodo odražali tudi v kazalnikih, ki izhajajo iz računovodskih podatkov, in sicer pri kazalnikih, ki opisujejo področje učinkovitosti, ter kazalnikih, ki opisujejo področje sprememb v izkazu uspeha, vplivali bodo tudi na zadovoljstvo zaposlenih in uporabnikov.

4.4 Kazalniki, ki izkazujejo usklajenost politik zavoda s politikami ustanovitelja glede razvoja institucionalnega varstva

Temeljne usmeritve razvoja institucionalnega varstva starejših nad 65 let in varstva odraslih oseb s posebnimi potrebami so zajete v resoluciji o nacionalnem programu socialnega varstva za obdobje od 2005 do 2010.

Podrobnejše usmeritve so opredeljene v Pravilniku o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009). Priloga pravilnika je Pravilnik o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006), ki opredeljuje minimalne tehnične pogoje za izvajanje dejavnosti.

Omenjeni dokument določa obvezne prostore, ki jih mora izvajalec zagotoviti. Le-ti so:

- bivalni prostori,
- večnamenski prostori s čajno kuhinjo,
- negovalne kopalnice,
- sanitarije za invalide na invalidskih vozičkih,
- sanitarije v sobah,
- skupni prostori,
- prostori za zdravstveno dejavnost,
- prostori za upravo,
- gospodarsko-servisni prostori,
- prostori za umrlega,
- prostori za duhovno oskrbo.

Pri obravnavi naštetih prostorov pravilnik natančno predpisuje najmanjše še dovoljene tlorisne površine, obvezno opremljenost bivalnega prostora z ločenimi sanitarijami, določa minimalni nabor opreme.

Omenjeni pravilnik določa tudi ureditev objekta, kjer se izvaja dejavnost institucionalnega varstva starejših oseb nad 65 let in odraslih oseb s posebnimi potrebami z vidika makro lokacije in vključitve objekta v naselje z vidika ureditve infrastrukture. V nadaljevanju predpisuje minimalne zahteve objekta glede ureditve horizontalnih in vertikalnih komunikacij, osvetljenosti prostorov v objektih ter drugih značilnosti, ki jih morajo le-ti izpolnjevati.

V nadaljevanju predvideva roke za uveljavitev bivalnih pogojev pri izvajalcih storitev. Prehodno obdobje, do katerega morajo izvajalci uskladiti bivalne pogoje z minimalnimi zahtevami iz navedenega pravilnika, je leto 2021.

Za uresničitev zahtev iz obravnavanega pravilnika imajo izvajalci, ki delujejo v okviru javnih zavodov, na voljo še 12 let. Čeprav se dozdeva, da je rok še zelo odmaknjen, bo izpolnjevanje zahtev za večino izvajalcev, ki delujejo kot javni zavodi, problematično.

Razlogi za to so naslednji:

- na izpolnjevanje makro lokacijskih pogojev objektov poslovodstvo praviloma nima vpliva,

- za izpolnitev zahtev glede horizontalnih, vertikalnih povezav ter glede bivalnih pogojev so potrebna velika vlaganja v objekte,
- enako velja za izpolnjevanje zahtev glede velikosti in opremljenosti prostorov, tako bivalnih kot skupnih,
- vrednost sredstev, ki jih imajo izvajalci na voljo, nikakor ne zadošča za izvedbo večjih investicijsko-vzdrževalnih del,
- izvajalci imajo praviloma na voljo le sredstva od obračunane oziroma v ceni priznane amortizacije,
- doseganja bivalnih pogojev pomeni zmanjševanje števila uporabnikov, kar vodi v zmanjšanje prihodkov, težave s prezaoptimalnostjo.

Izvajalci, ki delujejo v okviru javnih zavodov, morajo v svojih srednjeročnih načrtih predvideti dinamiko uresničevanja cilja, izhajajočega iz omenjenega pravilnika.

S tem namenom je smiselno oblikovati kazalnike, s katerimi je mogoče spremljati uresničevanje načrtovanega.

Tako je smiselno oblikovati naslednje kazalnike:

- število ležišč v enoposteljnih sobah, ki ustrezajo zahtevam iz Pravilnika o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialnovarstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 52/1995, 53/2009),
- število ležišč v dvoposteljnih sobah, ki ustrezajo zahtevam iz omenjenega pravilnika,
- število ležišč v troposteljnih sobah,
- število ležišč v štiri- in večposteljnih sobah,
- urejenost povezav, tako horizontalnih kot vertikalnih, ter odstopanja od zahtev v pravilniku,
- ustreznost opreme v sobah ter ostalih prostorih glede na zahteve pravilnika,
- velikost skupnih prostorov ter odstopanja od zahtev v pravilniku.

Uresničevanje pogojev, navedenih v Pravilniku o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialno varstvenih storitev (Ur. l. RS, št. 67/2006) je potrebno preverjati letno.

Poleg navedenega je potrebno predvideti vpliv ter dinamiko zmanjševanja števila storitev zaradi zmanjševanja števila ležišč pri posameznem izvajalcu v procesu približevanja pogojev, navedenih v omenjenem pravilniku.

Le-to omogoča pravočasno sprejetje ukrepov, povezanih z zmanjševanjem števila zaposlenih glede na zmanjševanje števila opravljenih storitev kot posledice manjšega števila ležišč.

Ob tem mora biti načrtovanje investicijsko vzdrževalnih del izvedeno tako, da izhaja iz zgoraj navedenih kazalnikov.

4.5 Kazalniki, ki odražajo odnos izvajalca institucionalnega varstva do okolja

Pomena ohranjanja okolja se zavedamo vsi, zato je toliko bolj pomembno, da to spoznanje vgradimo tudi v poslovne procese.

Izvajalci institucionalnega varstva starejših oseb nad 65 let ter odraslih oseb s posebnimi potrebami v sklopu svoje dejavnosti prihajajo v interakcijo z okoljem na več ravneh svojega delovanja. Te ravni so:

- raba električne energije,
- raba pitne vode ter emisije onesnažene vode v okolje,
- raba energentov za ogrevanje stavbe ter pripravo tople sanitarne vode,
- raba energije za pripravo obrokov,
- raba energije za osvetlitev, prezračevanje, pogon tehnoloških sistemov,
- obremenjevanje okolja z odpadki, odplakami.

Izvajalci morajo za spremljanje vplivov na okolje vzpostaviti sistem kazalnikov, s pomočjo katerih bodo le te spremljali.

Kazalniki morajo biti oblikovani tako, da spremljajo dinamiko vplivov na okolje skozi časovna obdobja, kar omogoča izvajalcem, da prepoznavajo učinkovitost izvedenih ukrepov na področju ravnanja z okoljem.

Kazalnike je smiselno oblikovati po področjih vpliva na okolje, saj je le tako mogoče načrtovati ukrepe. Za lažje spremljanje je področja potrebno oblikovati po vrstah stroškov. Le-ta so:

- strošek električne energije,
- strošek ogrevanja in priprave tople sanitarne vode,
- strošek plina (v kolikor se ne ogreva na plin),
- strošek porabe vode,
- strošek odvoza odpadkov.

Za načrtovanje ukrepov zmanjševanja vplivov na okolje je potrebno vpeljati dodatne kazalnike, s katerimi je mogoče podrobneje opisati razloge za nastanek stroška.

Tako pripravljeni kazalniki so:

Za spremljanje stroškov električne energije:

- število porabljenih kWh v času visoke tarife,
- število porabljenih kWh v času nizke tarife,

- spremljanje konične moči v kW.

Za spremljanje stroškov ogrevanja:

- število proizvedenih MWh energije,
- porabljeno količino eksta lahkega kurilnega olja za ogrevalno sezono v l ali količino porabljenega plina v m³,
- količino porabljene tople vode v m³.

Za spremljanje stroškov porabljene vode:

- količina porabljene vode v m³,
- strošek kanalščine ter drugih dajatev zaradi odvajanja odpadnih vod.

Za spremljanje stroškov odvoza odpadkov:

- količina prevzetih odpadkov s strani komunalnega podjetja m³,
- količina ločeno zbranih odpadkov v m³,
- strošek komunalnih in drugih taks, plačanih za prevzete odpadke.

Ločeno spremljanje je pomembno, saj izvajalcem omogoča načrtovanje ukrepov za vsako vrsto stroška.

S tako pridobljenimi informacijami bi bilo mogoče razmisliti o:

- smiselnosti izvedbe ukrepov učinkovite rabe energije,
- spremembi poslovnih procesov, s katerimi bi vplivali na zmanjšanje potrebne energije,
- smiselnosti zamenjave aparatov, ki za svoje delovanje potrebujejo veliko električne energije, z učinkovitejšimi,
- smiselnosti zamenjave vira za ogrevanje,
- smiselnosti obnove kotlovnice,
- smiselnosti izvedbe drugih ukrepov učinkovite rabe energije ter vplivu rabe energije na uspešnost poslovanja.

Vsekakor bi bilo smiselno za celovito obvladovanje stroškov za energijo uvesti ti. energetske knjigovodstvo, ki bi zbiralo podatke o rabi energije. Na podlagi teh podatkov bi bilo mogoče pripraviti boljše ocene o prihodnji rabi energije in pričakovanih stroških zanjo. Tako pridobljena informacija bi služila za odločanje o naložbah v učinkovitejšo rabo energije ter pričakovanih učinkih, ki bi jih s takšno naložbo dosegli.

Zmanjšanje rabe energije pa ne bi imelo le pozitivnih posledic na poslovanje izvajalcev, temveč bi se odražalo tudi v manjšem obremenjevanju okolja.

Ne nazadnje se pomen obvladovanja stroškov energije kaže tudi v strukturi navedenih stroškov v celotnih stroških. Le-ti predstavljajo 6–8 % stroškov v celotnih stroških.

SKLEP

V magistrski nalogi sem obravnaval presojanje učinkovitosti poslovanja domov upokoencev v Sloveniji s pomočjo finančnih in nefinančnih kazalnikov.

Razumevanje pojma učinkovitost je dokaj široka. Najbolj ozko razumevanje učinkovitosti lahko pomeni doseganje želenih vrednosti kazalnikov, ki izhajajo iz računovodskih podatkov. Tako razumevanje učinkovitosti upošteva model presojanja uspešnosti poslovanja s pomočjo finančnih kazalnikov, ki je dobro uveljavljen, kljub temu da vsebuje kar nekaj slabosti. Le te se nanašajo na vrednotenje uspešnosti poslovanja, izražene zgolj skozi spremembe vrednosti kazalnikov, ki so izpeljani iz računovodskih informacij, najpogosteje iz izkaza uspeha in bilance stanja.

Omejitve, ki jih takšen model vrednotenja uspešnosti poslovanja prinaša, se nanašajo na parcialno obravnavo uspešnosti. Namreč, uspešnost je v tem primeru obravnavana le s pomočjo ocenjevanja vrednosti kazalnikov, ki izhajajo iz računovodskih podatkov.

Druga slabost takšnega modela se nanaša na problematiko razumevanja vzročno posledičnih povezav. Na podlagi vrednosti kazalnika, ki izhaja iz računovodskih kategorij, ni moč sklepati o razlogih, ki so privedli do uresničene vrednosti kazalnika, zato je potrebna poglobljena analiza poslovanja. Iz tega sledi, da zgolj na podlagi tako pridobljenih informacij ni mogoče sprejemati odločitev, ki bi bile usmerjene k odpravi razlogov za dosežene vrednosti kazalnika.

Širše razumevanje učinkovitosti pomeni vrednotenje poslovanja podjetja skozi različne vidike poslovanja. Podjetje obravnavamo iz različnih zornih kotov, za opisovanje uporabljamo kazalnike. Le-te je potrebno opredeliti tako, da čim bolje opišejo podjetje, in sicer z vidikov, ki so za uspešno poslovanje le-tega najbolj pomembni. Za oblikovanje kazalnikov moramo podjetje predhodno dobro poznati.

Pri obravnavanem modelu vrednotenja uspešnosti poslovanja najprej oblikujemo področja poslovanja, ki so za vrednotenje uspešnosti pomembna. Doseganje ciljev na tako opredeljenih področjih poslovanja v nadaljevanju opišemo s kazalniki in njihovimi ciljnimi vrednostmi.

Prednosti tako oblikovanega modela spremljanja uspešnosti poslovanja se nanašajo na širši vpogled v poslovanje. Model nam omogoča prepoznavati aktivnosti, ki jih izvaja podjetje, ter oblikovati mnenje o potrebnosti in smiselnosti izvedenih aktivnosti na podlagi njihovega vpliva na doseganje ciljev delovanja podjetja. Povezava kazalnikov, sestavljenih

na različnih področjih delovanja, nam omogoča vzpostavitev in razumevanje vzročno posledičnih povezav med njimi in njihovega vpliva na uspešnost poslovanja podjetja.

V magistrski nalogi sem obravnaval uspešnost poslovanja domov upokojencev v Sloveniji s pomočjo drugega modela. Le-ta je za presojo o uspešnosti poslovanja primernejši. Razlogi izhajajo iz opredelitve dejavnosti domov. Le-ti niso ustanovljeni za doseganje dobička, temveč za izvajanje storitev v okviru izvajanja javne službe, ob tem pa morajo biti storitve opravljene kvalitetno.

Problematika presojanja uspešnosti poslovanja na podlagi finančnih kazalnikov se nanaša ravno na kvaliteto opravljenih storitev. Model presojanja uspešnosti poslovanja na podlagi finančnih kazalnikov ne vključuje kvalitete opravljenih storitev, presojanje o uspešnosti poslovanja temelji zgolj na finančnih kazalnikih. Po takem modelu vrednotenja uspešnosti poslovanja se lahko zgodi, da bo izvajalec izkazoval uspešno poslovanje, uporabniki storitev pa s kvaliteto izvedbe le-teh ne bodo zadovoljni.

Obravnavani model presojanja uspešnosti poslovanja je kompleksnejši, saj obravnava različna področja poslovanja. Dodatno ga zapletajo oblikovani nefinančni kazalniki, s pomočjo katerih presojamo uspešnost poslovanja po področjih delovanja. Slabost obravnavanega modela je tudi slaba informacijska podpora v primerjavi z modelom presojanja uspešnosti poslovanja s pomočjo finančnih kazalnikov. Pri tem modelu imamo dobro informacijsko podporo, saj so vsi podatki kumulativno zbrani v bilanci stanja in izkazu uspeha.

Kljub navedenim slabostim menim, da bomo v prihodnosti presojali uspešnost poslovanja v vedno večji meri z drugim modelom, saj je kvaliteta informaciji, ki jih dobimo, bistveno boljša.

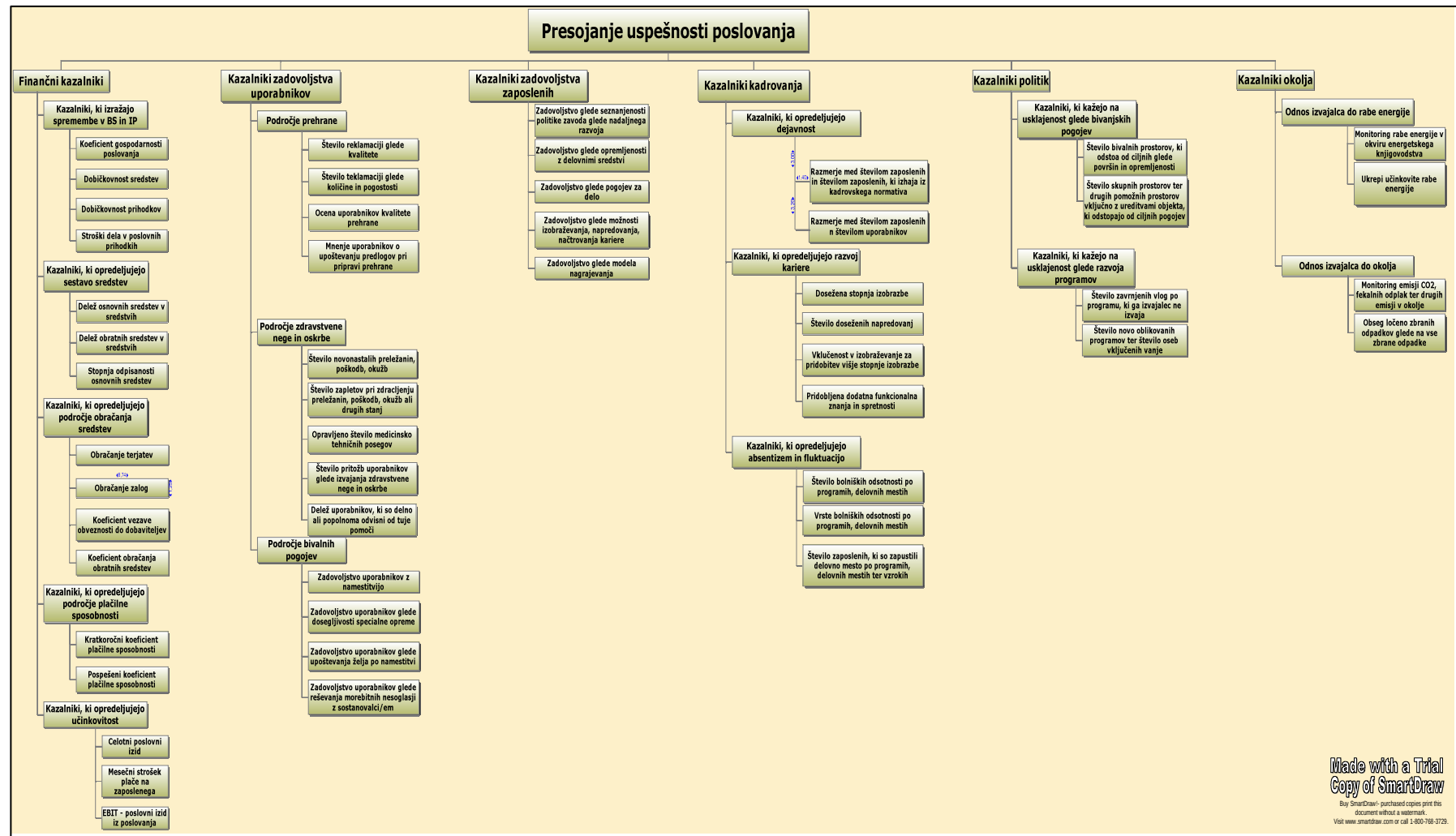
Na ravni izvajalcev institucionalnega varstva starejših oseb nad 65 let in odraslih oseb s posebnimi potrebami bi bilo smiselno vpeljati model presojanja uspešnosti poslovanja s pomočjo finančnih in nefinančnih kazalnikov v proces poročanja.

Prednosti tako oblikovanega poročanja se nanašajo na informiranje ustanovitelja o uspešnosti poslovanja posameznega izvajalca skozi različne vidike vrednotenja uspešnosti poslovanja. Tako pridobljene informacije bi ustanovitelju služile pri izdaji soglasij k imenovanju direktorjev izvajalcev, izdaji soglasij k izplačilu delovne uspešnosti ter načrtovanju potrebnih naložb pri izvajalcih.

Obenem bi bili bodoči uporabniki storitev institucionalnega varstva seznanjeni z uspešnostjo poslovanja izvajalcev, vrednoteno s finančnimi in nefinančnimi kazalniki, kar bi jim omogočalo lažje sprejetje odločitve o izbiri izvajalca.

V nadaljevanju sem prikazal oblikovani model kazalnikov, ki sem ga obravnaval v magistrski nalogi.

Slika 1: Prikaz modela merjenja uspešnosti poslovanja



LITERATURA IN VIRI

1. Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 138/06.
2. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/2001, 10/2006, 8/2007.
3. Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen socialnovarstvenih storitev. *Uradni list RS* št. 87/2006, 127/2006, 8/2007, 51/2008.
4. Pravilnik o minimalnih tehničnih zahtevah za izvajalce socialnovarstvenih storitev. *Uradni list RS* št. 67/2006.
5. Pravilnik o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev. *Uradni list RS* št. 52/95, 2/98, 61/98, 19/99, 28/99, 127/03, 125/04, 120/05.
6. Pravilnik o standardih in normativih socialnovarstvenih storitev. *Uradni list RS* št. 52/1995, 2/1998, 19/1999, 28/1999, 127/2003, 125/2004, 120/2005, 140/2006, 120/2007, 90/2008, 121/2008.
7. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05, 138/06, 120/07.
8. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 117/02, 134/03.
9. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS* št. 45/05, 138/06, 120/07.
10. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07.
11. 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, 120/07.
12. Sklep o določitvi standarda povprečne plače ter stroškov in odhodkov storitev oskrbe institucionalnega za osebe starejše od 65 let za odrasle osebe s posebnimi potrebami v posebnih socialnovarstvenih zavodih in enotah domov za starejše, ki ga je možno. *Uradni list RS* št. 6/2009.
13. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002.

14. Andersen P., H. (1999). *Mobilizing resources and generating enterprises in the Danish business system*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
15. Andreja, S. (2000). *Razkritja v računovodskih izkazih javnih podjetji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Antončič, B. (1999). *Benchmarking za mala podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Bates, G., J. (1993). *Why value for money is important*, Managing Value for Money in the Public Sector. London: Chapman & Hall.
18. Bates, G., J., & Jones, C., P. (1990). *Public Sector Auditing*. London: Chapman & Hall.
19. Brigham, E., & Huston, J. (1998). *Foundamentals of Financial Managements*. Forth Worth Orlando: Harcourt Brace College Publishers.
20. Chee, S., & Navaratnam V., R. (1992). *The role of the Public sector*. Economic Growth. Kualalampur: Institut Tadbrian Awam Negara.
21. Cukon Mavec, N. (2006). *Priprava samoocenitve prineposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov*, Reforme javnih financ in notranje revizije. Portorož.
22. Cvikl, M., M. (2000). *Zakon o javnih financah s komentarjem*. Ljubljana: Založba Borex.
23. Čadež, M. (2003). *Računovodstvo javnih zavodov* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Čižman, M. (2003). Vsebina letnih poročil javnih zavodov *IKS – revija za računovodstvo in finance* (30), str. 21-28.
25. Čižman, M. (2005). Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS – revija za računovodstvo in finance* (32), str. 24-47.
26. Čok, M., Prevolnik Rupel, V., Stanovnik, T., Cirman, A., & Mrak, M. (2006). *Javne finance v Sloveniji* (2. izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Dorić, B. (2007). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Fabjančič, T. (2002). *Razvoj javnega sektorja Nove Zelandije* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

29. Ferfila, B., & Kovač, P. (2000). *Javne politike in javna ekonomika*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
30. Ferfila, G. (2002). *Ekonomski vidiki javne uprave*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
31. Flynn, N. (1997). *Public sector Management*. New York: Prentice Hall Harvester.
32. Franc, Ž. (1993). *Teorija o javnih financah*. Ljubljana: Uradni list RS.
33. Freeman J., R., & Shoulders D., C. (1993). *Governmental and Nonprofit Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
34. Gala, T. (2002). *Razvoj javnega sektorja v Italiji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
35. Gibson H., C. (2001). *Financial Reporting and Analysis, Using Financial Accounting Information*. Cincinnati: South – Western College Publishing.
36. Gleich, R. (2002). *Performance Measurement Grundlagen*. Konzepte und empirisch Erkenntnisse. München: Contromng.
37. Glynn J., J., & Perrin, J. (1998). *Accounting for Managers* (2nd ed.). London: International Thomson Business Press.
38. Gradišar, V. (1997). *Računovodstvo javnih zavodov* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Hammer, M., & Champy, G. (1992). *Reengineering the Corporation*. New York: Harper Business.
40. Hanley, D. (1992). *Public Sector Accounting and Financial Control*. London: Chapman & Hall.
41. Hay E, L., & Wilson R, E. (1995). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entitiens*. Chicago: Irwin.
42. Horvat, T. (2000). *Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetji*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
43. Horvat, T. (2003). *Priprava razkritji v letnem poročilu gospodarske družbe*, Zbirka Srebrna knjiga 17. Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.

44. Jackson M., P., & Fogarty E., T. (2006). *Sarbanes – Oxley and Nonprofit Management*. New Jersey: John Wiley & Sons.
45. Janc, M. (2003). *Osnovna načela računovodenja v javnem sektorju* (seminarsko gradivo). Ljubljana.
46. Jones P, C., & Bates J, G. (1994). *Public Sector Auditing, Pratical techniques for an integrated approach*. London: Chapman & Hall.
47. Juretič, A. (2005). *Posebnosti zunanje revizije v javnih zavodih* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgov*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
49. Kamnar, H. (2000). Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe, *Zbornik referatov II seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 137-149). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
50. Kaplan S., R. (2000). *Activity Based Costing*. Activity Based Budgeting, Strategic Budgeting with BSC and Relationship among ABC, BSC and EVA. Ljubljana: Aktiva.
51. Kaplan S., R., & Atkinson A, A. (1998). *Advanced Management Accounting*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
52. Kaplan S., R., & Norton P., D. (2000). *The Strategy Focused Organisation*. Boston: Harvars Business School Press.
53. Kaplan S., R., & Norton P, D. (2000). *Uravnotežen sistem kazalnikov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
54. Kastelic, O. (2005). *Letno poročilo v zadrugi* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Kavčič, B. (1999). *Poslovanje v javnem sektorju*. Novo Mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.
56. Kavčič, S. (1997). Računovodske informacije za zunanje uporabnike, *Zbornik referatov 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in financah* (str. 143-153). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.

57. Kavčič, S. (1998). Analiziranje za pripravo letnega poslovnega poročila podjetji. *Analiziranje za potrebe strateškega odločanja ter dosežki analitske prakse in teorije, 4. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije* (str. 7-21). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
58. Kavčič, S. (2005). *Računovodstvo propračunskih porabnikov* (študjsko gradivo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
59. Kavčič, S. (2006). *Predračunavanje in propračun finančnih načrtov v javnih zavodih, 7. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.
60. Kozamernik, P. (2005). *Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja javnega zavoda*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
61. Lane S, F. (1994). *Current Issues in Public Administration*. New York: St. Martin`s Press.
62. MDDSZ. (2008). *Izračun kadra na Oskrbi*. Ljubljana: MDDSZ.
63. MDDSZ. (2008). *Obračun amortizacije*. Ljubljana: MDDSZ.
64. MDDSZ. (2008). *Prikaz dejansko zaposlenega karda*. Ljubljana: MDDSZ.
65. MDDSZ. (2008). *Prikaz doseganja bivalnih pogojev*. Ljubljana: MDDSZ.
66. MDDSZ. (2008). *Viri sredstev za investicijsko vzdrževanje*. Ljubljana: MDDSZ.
67. MDDSZ. (2008). *Viri sredstev za tekoče vzdrževanje*. Ljubljana: MDDSZ.
68. Merčun, T. (2007). *Družbeno poročanje v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
69. Michael, R. (1995). *Public Sector Accounting*. Cheltenham: Stanley Thornes Publishers Ltd.
70. Možic, C. (2002). Poslovno poročilo za leto 2001. *Zbornik predavanj Poslovanje javnega zavoda v praksi* (str. 46-63). Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje.
71. Musgrave, R., & Musgrave B, P. (1993). *Javne finance u teoriji i praksi*. Zagreb: Institut za javne finance.
72. Odar, M. (2006). Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2006. *IKS – revija za računovodstvo in finance*, str. 7-19.

73. Perner, V. (2004). Letno poročilo – predstavitev in razkritja o poslovanju gospodarske družbe. *Relacije – časopis skupine ITEO* (str. 2-14).
74. Podatkovna baza GVIN. (2008) *Finančni podatki za leto 2007, 2008*.
75. Podnar, A. (2005). *Informacije o uresničevanju ciljev – rezultatov javnega zavoda, primer Loški muzej* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
76. Pogačar, B., & Bauman Podojsteršek, M. (2007). Samoocenitev in izjava predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ. *10. letna konferenca notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo*. Portorož.
77. Prowle, M. (2000). *The Changing Public Sector, A Practical Management Guide*. Hampshire: Gower Publishing Limited.
78. Rogers, M. (1995). *Public Sector Accounting*. Cheltenham: Stanley Thornes Publishers.
79. Rosen S., H. (1999). *Public Finance*. Singapore: McGraw – Hill.
80. Rupnik, L., & Stanovnik, T. (1995). *Javne finance, Javne finance v svetu* (2. izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
81. Rus, V. (1994). *Management nepridobitnih organizacij*. Radovljica: Didakta.
82. Russel S., R., & Taylor W, B. (1998). *Operations management. Focusing on Quality and Competitiveness*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
83. Setnikar Cankar, S. (1997). Proračunska poraba, decentralizacija in komercializacija javnega sektorja. *Zbornik IV. konference Dnevi slovenske uprave* (str. 68-89). Ljubljana: Visoka upravna šola.
84. Spendolini, M. (1992). *The Benchmarking Book*. New York: Amacom.
85. Stanovnik, T. (2004). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
86. Šink, D., & Tekavčič, M. (2003). *V kolikšni meri (poslovodni) ravnatelji v slovenskih podjetjih uporabljajo nove analitske in druge sodobne pristope*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
87. Štrukelj, V. (2004). Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, *IKS – revija za finance in računovodstvo* (str. 7-10). Ljubljana.
88. Štrukelj, V., & Čizman, M. (2006). *Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana.

89. Šuman, J. (2007). *Analiza Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2006*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Urad za nadzor proračuna.
90. Taylor, D., & Brunt, D. (2001). *Manufacturing Operations and Supply Chain Management*. London: Thomson Learning.
91. Tekavčič, M. (1995). *Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa*. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
92. Tekavčič, M. (2002). *Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja*. Radovljica: Didakta.
93. Tekavčič, M. (2002). *Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja s pomočjo sistema med seboj povezanih kazalnikov*. Delavnica strokovnega posvetovanja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
94. Tekavčič, M. (1995). Nekateri vidiki analize uspešnosti poslovanja. *Zbornik referatov strokovnega posvetovanja*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
95. Tekavčič, M. (1995). Nekateri vidiki uspešnosti poslovanja. *Zbornik referatov za strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije* (str. 66-75). Portorož: Zveza ekonomistov.
96. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
97. Tekavčič, M. (1999). *Teorija omejitev in koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa; nasprotujoča ali dopolnjujoča si procesa*. Ljubljana: Slovenska ekonomska revija.
98. Tekavčič, M. (1996). Vloga analitikov pri prenovi delovnih procesov podjetji in zavodov. *Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
99. Tekavčič, M., & Megušar, A. (2002). Analiziranje uspešnosti poslovanja s pomočjo sistema med seboj povezanih kazalnikov. *Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
100. Trpin, G. (1993). *Predpisi o državni upravi, vladi in ministrstvih*. Uradni list RS.
101. Trunk Širca, N., & Tavčar I, M. (2000). *Management nepridobitnih organizacij* (str. 136). Koper: Visoka šola za management.
102. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.

103. Turk, I. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
104. Turk, I., Kavčič, S., Koželj, S., & Kokotec-Novak, M. (1999). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
105. Vezjak, B. (2001). Razkritja v letnih poročilih za podjetja zavezana k reviziji. *Revizor* (str. 11-29). Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.
106. Vezjak, B. (2004). *Letno poročilo je ogledalo podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
107. Virant, G. (1998). *Pravna ureditev javne uprave*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
108. Zafred, J. I. (2007). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2006*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna.
109. Zakon o računovodstvu. Uradni list RS št. 23/1999, 30/2002, 114/2006.
110. Zakon o socialnem varstvu. Uradni list RS št. 54/92, 3/2007, 23/2007, 41/2007, 53/2009.
111. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991, 17/1991, 55/1992, 66/1993, 8/1996, 36/2000, 127/2006.
112. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. *Uradni list RS* št. 9/1992, 76/2008.
113. Zorman, J. (2004). *Financiranje javnih zavodov, primer Radia Slovenija*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
114. Zupančič, V. (2007). Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava. *IKS – revija za računovodstvo in finance* (str. 164-168). Ljubljana.
115. Zupančič, V., & Čižman, M. (2007). Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS – revija za računovodstvo, finance in revizijo* (str. 10-50). Ljubljana.
116. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*, (delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj). Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj.

117. Žnidar, S. (2007). Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ – obvezna priloga k poročilu o doseženih ciljih in rezultatih posrednih in neposrednih uporabnikov proračuna. *IKS – revija za računovodstvo in finance* (str. 155-163). Ljubljana.

PRILOGE

KAZALO TABEL

Tabela 1: Obračun amortizacije	1
Tabela 2: Viri sredstev za tekoče vzdrževanje	2
Tabela 3: Viri sredstev za tekoče vzdrževanje	3
Tabela 4: Izračun pripadajočega kadra za dejavnost Oskrbe	4
Tabela 5: Prikaz dejansko zaposlenega kadra	7
Tabela 6: Prikaz doseganja bivalnih pogojev.....	10

KAZALO GRAFIKONA

Grafikon 1: Koeficient obračanja obratnih sredstev pri izvajalcih.....	11
Grafikon 2: Delež obratnih sredstev v sredstvih pri izvajalcih	12
Grafikon 3: Koeficient gospodarnosti	13
Grafikon 4: Kratkoročni koeficient likvidnosti.....	14
Grafikon 5: EBIT	15
Grafikon 6: Povprečni mesečni strošek plače na zaposlenega	16
Grafikon 7: Delež stroškov energije v celotnih stroških	17

Tabela 1: Obračun amortizacije

Konto (trištevlično)	Vrsta osnovnega sredstva	Amortizacija	- v breme obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje (podskupina 980)	- v breme sredstev prejetih donacij (podskupina 922)	- v breme stroškov (končni rezultat podskupine 462)
1	2	3=4+5+6	4	5	6
003	Dolgoročne premoženjske pravice	0			
005	Druga neopredmetena sredstva	0			
021	Zgradbe	0			
029	Nepremičnine trajno zunaj uporabe	0			
040	Oprema	0			
041	Drobni inventar	0			
042	Biološka sredstva	0			
045	Druga opredmetena osnovna sredstva	0			
049	Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe	0			
SKUPAJ					

Vir: MDDSZ, obračun amortizacije.

Tabela 2: Viri sredstev za tekoče vzdrževanje

		1	2	3	4	5	6	7	8
	NAMEN:	SKUPAJ VIRI SREDSTEV ZA INVESTICIJSKA VLAGANJA V LETU	Obračunana amortizacija v breme stroškov za leto 2007 (del podskupine 462)	Neporabljena amortizacija iz preteklih let (del podskupine 980)	Namenska sredstva po sklepu ministrstva iz poslovnega izida	Donacije (podskupina 922)	Rezervacije (del kontov skupine 93)	Namenska sredstva ustanovitelja, dana v upravljanje (del podskupine 980)	Prejeta denarna sredstva za invest. vlaganja s strani občine (del podskupine 980)
	Nabavili smo naslednja neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva:	(oziroma vrednost nabavljenih neopredm. sr. in opred. OS)							
	SKUPAJ:			0	0	0	0	0	0
1									
2									
3									
4									
5									
6									

Vir: MDDSZ, viri sredstev za investicijsko vzdrževanje.

Tabela 3: Viri sredstev za tekoče vzdrževanje

	Viri sredstev za tekoče vzdrževanje v letu ____ v EUR, brez centov:								
NAMEN:	CELOTNA VREDNOST INVESTICIJSKO VZDRŽEVALNIH DEL V LETU	SREDSTVA TEKOČEGA LETA (konti 461220- 461226) - razvidno iz tabele 2	SKUPAJ VIRI, KI SO ZMANJŠALI ODHODKE TEKOČEGA LETA	Namenska sredstva po sklepu ministrstva iz poslovnega izida	Druge dolgoročne rezervacije (podskupina 935)	Vnaprej vračunani odhodki (podskupina 290)	SKUPAJ VIRI, KI SO POVEČALI PRIHODKE TEKOČEGA LETA	Namenski dolgoročno odloženi prihodki za investicijsko vzdrževalna dela (podskupina 920)	Namenska sredstva donatorja
Opravljen so bila naslednja vlaganja:	1=2+3	2	3=4+5+6	4	5	6	7=8+9	8	9
SKUPAJ:	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenova umivalnic in stranišč	0	0	0				0		
Ureditev kopalnic	0	0	0				0		
Ureditev teras	0	0	0				0		
	0		0				0		

Vir: MDDSZ, viri sredstev za tekoče vzdrževanje

Tabela 4: Izračun pripadajočega kadra za dejavnost Oskrbe

			D1	D2	D3	D4		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C1-C6
			248	65	93		248	12	52	4	1	37	2	108
			69,7%	18,3%	26,1%	0,0%	69,7%	3,4%	14,6%	1,1%	0,3%	10,4%	0,6%	30,3%
	OSNOVNA OSKRBA SKUPAJ:		29,09	0,00	0,84	0,00	29,93	1,29	7,04	0,44	0,12	4,17	0,25	13,30
1	inform. - receptor	II.	1,39			0,0000	1,39	0,07	2,00	0,02	0,01	0,21	0,01	2,31
2	čistilka	II.	4,54			0,00	4,54	0,22	0,95	0,07	0,02	0,68	0,04	1,98
3	perica	II.	1,48	0,00	0,42	0,00	1,90	0,07	0,29	0,03	0,01	0,27	0,01	0,68
4	likarica	II.	1,48	0,00	0,42	0,00	1,90	0,07	0,31	0,04	0,01	0,34	0,02	0,79
5	šivilja	IV.	1,03			0,00	1,03	0,09	0,38	0,03	0,01	0,31	0,02	0,84
1	servirka	II.	2,95			0,00	2,95	0,10	0,43	0,03	0,01	0,31	0,02	0,90
2	kuharski pomočnik	II.	6,89			0,00	6,89	0,22	0,95	0,07	0,02	0,67	0,04	1,97
3	kuhar	IV., V.	4,51			0,00	4,51	0,22	0,95	0,07	0,02	0,67	0,04	1,97
4	ekonom	V.	1,03			0,00	1,03	0,05	0,00	0,02	0,00	0,15	0,01	0,23
1	vzdrževalec	IV.	2,07			0,00	2,07	0,10	0,43	0,03	0,01	0,31	0,02	0,90
2	kurjač	IV.	0,69			0,00	0,69	0,03	0,13	0,01	0,00	0,10	0,01	0,28
3	upravlj.pam. naprav	IV.					0,00							0,00
1	voznik	IV.	1,03			0,00	1,03	0,05	0,22	0,02	0,00	0,15	0,01	0,45
	SOCIALNA OSKRBA SKUPAJ:		2,91	1,00	2,16	0,00	6,07	1,71	10,96	0,56	0,39	13,83	0,25	27,70

Se nadaljuje

nadaljevanje

			D1	D2	D3	D4		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C1-C6
			248	65	93		248	12	52	4	1	37	2	108
			69,7%	18,3%	26,1%	0,0%	69,7%	3,4%	14,6%	1,1%	0,3%	10,4%	0,6%	30,3%
	- VARSTVO		1,53	1,00	2,16	0,00	4,69	1,01	7,19	0,56	0,35	12,33	0,17	21,61
1	strežnica	II.	1,53	1,00	2,16	0,00	4,69	0,33	0,87	0,00	0,03	0,00	0,06	1,29
2	gospodinja	IV., V.				0,00	0,00	0,13	0,54	0,00	0,01	0,00	0,02	0,70
3	varuhinja	IV., V.				0,00	0,00	0,55	5,78	0,56	0,31	12,33	0,09	19,62
	- POSEBNE OBLIKE VARSTVA		1,38	0,00	0,00	0,00	1,38	0,70	3,77	0,00	0,04	1,50	0,08	6,09
1	delovni instruktor	IV., V.				0,00	0,00	0,55	2,60	0,00	0,02	0,50	0,03	3,70
2	specialni pedagog	VII.							0,36	0,00	0,01	1,00	0,03	1,40
3	socialni delavec	VII.	1,38			0,00	1,38	0,10	0,38	0,00	0,01	0,00	0,01	0,50
4	psiholog	VII.				0,00	0,00	0,05	0,43	0,00	0,00	0,00	0,01	0,49
	- VODENJE		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1	specialni pedagog	VII.												0,00
2	socialni delavec	VII.												0,00
3	psiholog	VII.												0,00
SKUPAJ OSNOVNA IN SOCIALNA OSKRBA			32,00	1,00	3,00	0,00	36,00	3,00	18,00	1,00	0,50	18,00	0,50	41,00

Se nadaljuje

nadaljevanje

			D1	D2	D3	D4		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C1-C6
			248	65	93		248	12	52	4	1	37	2	108
			69,7%	18,3%	26,1%	0,0%	69,7%	3,4%	14,6%	1,1%	0,3%	10,4%	0,6%	30,3%
	ADMINISTRATIVNE NALOGE		2,37	0,09	0,24	0,00	2,70	0,19	1,02	0,10	0,03	1,22	0,03	2,59
	FINANČNO RAČUNOVODSKE NALOGE		2,37	0,09	0,24	0,00	2,70	0,19	1,02	0,10	0,03	1,22	0,03	2,59
	SKUPAJ POSLOVODNE NALOGE		1,70			0,00	1,70	0,21	0,31	0,18	0,17	0,27	0,18	1,30
1	direktor	VI. VII.	0,7000				0,70	0,04	0,14	0,01	0,00	0,10	0,01	0,30
2	pomočnik direktorja	VI. VII.	0,0000				0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3	strokovni vodja	VI. VII.	0,0000				0,00	0,17	0,17	0,17	0,17	0,17	0,17	1,00
4	vodja enote	VI. VII.	1,0000				1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	POSLOVODENJE SKUPAJ		6,44	0,18	0,48	0,00	7,10	0,59	2,35	0,38	0,23	2,71	0,24	6,48
	SKUPAJ VSI ZAPOSLENI		38,44	1,18	3,48	0,00	43,10	3,58	20,35	1,38	0,73	20,70	0,74	47,48

Vir: MDDSZ, izračun kadra na Oskrbi

Tabela 5: Prikaz dejansko zaposlenega kadra

		Institucionalno varstvo			Institucionalno varstvo starejših (mesta za starejše)					Posebne oblike varstva odraslih (posebne skupine, tudi bivalne in stanovanjske skupine)				
		Število zaposlenih po sistemizaciji zavoda	Skupaj dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	Od tega		Od dejanskega števila zaposlenih (za mesta za starejše):					Od dejanskega števila zaposlenih (za posebne skupine):			
	delovno mesto			javni delavci	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodbi	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodbi
1	2	3	4=6+11	5=9+14	6=7+8+9+10	7	8	9	10	11=12+13+14+15	12	13	14	15
OSNOVNA OSKRBA														
- Bivanje, prehrana, tehnična oskrba, prevoz		36,00	34,00	0,00	21,00	21,00	0,00	0,00	0,00	13,00	13,00	0,00	0,00	0,00
1	informatorec - receptor	3,00	3,00	0,00	0,00					3,00	3,00			
2	čistilka	3,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
3	perica	4,50	5,00	0,00	4,00	4,00				1,00	1,00			
4	likarica	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
5	šivilja	3,00	3,00	0,00	2,00	2,00				1,00	1,00			
6	servirka	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
7	kuharski pomočnik	10,00	7,00	0,00	5,00	5,00				2,00	2,00			
8	kuhar	7,50	11,00	0,00	7,00	7,00				4,00	4,00			
9	ekonom	2,00	2,00	0,00	1,00	1,00				1,00	1,00			
10	vzdrževalec	3,00	3,00	0,00	2,00	2,00				1,00	1,00			
11	kurjač	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
12	voznik	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				

Se nadaljuje

nadaljevanje

		Institucionalno varstvo			Institucionalno varstvo starejših (mesta za starejše)					Posebne oblike varstva odraslih (posebne skupine, tudi bivalne in stanovanjske skupine)				
		Število zaposlenih po sistemizaciji zavoda	Skupaj dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	Od tega		Od dejanskega števila zaposlenih (za mesta za starejše):					Od dejanskega števila zaposlenih (za posebne skupine):			
	delovno mesto			javni delavci	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodbi	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodbi
	- Varstvo	21,00	38,00	0,00	15,00	10,00	5,00	0,00	0,00	23,00	19,00	4,00	0,00	0,00
1	strežnica	18,00	26,00	0,00	15,00	10,00	5,00			11,00	7,00	4,00		
2	gospodinja	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
3	varuhinja	3,00	12,00	0,00	0,00					12,00	12,00			
	- Posebne oblike varstva	5,30	7,00	0,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	5,00	5,00	0,00	0,00	0,00
1	delovni inštruktor	3,00	3,00	0,00	0,00					3,00	3,00			
2	spec. pedagog	0,00	1,00	0,00	0,00					1,00	1,00			
3	socialni delavec	2,30	3,00	0,00	2,00	2,00				1,00	1,00			
4	psiholog	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
	- Vodenje	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1	spec. pedagog		0,00	0,00	0,00					0,00				
2	socialni delavec		0,00	0,00	0,00					0,00				
3	psiholog		0,00	0,00	0,00					0,00				

Se nadaljuje

nadaljevanje

		Institucionalno varstvo			Institucionalno varstvo starejših (mesta za starejše)					Posebne oblike varstva odraslih (posebne skupine, tudi bivalne in stanovanjske skupine)				
		Število zaposlenih po sistemizaciji zavoda	Skupaj dejansko zaposlenih glede na delovni čas	Od tega		Od dejanskega števila zaposlenih (za mesta za starejše):					Od dejanskega števila zaposlenih (za posebne skupine):			
	delovno mesto			javni delavci	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodb i	Dejansko število zaposlenih glede na delovni čas	za nedoločen čas	za določen čas	javna dela	ostali po pogodbi
	UPRAVA - ADMINISTRACIJA	7,00	7,00	0,00	4,00	4,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00
1	admin.delavec	3,00	3,00	0,00	2,00	2,00				1,00	1,00			
2	računovod.delavec	4,00	4,00	0,00	2,00	2,00				2,00	2,00			
	ZAPOSLENI BREZ VODJE	69,30	86,00	0,00	42,00	37,00	5,00	0,00	0,00	44,00	40,00	4,00	0,00	0,00
	VODENJE ZAVODA	1,70	4,00	0,00	1,40	1,00	0,40	0,00	0,00	2,60	1,00	1,60	0,00	0,00
1	direktor	1,00	1,00	0,00	0,40		0,40			0,60		0,60		
2	pomočnik direktorja	0,00	0,00	0,00	0,00					0,00				
3	strokovni vodja	0,40	1,00	0,00	0,00					1,00		1,00		
4	vodja dislocirane enote	0,30	2,00	0,00	1,00	1,00				1,00	1,00			
	SKUPAJ VSI ZAPOSLENI	71,00	90,00	0,00	43,40	38,00	5,40	0,00	0,00	46,60	41,00	5,60	0,00	0,00

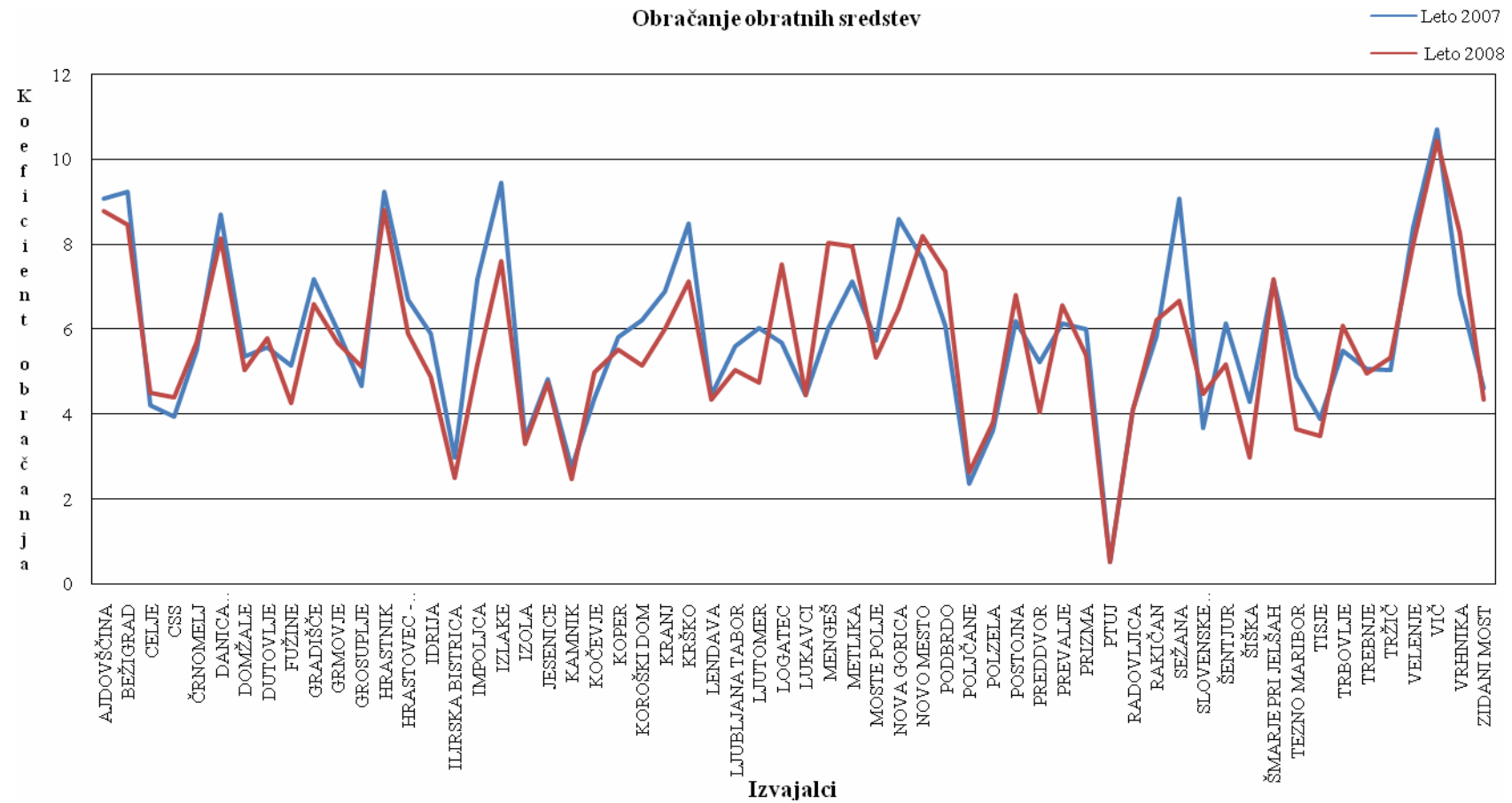
Vir: MDDSZ, prikaz dejansko zaposlenega kadra

Tabela 6: Prikaz doseganja bivalnih pogojev

VRSTE SOB	stanje 31.12. 2007		stanje 31.12. 2006	
	Št. sob	Št. oskrbovancev	Št. sob	Št. oskrbovancev
Standard - dvoposteljna soba s souporabo sanitarij	40	80	40	80
Standard - enoposteljna soba s souporabo sanitarij	31	31	31	31
Lastne sanitarije (WC školjka in umivalnik)	9	9	9	9
Lastna kopalnica (k sanitarijam dodatno tuš ali kopalna kad)	0	0	0	0
Balkon ali terasa	0	0	0	0
Dodatna oprema	0	0	0	0
Apartma ali garsonjera s kuhinjo	12	22	12	22
Soba, ki je za več kot 20 % večja od predpisanih standardov in normativov	0	0	0	0
Triposteljna soba	19	57	19	57
Štiri- in večposteljna soba	15	60	15	60
Soba, ki je za več kot 20 % manjša od predpisanih standardov in normativov	0	0	0	0

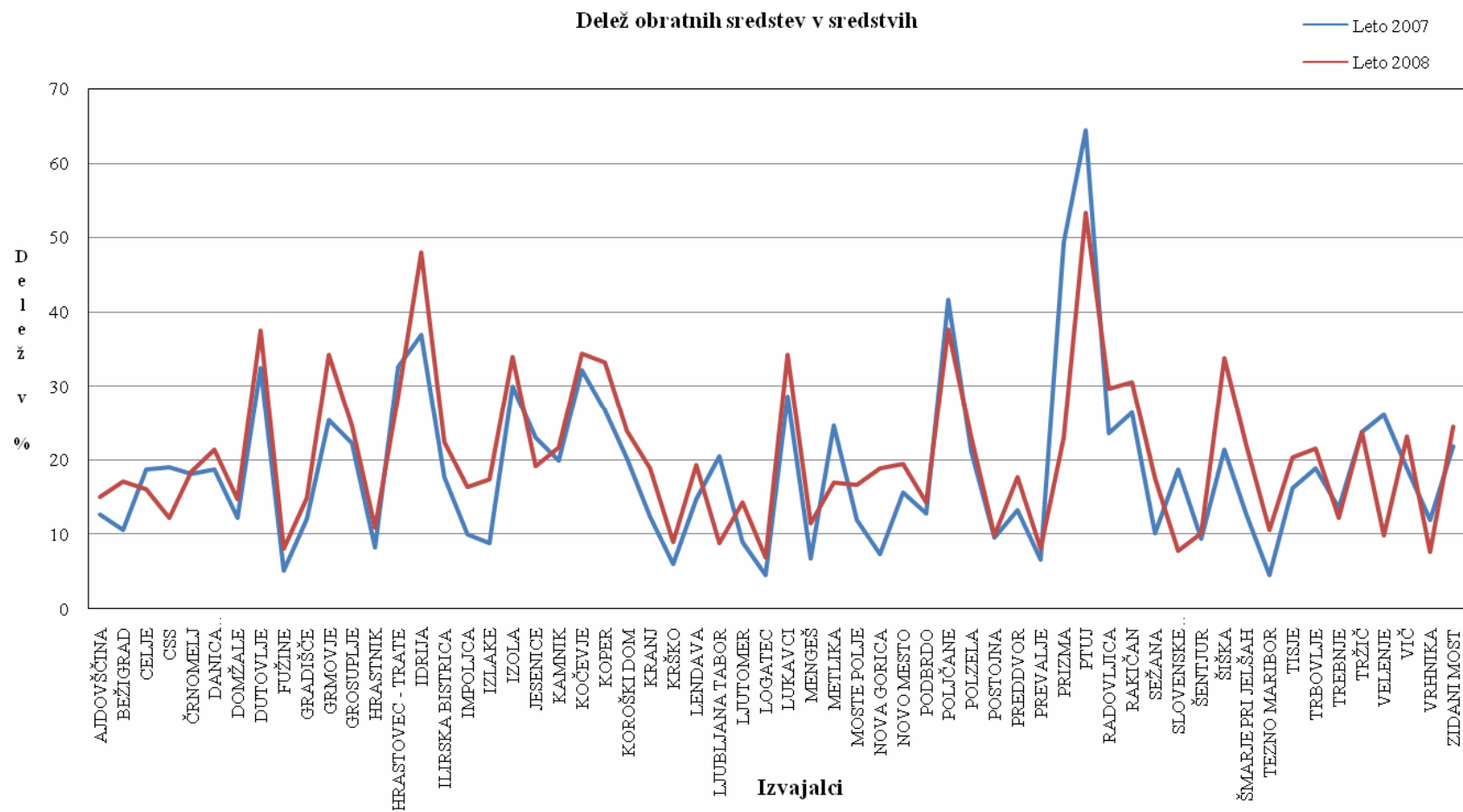
Vir: MDDSZ, prikaz doseganja bivalnih pogojev

Grafikon 1: Koeficient obračanja obratnih sredstev pri izvajalcih



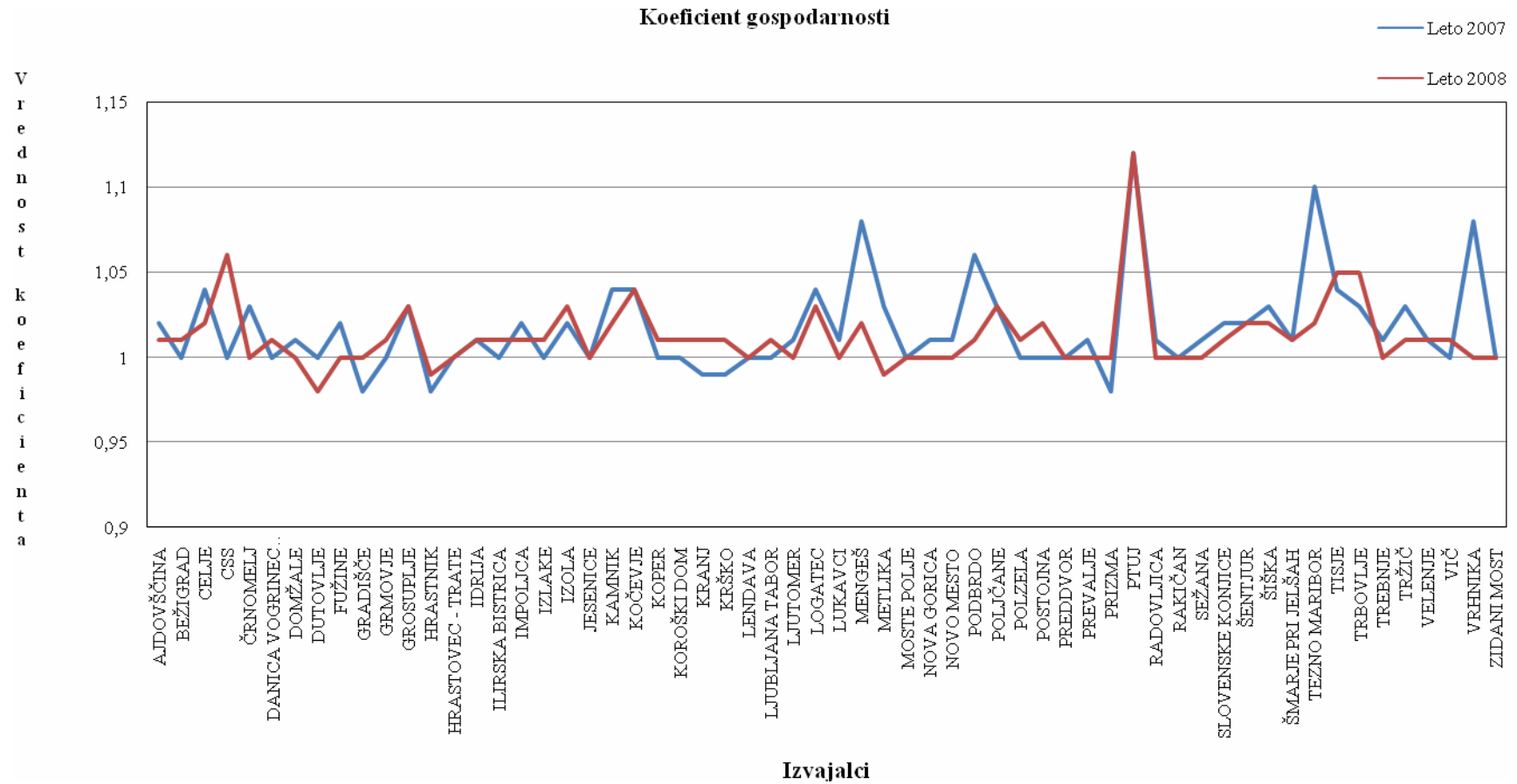
Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008

Grafikon 2: Delež obratnih sredstev v sredstvih pri izvajalcih



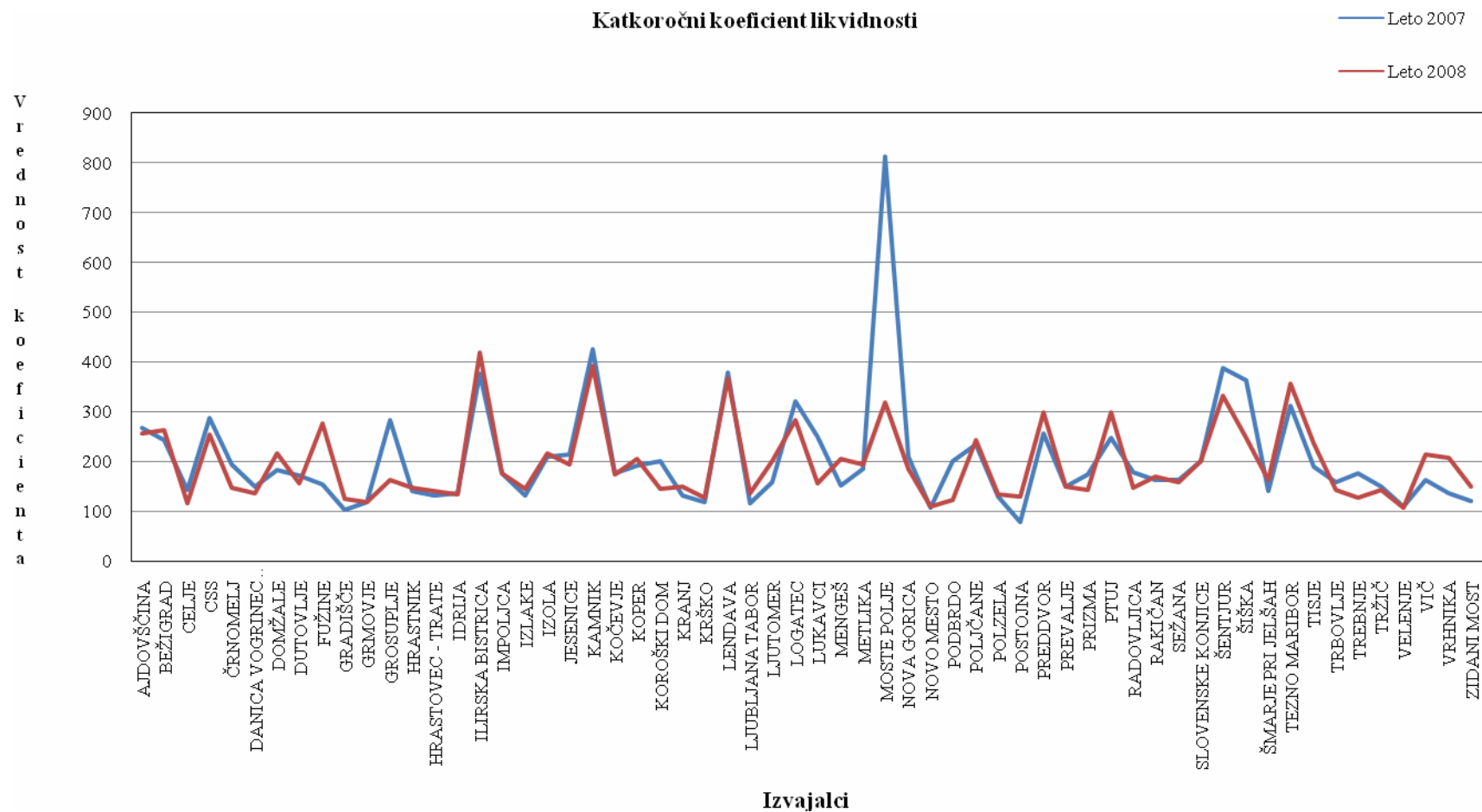
Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008.

Grafikon 3: Koeficient gospodarnosti



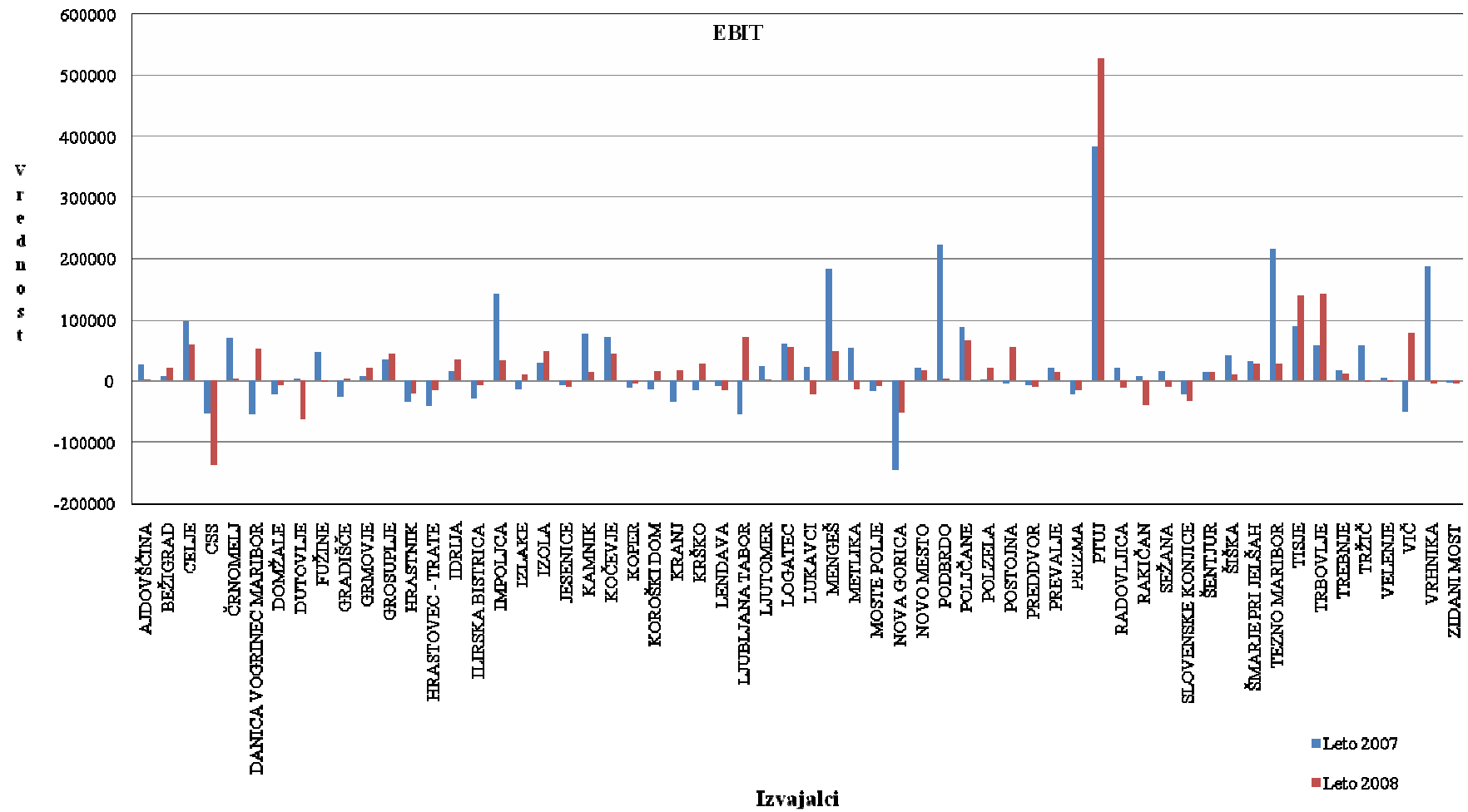
Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008.

Grafikon 4: Kratkoročni koeficient likvidnosti



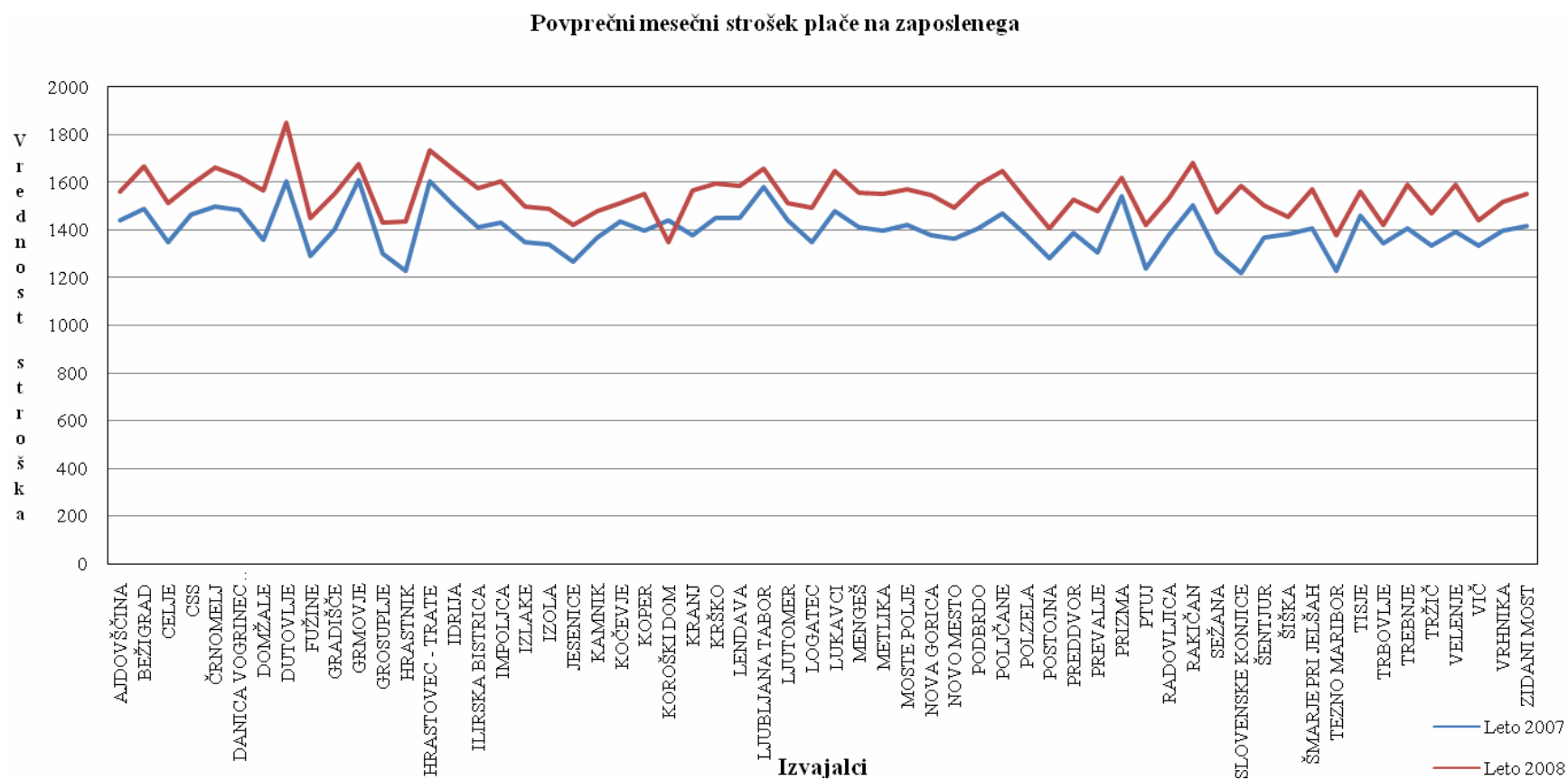
Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008

Grafikon 5: EBIT



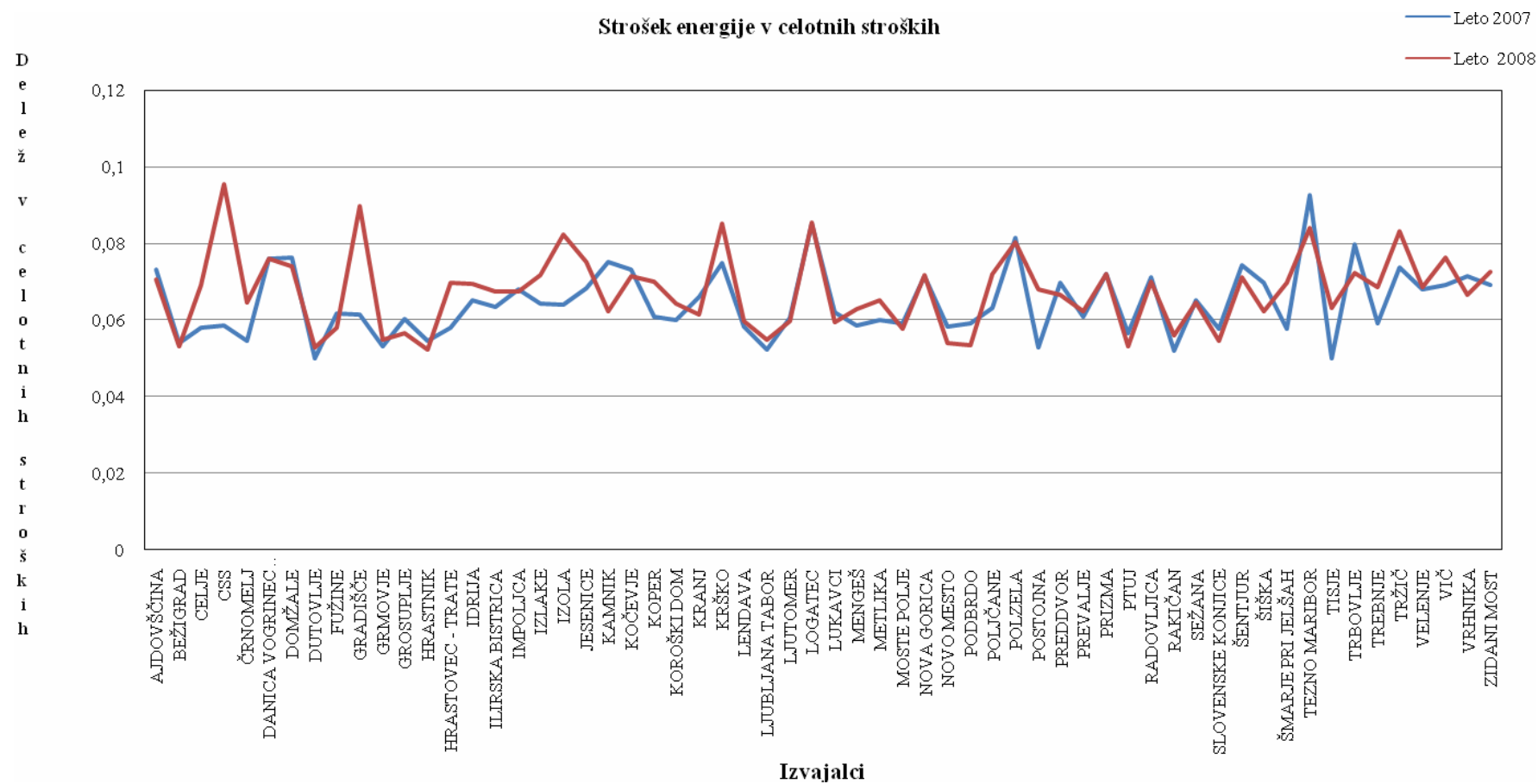
Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008

Grafikon 6: Povprečni mesečni strošek plače na zaposlenega



Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008

Grafikon 7: Delež stroškov energije v celotnih stroških



Vir: Podatkovna baza GVIN. Finančni podatki za leto 2007, 2008