

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**KRITIČNA ANALIZA EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV
PO NAČELU DENARNEGA TOKA V JAVNEM SEKTORJU V
SLOVENIJI**

Ljubljana, november 2020

BRINA URBANČIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Brina Urbančič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Kritična analiza evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka v javnem sektorju v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 9. november 2020

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 METODE EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V JAVNEM SEKTORJU.....	3
1.1 Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka.....	3
1.1.1 Posebnosti evidentiranja po načelu denarnega toka	3
1.1.2 Prednosti in slabosti evidentiranja po načelu denarnega toka	4
1.2 Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka	5
1.2.1 Posebnosti evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka.....	5
1.2.2 Prednosti in slabosti evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka .	6
1.3 Primerjava obeh metod evidentiranja poslovnih dogodkov	9
1.4 Zgodovina evidentiranja po načelu denarnega toka in načelu nastanka poslovnega dogodka v Sloveniji in Evropski uniji	12
2 JAVNI SEKTOR IN ZAKONODAJNI OKVIR EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V SLOVENIJI	13
2.1 Javni sektor v Sloveniji.....	13
2.2 Zakonodajni okvir evidentiranja poslovnih dogodkov in poročanja javnega sektorja	15
2.2.1 Računovodsko poročilo posrednih in neposrednih uporabnikov proračuna .	18
2.2.2 Poslovno poročilo posrednih in neposrednih uporabnikov proračuna	19
2.3 Sestava konsolidirane premoženjske bilance države in občin	20
2.3.1 Zaključni račun proračuna	20
2.3.2 Konsolidirana bilanca stanja in premoženjska bilanca države	22
3 ZAKONODAJNI OKVIR EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V JAVNEM SEKTORJU IZRBANIH DRŽAV ČLANIC EVROPSKE UNIJE	23
3.1 Javni sektor v izbranih državah članicah Evropske unije.....	23
3.1.1 Splošno o javnem sektorju v Evropski uniji.....	24
3.1.2 Ureditev javnega sektorja v Avstriji.....	27
3.1.3 Ureditev javnega sektorja v Franciji.....	28
3.1.4 Ureditev javnega sektorja v Estoniji.....	29
3.2 Zakonodajni okvir evidentiranja poslovnih dogodkov in poročanja v javnem sektorju v izbranih državah članicah Evropske unije.....	30
3.2.1 Zakonodajni okvir javnega sektorja v Avstriji	30

3.2.2	Zakonodajni okvir javnega sektorja v Franciji.....	31
3.2.3	Zakonodajni okviri javnega sektorja v Estoniji.....	32
3.2.4	Razvoj standardov EPSAS	32
3.3	Dobre prakse na področju evidentiranja po metodi nastanka poslovnega dogodka v izbranih državah članicah Evropske unije.....	35
3.3.1	Reforma javnega sektorja v Avstriji.....	37
3.3.2	Reforma javnega sektorja v Franciji	40
3.3.3	Reforma javnega sektorja v Estoniji	41
4	DEJAVNIKI VPLIVA NA USPEŠNO IZVEDBO REFORME V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH EU IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVE NA OBRAVNAVANEM PODROČJU V SLOVENIJI.....	43
4.1	Dejavniki vpliva na uspešno izvedbo reforme v izbranih državah članicah Evropske unije	44
4.2	Predlogi za izboljšave na obravnavanem področju v Sloveniji.....	48
4.2.1	Politična podpora.....	48
4.2.2	Trenutna zakonodaja in uvajanje novih standardov	49
4.2.3	Informacijski sistem	50
4.2.4	Izobraževanje javnih uslužbencev.....	51
4.2.5	Otvoritvena bilanca stanja.....	52
4.2.6	Konsolidacija.....	53
5	UVAJANJE EVIDENTIRANJA PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA V JAVNEM SEKTORJU V SLOVENIJI.....	55
	SKLEP.....	60
	LITERATURA IN VIRI.....	61
	PRILOGE	65

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava obeh metod evidentiranja poslovnih dogodkov.....	9
Tabela 2: Izkaz prihodkov in odhodkov določenega uporabnika AJ PES po načelu denarnega toka.....	10
Tabela 3: Izkaz prihodkov in odhodkov določenega uporabnika AJ PES po načelu nastanka poslovnega dogodka.....	11
Tabela 4: Poročanje drugih in določenih uporabnikov pristojnim organom.....	17
Tabela 5: Računovodske metode, uporabljene na centralni ravni držav članic EU.....	25
Tabela 6: Računovodske metode, uporabljene na lokalni ravni držav članic EU.....	26

Tabela 7: Pregled reforme javnega računovodstva v Avstriji po fazah izvajanja	39
Tabela 8: Pregled izzivov, rešitev in dobrih praks v izbranih državah članicah EU pri izvajanju reform javnega računovodstva	47
Tabela 9: Razlika med konsolidacijo po IPSAS in ESA 2010	54

KAZALO SLIK

Slika 1: Prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka	7
Slika 2: Pregled stanja reform javnega računovodstva v državah OECD	36

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Intervju s sekretarko sektorja za razvoj sistema javnega računovodstva, go. Vesno Milanovič	1
Priloga 2: Najpomembnejše razlike pri evidentiranju poslovnih dogodkov določenih in drugih uporabnikov	7

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

fr. – francosko

CIPFA – (angl. Chartered Institute for Public Finance and Accountancy); pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo

EASB – (angl. Estonian Accounting Standard Board); Odbor za estonske računovodske standarde

EKN – enotni kontni načrt

EPSAS – (angl. European public sector accounting standards); evropski računovodski standardi za javni sektor

EPSAS CF – (angl. EPSAS conceptual framework); konceptualno ogrodje EPSAS

EPSAS WG – (angl. EPSAS working group); delovna skupina EPSAS

ESA – (angl. European System of Accounts); Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov

EU – Evropska unija

EZR – enotni zakladniški račun

GAAP – (angl. Generally Accepted Accounting Principles); splošno sprejeta računovodska načela

IAS – (angl. International Accounting Standards); mednarodni računovodski standardi

IFRS – (angl. International Financial Reporting Standards); mednarodni standardi računovodskega poročanja

IPSAS – (angl. International Public Sector Accounting Standards); mednarodni računovodski standardi javnega sektorja

IPSASB – (angl. International Public Sector Accounting Standard Board); za mednarodne računovodske standarde za javni sektor

LOLF – (fr. Loi organique relative aux lois des finances); ustavni podzakonski akt o proračunu v Franciji

MTEF – (angl. Medium-term expenditures framework); srednjeročni okvir odhodkov v Avstriji

ODAC – (fr. Organisme Divers d'Administration Centrale); nacionalne javne agencije v Franciji

OECD – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

POJP – pravna oseba javnega prava

Pravilnik o EKN – Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Pravilnik o razčlenjevanju – Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava

SMERNICE FTI – (angl. Guidance for the first time implementation of accrual accounting); Smernice za uvedbo računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka

SRS – slovenski računovodski standardi

UJP – Uprava Republike Slovenije za javna plačila

ZFisP – Zakon o fiskalnem pravilu

ZJF – Zakon o javnih financah

ZR – Zakon o računovodstvu

UVOD

Že nekaj časa je v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) aktualna tema uvajanje evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka v celotnem javnem sektorju. Evropska komisija si prizadeva poenotiti pravila evidentiranja poslovnih dogodkov z namenom večje primerljivosti konsolidiranih računovodskih izkazov držav članic. Poročilo Evropske komisije izdano 6. marca 2013 sporoča, da je evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka edini splošno sprejeti sistem, ki omogoča realen prikaz uspešnosti posamezne države in njen celovit finančni in gospodarski položaj. Tak način evidentiranja zajame v celoti sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, ki temeljijo na podlagi izdanih in prejetih računov in opravljenih storitev. Evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je tudi primernejše, saj zaradi oteženega prirejanja plačil preprečuje »kreativno« računovodenje, ko se evidentiranje plačila preloži v obdobje, ki ga izbere vlada (Evropska komisija, 2013, str. 3–4).

Za lažje poenotenje premoženjskih bilanc in finančnih podatkov držav je bil ustanovljen Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. The International Public Sector Accounting Standards Board, v nadaljevanju IPSASB), ki je izdal mednarodne računovodske standarde javnega sektorja (angl. International Public Sector Accounting Standards, v nadaljevanju IPSAS). Standardi IPSAS vsebujejo določilo evidentiranja na podlagi denarnega toka in določilo evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Standard lahko uporabljajo vse pravne osebe v javnem sektorju razen gospodarskih družb, ki so pod nadzorom države. Te so usmerjene v ustvarjanje dobička, zato morajo računovoditi v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. IPSAS sicer dovoljuje oba načina pripoznavanja prihodkov in odhodkov, vendar pa je metoda evidentiranja po načelu denarnega toka v nasprotju z Direktivo Sveta 2011/85/EU o zahtevah v zvezi s proračunskimi okviri držav članic. Direktiva namreč določa, da morajo imeti države članice vzpostavljene nacionalne sisteme javnega računovodstva tako, da v celoti pokrivajo podsektorje države in vsebujejo vse potrebne informacije za zbiranje podatkov na podlagi poslovnega dogodka, in sicer zaradi priprave podatkov, temelječih na Evropskem sistemu nacionalnih in regionalnih računov (angl. European System of Accounts, v nadaljevanju ESA) (Evropska komisija, 2013, str. 2). S tem namenom je tudi Evropska komisija začela pripravljati evropske računovodske standarde za javni sektor (angl. European public sector accounting standards, v nadaljevanju EPSAS). Pri njihovem razvoju sodelujejo predstavniki vseh držav članic. Standardi EPSAS evidentiranja po načelu denarnega toka ne bodo izključevali, saj poudarjajo, da naj se takšen način evidentiranja uporabljala kot dopolnilo zaradi priprave in nadzora proračuna.

Vedno več držav članic v javni sektor uvaja evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka. Od izdaje poročila Evropske komisije v letu 2013 naj bi že več kot 17 držav, med njimi tudi Slovenija, do leta 2019 začelo uvajati reforme, ki bi omogočile evidentiranje

poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka (European Commission, 2019a, str. 6). Pričakuje se, da se bo trend evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka nadaljeval tudi na svetovni ravni, saj računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka podpirajo in spodbujajo tudi druge mednarodne institucije, kot so Mednarodni denarni sklad, Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development, v nadaljevanju OECD) in Svetovna banka. Skupno poročilo Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (angl. International Federation of Accountants – IFAC) in pooblaščenega inštituta za javne finance in računovodstvo (angl. Chartered Institute for Public Finance and Accountancy, v nadaljevanju CIPFA) je napovedalo hiter napredek računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka in sprejetja mednarodnih standardov, po katerem bo 65 % držav na svetovni ravni poročalo po nastanku poslovnega dogodka do konca leta 2023 (International Federation of Accountants & Chartered Institute for Public Finance and Accountancy, 2018).

Namen magistrskega dela je analizirati uvedbo evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka v državah članicah, ki so reformo računovodenja javnega sektorja že izvedle, in prikazati možnosti uvedbe evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka tudi pri neposrednih uporabnikih državnega in občinskega proračuna v Sloveniji. Da bi dosegla namen naloge, sem si zastavila dva cilja: analizo obeh načel evidentiranja poslovnih dogodkov v javnem sektorju ter prikaz glavnih prednosti in slabosti, s katerimi se srečujejo posredni in neposredni proračunski uporabniki pri uporabi obeh načinov. Ker so nekatere države članice EU že začele uvajati evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka, bom naredila primerjavo z izbranimi državami članicami in predstavila dobre prakse, ki bodo v pomoč pri iskanju možnosti za spremembe v Sloveniji. Identificirala bom tudi morebitne težave, s katerimi bi se lahko srečale pravne osebe javnega prava v Sloveniji.

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij. V prvem, teoretičnem delu naloge raziščem teorijo in zakonodajne podlage evidentiranja prihodkov in odhodkov v javnem sektorju v Sloveniji in drugih državah članicah EU. Uporabim domačo in tujo literaturo ter zakone, ki urejajo področje računovodenja. V teoretični del spada prvo poglavje, ki opisuje obe metodi evidentiranja poslovnih dogodkov in prikazuje prednosti in slabosti obeh metod. V drugem poglavju je predstavljena ureditev javnega sektorja v Sloveniji in zakonska podlaga evidentiranja poslovnih dogodkov. Poglavje zajema tudi poročanje neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov in sestavo konsolidirane bilance stanja države in občin. V prvi sklop magistrskega dela sodi tudi del tretjega poglavja, ki opisuje javni sektor v EU ter ureditev in zakonsko podlago javnega sektorja v izbranih državah članicah EU Avstriji, Franciji in Estoniji.

Drugi, raziskovalni del temelji na empiričnem raziskovanju sekundarnih podatkov. V njem proučim poročila različnih držav članic EU s področja uvajanja evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju. S sekretarko sektorja za razvoj sistema

javnega računovodstva ministrstva za finance Vesno Milanovič opravim intervju o trenutnem stanju javnega računovodstva v Sloveniji. V sklopu tretjega poglavja so predstavljene reforme, ki so jih izvedle izbrane države članice. V četrtem poglavju izvedem primerjalno analizo reform izbranih držav članic in poudarim glavne dejavnike in izzive, ki so jih države izpostavile kot pomembne med izvajanjem reform v Avstriji, Franciji in Estoniji. S pomočjo strokovnih člankov proučim različne poglede na metode evidentiranja poslovnih dogodkov in poskušam izluščiti težave, na katere bi lahko naletela Slovenija pri uvajanju evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka. V petem poglavju so predstavljene glavne spremembe, ki jih bo treba uvesti v Sloveniji za izpeljavo dobre reforme javnega računovodstva, kjer podam tudi svoja priporočila.

Magistrsko delo zaključim s sklepom, v katerem povzemam glavne ugotovitve.

1 METODE EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V JAVNEM SEKTORJU

Med pravnimi osebami javnega prava (v nadaljevanju POJP) obstajajo razlike pri načinu evidentiranja poslovnih dogodkov, kar privede do neenotnega izkazovanja računovodskih podatkov javnega sektorja. POJP evidentirajo poslovne dogodke na dva načina: po načelu denarnega toka, ki je v svetovnem merilu znano pod imenom cash flow accounting, in po načelu nastanka poslovnega dogodka, ki je znano kot accrual accounting.

1.1 Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka

Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka je po svetu večinoma razširjeno v javnem sektorju. V nadaljevanju predstavim glavne značilnosti evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka in njegove ključne prednosti in slabosti. Pregled prednosti in slabosti omogoča boljše razumevanje primernosti uporabe načela denarnega toka v javnem sektorju.

1.1.1 Posebnosti evidentiranja po načelu denarnega toka

Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka ali cash flow accounting temelji na pripoznavanju prihodkov in odhodkov na podlagi plačane realizacije. Prihodki in odhodki, ki se pripoznajo po načelu denarnega toka, morajo izpolnjevati dva kriterija. Za knjiženje prihodka oz. odhodka mora nastati poslovni dogodek, hkrati pa mora biti tudi prejet ali izplačan denar. Prihodek oz. odhodek se pripozna tudi v primeru, ko so bile terjatve oz. obveznosti zaprte na drug način, kot je kompenzacija ali pobot, pri čemer ne nastane denarni tok. V času, ko prihodki oz. odhodki še niso pripoznani glede na poslovni dogodek, se knjižijo v posebno postavko časovnih razmejitev. Na tako imenovanih časovnih razmejitvah se izkazujejo vsi zneski, ki so bili povezani s prodajo vendar še niso

bili plačani (Milanovič, 2016, str. 34–43). Postavka časovnih razmejitev je na aktivni strani poimenovana neplačani prihodki, na pasivni pa neplačani odhodki. Te postavke se uporabljajo samo pri evidentiranju na podlagi denarnega toka. V računovodstvu poznamo tudi izjeme, kjer denarni tok ne nastane, prihodek ali odhodek pa se vseeno pripozna. Za takšne primere je treba v Sloveniji upoštevati določbe Zakona o javnih financah (ZJF), Ur. l. RS, št. 11/11 – UPB1, 14/13 – popr., NPB11, 101/13, NPB12, 55/15 – ZFisP, NPB13, 96/15 – ZIPRS1617, NPB14, 13/18 in NPB15, ki opredeljuje evidentiranje na podlagi popolnega bruto obsega izkazovanja prejemkov in izdatkov.

Po načelu denarnega toka računovodstvo pripozna prihodek ob prejemu gotovine na račun in odhodek, ko je na primer prejeti račun plačan. Ta metoda ne priznava terjatev ali obveznosti. Za tak način evidentiranja se poleg javnega sektorja lahko odločijo tudi nekatera manjša podjetja v državah, kjer z zakonom ni predpisan drugačen način evidentiranja poslovnih dogodkov. Za uporabo metode po načelu denarnega toka se podjetja odločijo zato, ker je enostavna za spremljanje denarnih tokov. Omogoča lažje sledenje denarju, saj je preprosto ugotoviti, kdaj je prišel denar na račun ali z računa in ni treba slediti odprtim terjatvam in obveznostim.

Skladno z različnimi načini evidentiranja poslovnih dogodkov v javnem sektorju obstajajo tudi ključne razlike pri poročanju in oblikovanju izkazov. Te posebnosti predstavim v podpoglavju 2.2 Zakonodajni okvir evidentiranja poslovnih dogodkov in poročanja javnega sektorja.

1.1.2 Prednosti in slabosti evidentiranja po načelu denarnega toka

Glavna **prednost** je predvsem enostavna sledljivost gotovine in drugih denarnih ustreznikov. S pomočjo te metode lahko proračunski uporabniki brez podrobnega spremljanja terjatev in obveznosti v vsakem trenutku preverjajo, koliko denarnih sredstev so prejeli ali izdali. Metoda prikazuje likvidnost POJP samo s pomočjo denarnih ustreznikov. Ker se transakcije ne beležijo, dokler denar ni prejet ali izplačan, je dohodek organizacije obdavčen šele, ko je transakcija izvedena. Prednosti, ki ju poudarja tudi Evropska komisija (2013), sta predvsem lažji nadzor in lažja priprava proračuna države.

Evidentiranje poslovnih dogodkov samo po načelu denarnega toka ima več **slabosti** kot prednosti, zato si tudi Evropska komisija prizadeva izvesti harmonizacijo računovodstva javnega sektorja v državah članicah. Evidentiranje na podlagi denarnega toka ima z vidika države številne pomanjkljivosti, kot so slaba finančna preglednost, integriteta in odgovornost. Države članice so poskušale izkoriščati to pomanjkljivost z odlogom denarnih izplačil ali prenosom denarnih prejemkov kot sredstev za umetno napihovanje finančnega izida. Poleg tega države, ki sledijo evidentiranju na podlagi denarnega toka, večinoma ne vodijo celovitih in posodobljenih evidenc svojih sredstev in obveznosti. To jim omogoča prenos sredstev (na primer zemljišča, rudarske pravice) ali prevzemanje obveznosti (na primer pokojnine ali pogodbene obveznosti o javno-zasebnem partnerstvu)

od tretjih oseb, ne da bi razkrile finančne posledice za državo in davkoplačevalce (Cavanagh, Flynn & Moretti, 2016, str. 2).

Po mnenju Tiron Tudor in Mutiu (2006, str. 2) je pomanjkljivost evidentiranja po načelu denarnega toka neuskklajenost odhodkov s prihodki, ki jih ti ustvarjajo. To pomeni, da izkaz poslovnega izida in bilanca stanja nista vedno dobra slika delovanja organizacije. Evidentiranje po načelu denarnega toka lahko izkrivlja resnično poslovanje in napačno odraža dohodek organizacije. Negativna stran metode denarnega toka je tudi izkrivljanje slike zdravja organizacije, ki izkazuje visoko stanje denarnih sredstev, hkrati pa ima visoke obveznosti do dobaviteljev, ki daleč presegajo vrednost, ki je izkazana v poslovnih knjigah, in trenutni tok prihodkov organizacije.

Naslednja slabost je poročanje in sestavljanje računovodskih izkazov, saj so ti v okviru posamezne države in med državami neenotni. V Sloveniji se sestavljanje računovodskih izkazov znotraj javnega sektorja razlikuje, saj so za neposredne in posredne proračunske uporabnike določena drugačna pravila.

1.2 Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka

V nadaljevanju predstavim glavne značilnosti evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka in njegove ključne prednosti in slabosti. Predstavim tudi težave, ki lahko nastanejo pri uvajanju načela nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju.

1.2.1 Posebnosti evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka

Evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanku poslovnega dogodka je metoda računovodenja, pri kateri se prihodki in odhodki evidentirajo v trenutku, ko je dogodek, ki je povzročil prihodek ali odhodek, dejansko nastal, ne glede na prejem ali izvedbo plačila. Na primer odhodek evidentiramo, ko je bila storitev opravljena, in ne, ko bo storitev plačana. Če bi bila storitev na primer opravljena v mesecu decembru, plačilo pa bi bilo izvedeno v mesecu januarju naslednjega poslovnega leta in bi poslovni dogodek evidentirali po načelu denarnega toka, odhodek ne bi bil evidentiran v poslovnem letu, v katerem je dejansko nastal. Na drugi strani pa davek na dodano vrednost od iste opravljene storitve lahko poračunamo v obdobju, ko je račun prejet. Evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka je med državami članicami EU v zasebnem in javnem sektorju bolj razvito in se pogosteje uporablja kot evidentiranje po načelu denarnega toka. V Sloveniji uporabljajo metodo evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka vsa podjetja v zasebnem sektorju in posredni proračunski uporabniki (določeni uporabniki) v javnem sektorju.

Kot so zapisali Cavanagh, Flynn in Moretti (2016, str. 2–3), je pojem evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka povezan s štirimi novostmi v javnem računovodstvu:

- Poslovne dogodke se v računovodskih izkazih na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka pripozna, ko je dogodek dejansko nastal, vendar se evidentira ponovno, ko je prejeta ali izdano plačilo (kot sprememba denarnih sredstev in zapiranje terjatev/obveznosti). Pri evidentiranju po načelu nastanka poslovnega dogodka je treba upoštevati, da so poslovni dogodki resnični in jih je mogoče povezati s prejšnjimi ali naslednjimi denarnimi vplivi: na primer amortizacija predstavlja razporeditev stroškov sredstva v njegovi življenjski dobi; prevrednotenje ali oslabitev lahko odražata spremenjen pogled na (denarno) vrednost, ki jo je mogoče izterjati iz sredstva ob prodaji.
- Druga novost, ki se je pojavila z načelom nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju, je evidentiranje vseh zalog, sredstev in obveznosti do virov sredstev v bilanci stanja organizacije. Večina držav, ki v javnem sektorju uporablja samo načelo denarnega toka, običajno prikazuje stanje denarnih sredstev in drugih denarnih ustreznikov na strani sredstev in dolgove na strani obveznosti v bilanci stanja. Ti se pogosto vrednotijo po knjigovodski vrednosti ali vrednosti, po kateri so bili prvotno pridobljeni ali izdani (nabavna vrednost). V okviru računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka pa se tudi v javnem sektorju pripoznajo vsa sredstva in obveznosti, vključno s finančnimi sredstvi (kot so kratkoročne finančne naložbe v vrednostne papirje, dana posojila ...), nefinančnimi sredstvi (na primer zemljišča in zgradbe) in drugimi obveznostmi.
- Evidentiranje na podlagi poslovnega dogodka izboljša spremljanje obveznosti in pogojnih obveznosti. Obveznosti, kot so pravice zaposlenih, okoljske obveznosti, obveznosti iz naslova zavarovalnih zahtevkov, pričakovane izgube po jamstvenih shemah, ki se običajno ne pripoznajo pri evidentiranju po načelu denarnega toka, dobijo večjo vrednost, ko se pripoznajo po načelu nastanka poslovnega dogodka.
- Načelo nastanka poslovnega dogodka zahteva tudi spremembo pri konsolidaciji. Po načelu nastanka poslovnega dogodka se sestavlja popolna konsolidacija vseh POJP. Mednarodni računovodski standardi (angl. International Accounting Standards – IAS) na podlagi nastanka poslovnega dogodka zahtevajo računovodske izkaze, ki konsolidirajo vse subjekte pod državnim nadzorom (na primer javne agencije in sklade ter druge javne družbe).

1.2.2 Prednosti in slabosti evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka

Po Bunea Bontas in Petre (2009, str. 2) lahko prednosti evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka delimo na več podskupin, in sicer na prednosti z vidika finančnega položaja organizacije, finančne uspešnosti, spremljanja denarnega toka in poročanja.

Ena izmed pomembnejših **prednosti** načela nastanka poslovnega dogodka je lažje razumevanje finančnega položaja organizacije, saj bilanca stanja prikazuje realno stanje tekočih sredstev in obveznosti. Informacije o finančnem položaju organizacije so pomembne predvsem za zunanje uporabnike, pomagajo pa tudi vodilnim osebam pri sprejemanju dolgoročnih odločitev glede razporejanja finančnih sredstev (Bunea Bontas & Petre, 2009, str. 2).

Evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka zagotavlja informacije o prihodkih in odhodkih, vključno z vplivom transakcij, pri katerih denarna sredstva še niso bila prejeta ali izplačana. Poznavanje prihodkov je bistvenega pomena za oceno vpliva obdavčitve na javnofinančni položaj in potrebo po dolgoročnem zadolževanju. Izkaz poslovnega izida pomaga državnim organizacijam bolj natančno in zanesljivo izmeriti uspešnost in gospodarnost poslovanja tekočega leta, saj v izračun zajema celotne stroške, ki so nastali v določenem obdobju, in ne samo plačanih (Bunea Bontas & Petre, 2009, str. 2).

Kot je poudarila tudi Evropska komisija v poročilu IPSAS leta 2013, države članice z uvedbo računovodstva po nastanku poslovnega dogodka ne bi v celoti zamenjale in opustile uporabe evidentiranja po načelu denarnega toka. Vseeno je treba sestaviti izkaze denarnih tokov ločeno po prejemkih in izdatkih iz poslovanja, financiranja in investiranja. Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka zagotavlja izčrpne informacije o tekočih in določenih predvidenih denarnih tokovih, vključno s tistimi, ki so povezani z računi in terjatvami, kar vodi k boljšemu upravljanju z denarnimi sredstvi in pomaga pri natančnejši pripravi proračuna. Na sliki 1 so prikazane glavne prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka.

Slika 1: Prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka



Vir: Evropska komisija (2008, str. 1).

Med glavne prednosti načela nastanka poslovnega dogodka uvrščamo tudi bolj pregledno in jasno poročanje države. Cilj poročanja po načelu nastanka poslovnega dogodka je zagotoviti razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive informacije, koristne širokemu krogu uporabnikov pri sprejemanju ekonomskih odločitev. Poleg informacij o denarnih sredstvih v svoje poročanje vključuje tudi različna prevrednotenja, odpise in porabe

sredstev z amortizacijo. V računovodskih poročilih se organizacije navezujejo na dejanski odobreni proračun, prikazovati pa morajo tudi razlike med dejanskimi rezultati in načrtovanimi stanji (Bunea Bontas & Petre, 2009, str. 3). Evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je tudi primernejše, saj zaradi oteženega prirejanja plačil preprečuje »kreativno« računovodenje, ko se evidentiranje plačila preloži v obdobje, ki ga izbere država (Evropska komisija, 2013, str. 3–4).

Med **slabosti** evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka bi uvrstila značilnost, da ne zagotavlja zavedanja o denarnem toku. Obratno kot pri načelu denarnega toka se organizacija lahko zdi zelo plačilno sposobna, medtem ko ima v resnici prazne bančne račune. Evidentiranje poslovnih dogodkov na podlagi nastanka poslovnega dogodka brez skrbnega spremljanja denarnega toka lahko vodi do škodljivih posledic.

Soverchia (2009, str. 492–493) in Bunea Bontas in Petre (2009, str. 3–4) v svojih delih poudarjajo, da lahko nastanejo težave in tveganja pri uvajanju računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javni sektor. Težave lahko nastanejo pri pripravi začetne bilance stanja, identifikaciji in oceni vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev ipd. Poudarjajo tudi morebitne težave zaposlenih, ki lahko nastanejo zaradi pomankanja dobre IT-podpore pri izdelavi računovodskih izkazov in pri evidentiranju transakcij po načelu nastanka poslovnega dogodka. Težave lahko nastanejo zaradi nedodelanih informacijskih sistemov, ki nastanejo ob prehodu na nov računovodski sistem, kot tudi zaradi visokih stroškov prehoda. Stroški, ki nastanejo zaradi uvajanja načela nastanka poslovnega dogodka, nastajajo predvsem na področju vrednotenja obstoječih sredstev, razvoja računovodskih usmeritev, nove vzpostavitve računovodskih sistemov, vključno z nakupom programske opreme, in še na veliko drugih področjih.

Načelo nastanka poslovnega dogodka je zasnovano za merjenje dobička, ki pa za javni sektor ni značilen. Prav tako je vzdrževanje javnih sredstev pomembnejše od zagotavljanja informacij o njihovi vrednosti. Odgovorne osebe POJP lahko izgubijo nadzor nad finančnim stanjem, saj se lahko odločijo le, kdaj bo plačilo izvedeno, medtem ko se dobavitelji odločajo, kdaj bo račun dejansko izstavljen. Zato načelo nastanka poslovnega dogodka zahteva boljše strokovno presojo pripravljavcev in revizorjev državnih računov (Bunea Bontas & Petre, 2009, str. 3–4).

Večina držav članic, ki se odločijo za reformo javnega računovodstva, za podlago izbere standarde IPSAS. Če države ne zagotovijo dobre podpore in strokovnjakov za razumevanje vprašanj, ki se pojavljajo med vpeljavo novih standardov ali splošnih računovodskih načel, lahko pride do nepravilne vpeljave standardov IPSAS. V javnem sektorju se proračun pogosto obravnava kot ključni dokument, saj določa razporeditev virov med POJP, določa fiskalno politiko in porazdelitev davčnega bremena. Če je proračun še naprej oblikovan na osnovi denarnega toka in se računi vodijo na podlagi nastanka poslovnega dogodka, to lahko oteži proces finančnega upravljanja in nadzora odhodkov zaradi sistematičnih prilagoditev, ki jih je treba izvesti.

1.3 Primerjava obeh metod evidentiranja poslovnih dogodkov

Če primerjamo oba načina evidentiranja poslovnih dogodkov, lahko trdimo, da je evidentiranje po načelu denarnega toka enostavnejše. Glavna razlika med obema načinoma je v časovnem razporedu beleženja prihodkov in odhodkov v evidence. Načelo denarnega toka pripozna prihodke in odhodke samo, ko se denar dejansko nakaže na račun ali z računa, medtem ko načelo nastanka poslovnega dogodka pripozna prihodke, ko je storitev opravljena/blago predano kupcu in odhodke, ko so stroški nastali in bili obračunani (tudi če niso plačani). V tabeli 1 so predstavljene glavne značilnosti obeh metod evidentiranja poslovnih dogodkov.

Tabela 1: Primerjava obeh metod evidentiranja poslovnih dogodkov

Načelo denarnega toka	Načelo nastanka poslovnega dogodka
Pripozna dogodek, ko je denar prejet na račun in je bila storitev opravljena/ blago predano.	Pripozna dogodek, ko je bila storitev opravljena/ blago predano.
Davek se obračuna, ko je plačilo izvedeno.	Davek se obračuna ne glede na izvedeno plačilo.
Uporabniki: javni sektor. V nekaterih državah tudi mala podjetja in samostojni podjetniki.	Uporabniki: vsa zasebna podjetja in del javnega sektorja.

Vir: lastno delo.

Po mnenju Evropske komisije (European Commission, 2019a, str. 1) računovodsko poročanje v okviru nastanka poslovnega dogodka zagotavlja popolno in zanesljivo sliko finančnega položaja in uspešnosti države v obdobju poročanja. Finančni položaj je predstavljen v obliki bilance stanja, finančna uspešnost pa v obliki izkaza poslovnega izida ali podobnega izkaza (v Sloveniji v obliki izkaza prihodkov in odhodkov). Ti se skupaj z izkazom denarnega toka in pojasnili o pomembnih dogodkih in transakcijah na splošno dojemajo kot najmanjši nabor elementov za splošno namensko finančno poročanje.

Za primer prikaza razlik med obema načinoma evidentiranja poslovnih dogodkov sta v tabelah 2 in 3 prikazana izkaz prihodkov in odhodkov (v nadaljevanju IPO) po načelu denarnega toka in po načelu nastanka poslovnega dogodka določenega uporabnika AJPES za poslovno leto 2019 in primerljivo leto 2018. Izkaza sta strnjena in prikazujeta samo skupne seštevke vseh vrst prihodkov.

Tabela 2 prikazuje strnjen IPO po načelu denarnega toka določenega uporabnika. Primerjava izkazov pokaže, da je AJPES v poslovnem letu 2018 izkazal presežek odhodkov nad prihodki po načelu denarnega toka v višini 421.816 EUR in hkrati presežek prihodkov nad odhodki po načelu nastanka poslovnega dogodka v višini 146.859 EUR (tabela 3). Presežek odhodkov nad prihodki po denarnem toku je izkazan zaradi investicijskih odhodkov, ki se investirajo iz akumuliranega presežka AJPES iz preteklih let, ki je izkazan v bilanci stanja. Presežek prihodkov nad odhodki po denarnem toku bi

AJPES lahko dosegel le, če bi iz državnega proračuna prejel transfer za financiranje investicijskih izdatkov (AJPES, 2020a, str. 88). V letu 2019 pa je AJPES realiziral presežek prihodkov nad odhodki po obeh metodah evidentiranja. V letu 2019 so v IPO po denarnem toku dosegli presežek prihodkov nad odhodki, saj so imeli za 21 % manj investicijskih odhodkov kot v letu 2018.

Tabela 2: Izkaz prihodkov in odhodkov določenega uporabnika AJPES po načelu denarnega toka

Postavke prihodkov in odhodkov	Znesek	
	1–12 2019	1–12 2018
I. SKUPAJ PRIHODKI	9.219.799	8.476.610
<i>1. Prihodki za izvajanje javne službe</i>	<i>8.507.502</i>	<i>7.799.612</i>
A. Prihodki iz sredstev javnih financ	4.131.418	3.732.000
B) Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe	4.376.084	4.067.612
<i>2. Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu</i>	<i>712.297</i>	<i>676.998</i>
II. SKUPAJ ODHODKI	9.047.850	8.898.426
<i>1. Odhodki za izvajanje javne službe</i>	<i>8.388.774</i>	<i>8.210.533</i>
A. Plače in drugi izdatki zaposlenim	5.516.894	5.214.332
B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost	882.930	827.724
C. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	1.628.242	1.709.308
J. Investicijski odhodki	1.628.242	1.709.308
<i>2. Odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu</i>	<i>659.076</i>	<i>687.893</i>
A. Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	<i>461.483</i>	<i>467.436</i>
B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	74.131	74.351
C. Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	123.462	146.106
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	171.949	0
PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	0	421.816

Vir: AJPES (2020a).

Tabela 3: Izkaz prihodkov in odhodkov določenega uporabnika AJPES po načelu nastanka poslovnega dogodka

Postavke prihodkov in odhodkov	Znesek	
	1–12 2019	1–12 2018
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	9.098.757	8.642.857
<i>Prihodki od prodaje proizvodov in storitev</i>	<i>9.098.757</i>	<i>8.642.254</i>
<i>Prihodki od prodaje blaga in materiala</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
B) FINANČNI PRIHODKI	15.013	7.109
C) DRUGI PRIHODKI	97.029	101.765
Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	229.707	163.868
<i>Drugi prevrednotovalni poslovni prihodki</i>	<i>229.707</i>	<i>163.868</i>
D) CELOTNI PRIHODKI	9.440.506	8.915.599
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	1.760.180	1.757.932
<i>Stroški materiala</i>	<i>207.376</i>	<i>205.386</i>
<i>Stroški storitev</i>	<i>1.552.804</i>	<i>1.552.546</i>
F) STROŠKI DELA	6.974.029	6.573.962
<i>Plače in nadomestila plač</i>	<i>5.390.605</i>	<i>5.022.704</i>
<i>Prispevki za socialno varnost delodajalcev</i>	<i>869.195</i>	<i>811.611</i>
<i>Drugi stroški dela</i>	<i>714.229</i>	<i>739.647</i>
G) AMORTIZACIJA	53.973	45.971
H) DRUGI STROŠKI	1.500	57.405
I) FINANČNI ODHODKI	179	399
J) DRUGI ODHODKI	1.500	2.502
K) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	210.177	323.429
<i>Ostali prevrednotovalni poslovni odhodki</i>	<i>210.177</i>	<i>323.429</i>
L) CELOTNI ODHODKI	9.059.480	8.761.600
M) PRESEŽEK PRIHODKOV	381.026	153.999
<i>Davek od dohodka pravnih oseb</i>	<i>14.279</i>	<i>7.140</i>
<i>Presežek prihodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka</i>	<i>365.799</i>	<i>146.859</i>

Vir: AJPES (2020a).

S pomočjo zgornjih IPO določenih uporabnikov po načelu denarnega toka in po načelu nastanka poslovnega dogodka lahko vidimo, da so informacije, ki jih pridobimo z obema izkazoma, zelo različne in med seboj niso primerljive. To je tudi eden izmed glavnih

razlogov izvajanja reform v javnem računovodstvu, saj bi te omogočile primerljivost računovodskih izkazov med POJP in med posameznimi državami članicami.

1.4 Zgodovina evidentiranja po načelu denarnega toka in načelu nastanka poslovnega dogodka v Sloveniji in Evropski uniji

Že v preteklosti so najbolj znane računovodske šole priznavale oba načina evidentiranja poslovnih dogodkov, ki sta v določenih obdobjih prevladovala. Metoda po načelu denarnega toka se je sprva ocenila kot ustrežnejša za javni sektor, njen poudarek pa je bil na spoštovanju pravil in predpisov.

Ena izmed najpomembnejših reform v javnem sektorju je uvedba evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Izvedenih je bilo več poskusov uvedbe »komercialnega« računovodstva v javni sektor, in sicer z reformami, izvedenimi v Španiji v 16. stoletju, v Veliki Britaniji in Italiji v 19. stoletju ter v ZDA v prvem delu 20. stoletja. Razlogi, zaradi katerih ti poskusi reform niso bili uspešni, so različni in se razlikujejo po državah, v večini pa se nanašajo na neskladnost potreb po evidentiranju po načelu nastanka poslovnega dogodka in značilnosti javnega sektorja posamezne države.

V zadnjih dvajsetih letih se je veliko držav odločilo za uvedbo računovodskih reform v javnem sektorju. Reforme računovodskih sistemov so bile del splošnih reform upravljanja javnega sektorja, bolj znanih kot koncept novega javnega sektorja. Javni sektor je bil podvržen preobrazbi, da bi povečal učinkovitost in odgovornost izvajanja javnih storitev. Reforma računovodstva v javnem sektorju je predstavila idejo o prenosu računovodstva z denarnega toka na načelo nastanka poslovnega dogodka in prehod s koncepta denarnih tokov in stanja denarja na koncept skupnih ekonomskih virov. Posledično se je računovodstvo v javnem sektorju razlikovalo med državami članicami EU (Jovanović, 2015b, str. 68–69). Reforma računovodstva je bila v EU izvedena v letu 2005. Večji del reforme je predstavljal prehod s tradicionalnega računovodstva po načelu denarnega toka, ki je v tistih časih prevladoval, na bolj pregledno in učinkovito računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka. S tem namenom je bil ustanovljen IPSASB, ki ga vodi Mednarodna zveza računovodij (Evropska komisija, 2008, str. 1–3).

Kot sta poudarila Jones in Lüder (v Jones, Lande, Lüder & Portal, 2013, str. 421), je veliko evropskih držav izvedlo računovodske reforme javnega sektorja, in to s poudarkom na uvedbi računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Poleg tega je mednarodna študija, ki so jo izvedli Manes Rossi, Brusca in Candor (2020), pokazala, da načelo nastanka poslovnega dogodka prevladuje v anglosaških državah, medtem ko so države celinske Evrope še vedno v prehajanju. Po podatkih Evropske komisije (2008, str. 1) je 12 držav OECD do leta 2008 v javnem sektorju pri konsolidiranih računovodskih izkazih izhajalo iz načela nastanka poslovnega dogodka, med drugimi Francija, Grčija in Velika Britanija. Od izdaje poročila Evropske komisije v letu 2013 pa naj bi že več kot 17 držav

članic, med njimi tudi Slovenija, do leta 2019 že začelo uvajati določene reforme za tak način evidentiranja poslovnih dogodkov (European Commission, 2019a, str. 6).

Kljub velikemu premiku računovodskih reform v smeri nastanka poslovnega dogodka pa v številnih državah evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu denarnega toka še vedno prevladuje. To je tudi jasen pokazatelj, da je načelo denarnega toka za nekatere vidike ključno, saj jih računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka ne pokriva ustrezno. Mednarodno sprejeti strokovni okviri za računovodstvo v javnem sektorju, ki so osnova za računovodska poročila, so standardi IPSAS in Priročnik državne finančne statistike (Jovanović, 2015b).

2 JAVNI SEKTOR IN ZAKONODAJNI OKVIR EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V SLOVENIJI

Dobro razumevanje ureditve javnega sektorja v Sloveniji je ključnega pomena za dobro načrtovanje in izvedbo uspešne reforme javnega računovodstva. V nadaljevanju predstavim sestavo in ureditev javnega sektorja v Sloveniji, zakonsko podlago evidentiranja poslovnih dogodkov in pravila poročanja POJP.

2.1 Javni sektor v Sloveniji

Javni sektor je v Sloveniji sestavljen iz državnih organov, uprave, različnih samoupravnih lokalnih skupnosti, javnih agencij in skladov, javnih zavodov in drugih oblik POJP. ZJF razvršča POJP na neposredne in posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov (v nadaljevanju neposredni/posredni proračunski uporabniki). Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (EKN), Ur. l. RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16, 75/17 in 82/18, pa deli neposredne in posredne proračunske uporabnike na druge uporabnike in določene uporabnike. Ta razdelitev je tudi glavna podlaga za zakonsko določen način evidentiranja poslovnih dogodkov posameznih uporabnikov.

Računovodstvo javnega sektorja v Sloveniji sodi v eno izmed štirih glavnih področij javnih financ: upravljanje javnofinančnih sredstev, zagotavljanje zadovoljevanja javnih potreb, zbiranje javnofinančnih prihodkov in ugotavljanje učinkovitosti porabe javnofinančnih sredstev. Računovodstvo se uvršča v področje upravljanja javnofinančnih sredstev. Poleg računovodstva pa v to področje sodijo tudi druge storitve kot na primer priprava proračuna in njegovo izvrševanje ter plačilni promet (Jovanović, 2015a).

Javni sektor je v Sloveniji sestavljen iz treh glavnih skupin organov. Eno skupino predstavljajo državni organi, ki jih delimo na organe državne uprave in druge državne organe. Med organe državne uprave sodijo vsa ministrstva, vladne službe in upravne enote, drugi državni organi pa so Državni zbor Republike Slovenije, Ustavno sodišče Republike

Slovenije, Računsko sodišče Republike Slovenije, Urad predsednika Republike Slovenije, Državna volilna komisija, Komisija za preprečevanje korupcije, Državna revizijska komisija, Informacijski pooblaščenec, Fiskalni svet in Zagovornik načela enakosti. Druga skupina organov so pravosodni organi, med katere uvrščamo vsa sodišča, državno tožilstvo in državno odvetništvo. Tretjo vrsto organov v javnem sektorju v Sloveniji predstavljajo lokalne skupnosti, kamor sodijo občine ali pokrajine. Vsi naštetni organi sodijo med neposredne proračunske uporabnike. Skupaj s posrednimi proračunskimi uporabniki tvorijo celoten javni sektor v Sloveniji (Ministrstvo RS za javno upravo, brez datuma).

Med **neposredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna** sodijo vsi državni in občinski organi in organizacije, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom, in ožji del občin, ki so pravne osebe (Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Ur. l. RS, št. 46/03, člen 2).

Posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna so vse pravne osebe, ki so organizirane kot javni zavod, javna agencija ali javni sklad, če je ustanovitelj pravne osebe država ali občina, pravna oseba, ki izvaja javno službo ali druge dejavnosti v javnem interesu, ter vse tiste pravne osebe, ki sredstva za financiranje, v celoti ali delno prejemajo iz državnega oz. občinskega proračuna (Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Ur. l. RS, št. 46/03, člen 3).

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (v nadaljevanju Pravilnik o razčlenjevanju), Ur. l. RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15, 75/17 in 82/18, deli neposredne in posredne uporabnike državnega in občinskega proračuna na določene uporabnike in druge uporabnike. Drugi uporabniki so organi in organizacije, kot so Zavod za zdravstveno zavarovanje, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter javni skladi. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN) pa so javni zavodi, javne agencije in ostali posredni proračunski uporabniki, ki pri računovodenju upoštevajo določbe Zakona o računovodstvu (Pravilnik o razčlenjevanju, člen 1).

Glavna razlika v evidentiranju poslovnih dogodkov med drugimi in določenimi uporabniki je knjiženje in pripoznavanje prihodkov in odhodkov. Drugi uporabniki evidentirajo poslovne dogodke po načelu denarnega toka, medtem ko določeni uporabniki evidentirajo poslovne dogodke tako po načelu denarnega toka kot tudi po načelu nastanka poslovnega dogodka. Metodo evidentiranja po načelu denarnega toka uporabljajo predvsem zaradi poenotenja izkazov prihodkov in odhodkov za lažjo preglednost zaključnega računa države. Pomembno je poudariti, da se v Sloveniji že več let uporablja tako imenovani modificiran način denarnega toka. To pomeni, da drugi proračunski uporabniki prav tako sestavljajo in vodijo evidence ekonomskih kategorij bilance stanja, kar omogoča sestavo konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

2.2 Zakonodajni okvir evidentiranja poslovnih dogodkov in poročanja javnega sektorja

Razumevanje javnih financ in proračunskega prava je pomembna naloga vseh zaposlenih in odgovornih oseb na področju računovodstva, saj je to temelj dobrega delovanja javnega sektorja. Računovodstvo javnega sektorja ureja ZJF, ki temelji na Odredbi o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega ali občinskega proračuna, Zakon o računovodstvu (ZR), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE, ter podzakonski akti in predpisi, ki temeljijo na ZJF in ZR. Vse omenjene zakonske podlage uporabnikom in zaposlenim omogočajo sledenje evidentiranju vseh poslovnih dogodkov, ki so nastali skladno s pripravo finančnih načrtov in njihovim izvrševanjem (Ministrstvo RS za finance, brez datuma). Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) se v računovodstvu v javnem sektorju upoštevajo le v tistih primerih, ko ni predhodno zakonsko določeno drugače.

Dvojnost evidentiranja poslovnih dogodkov določenih uporabnikov se uporablja od uveljavitve ZR, ki je stopil v veljavo 1. januarja 2000, ko se je v Sloveniji začelo obdobje reform javnih financ. Medtem ko ZJF zajema osnovne določbe knjigovodskega evidentiranja, izvajanja računovodskega nadzora in plačil, se v večini za podrobna navodila sklicuje na ZR. ZR poleg razdelitve na posredne in neposredne proračunske uporabnike zajema tudi vse pomembne usmeritve (knjigovodenje, analiziranje, informiranje in izvajanje nadzora), ki jih morajo upoštevati vsi proračunski uporabniki za pravilno in zakonito evidentiranje poslovnih dogodkov (Maher, 2011, str. 14–15).

ZR zahteva, da:

- pravne osebe vodijo temeljne in pomožne knjige, pri čemer je temeljna knjiga bruto bilanca in glavna knjiga, pomožne knjige pa so različne analitične evidence, kot so saldakonti in blagajna, s katerimi dopolnjujejo konte glavne knjige. Zakon določa tudi, katere pomožne knjige so obvezne;
- prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kotnega načrta se priznavajo po načelu denarnega toka;
- ločeno morajo prikazovati prihodke in odhodke, ki se nanašajo na javno službo, in tiste, ki se nanašajo na trg;
- pravne osebe javnega prava morajo konec obračunskega obdobja ugotavljati presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki. Primanjkljaj ali presežek se lahko porabi in razdeli v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi;
- POJP morajo voditi evidence vseh sredstev, ki jih je ustanovitelj dal v upravljanje oz. v last drugim določenim uporabnikom (javne agencije, zavodi in skladi);
- konec leta je treba sestaviti premoženjsko bilanco proračunskih uporabnikov in konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin.

POJP morajo pri vodenju poslovnih knjig in poročanju ter pripravi letnih poročil poleg ZR upoštevati še dodatne predpise in podzakonske akte, ki jih je izdalo ministrstvo za finance, in sicer:

- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Ur. l. RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15, 75/17 in 82/18,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16, 75/17, 82/18 in 79/19,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11, 86/16 in 80/19,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, Ur. l. RS, št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 in 100/15,
- Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu, Ur. l. RS, št. 108/13,
- Pravilnik o poslovanju upravnih enot ter uprav, uradov in inšpektoratov, ki so upravni organi v sestavi ministrstev in imajo svoje enote na lokalnih ravneh, Ur. l. RS, št. 26/03 in 116/03,
- Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, Ur. l. RS, št. 106/13 in 94/14,
- Pravilnik o načinu vpisovanja podatkov, potrebnih za spremljanje izvrševanja proračuna, v plačilna navodila, Ur. l. RS, št. 120/07.

Konec vsakega poslovnega leta, ki je za POJP koledarsko leto, morajo pripraviti računovodske izkaze in letna poročila ter poročati pristojnim organom. POJP pripravijo letna poročila na podlagi poslovnih knjig, ki jih vodijo skladno s predpisano zakonodajo. Vse POJP morajo konec leta opraviti tudi popis osnovnih sredstev in inventarja. Vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev morajo popisati po stanju na dan 31. december, saj le tako stanje prikazuje točna sredstva in obveznosti do virov sredstev. Ugotovljene presežke in primanjkljaje morajo razkrivati v letnem poročilu in izračunati davčno obveznost oz. terjatev (Čižman & Zupančič, 2017, str. 375–376). V 37. členu ZR je določeno, da morajo vsi posredni proračunski uporabniki odprte terjatve in obveznosti na dan 31. december uskladiti z neposrednimi proračunskimi uporabniki, in sicer s tistimi, od katerih so prejeli sredstva v poročevalskem poslovnem letu iz javnih financ. Vsi pa morajo oddati letna poročila in računovodske izkaze za statistične namene in javno objavo AJPES ter organom, določenim v ZJF in ZR, do zadnjega dne meseca februarja tekočega leta za preteklo poslovno leto.

Kot je prikazano v tabeli 4, morajo vse POJP poročati AJPES, ki javno objavi vse računovodske izkaze in letna poročila in so javno dostopni vsem uporabnikom. POJP podatke vnesejo na portal AJPES, pojasnila k izkazom pa priložijo v PDF-obliki (AJPES, 2020b). Določeni uporabniki državnega proračuna poročajo tudi pristojnemu ministrstvu, določeni uporabniki občinskega proračuna pa županu, če se to zahteva, pa tudi ministrstvu za finance. Vsi neposredni proračunski uporabniki in drugi uporabniki državnega proračuna morajo poročati ministrstvu za finance (Čižman & Zupančič, 2017, str. 375–377).

Tabela 4: Poročanje drugih in določenih uporabnikov pristojnim organom

Vrsta uporabnika	Poročanje organu
Drugi uporabniki državnega proračuna	<ul style="list-style-type: none"> • AJPES, • ministrstvu za finance.
Drugi uporabniki občinskega proračuna	<ul style="list-style-type: none"> • AJPES, • pristojnemu županu in ministrstvu za finance (če je zahtevano).
Določeni uporabniki	<ul style="list-style-type: none"> • AJPES, • pristojnemu ministrstvu (uporabnik državnega proračuna), • pristojnemu županu (uporabnik občinskega proračuna) in ministrstvu za finance (če je zahtevano).

Vir: lastno delo.

Letna poročila, ki so javno dostopna na spletni strani AJPES, morajo biti sestavljena iz računovodskega in poslovnega dela. Računovodski del vsebuje računovodske izkaze in računovodska pojasnila, ki so predpisana in določena glede na vrsto uporabnika. K računovodskemu poročilu morajo dodati tudi poslovno poročilo, ki je sestavljeno iz splošnega, posebnega in zaključnega dela. Pomemben del letnega poročila je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskih uporabnikov ter izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ (Čižman & Zupančič, 2017, str. 375–377).

Podzakonski akt ZR, Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11, 86/16 in 80/19, določa obliko izkazov, ki jih morajo pripraviti vse POJP v določenem obdobju za preteklo poslovno leto in predložiti pristojnim institucijam. Bilanca stanja je za vse uporabnike proračuna enaka.

2.2.1 Računovodsko poročilo posrednih in neposrednih uporabnikov proračuna

Letna računovodska poročila posrednih in neposrednih uporabnikov se nekoliko razlikujejo. Vsako računovodsko poročilo mora vsebovati računovodske izkaze, ki so sestavljeni iz bilance stanja ter izkaza prihodkov in odhodkov. Vsebovati mora tudi pojasnila k izkazom in računovodske usmeritve. V Pravilniku o sestavljanju letnih poročil je določeno, da morajo pojasnila k izkazom vsebovati podporno dokumentacijo, kot so evidence in analitike izkazanih sredstev in obveznosti do virov sredstev. Osebe, odgovorne za sestavo računovodskega poročila, morajo podatke prikazati resnično in pošteno. Računovodska pojasnila morajo vsebovati spremembe računovodskih postavk, ki pomembno vplivajo na razumevanje izkaza finančnega položaja uporabnika. Takšne spremembe postavk so vrednotenje terjatev in popravek vrednosti terjatev ter gibanje finančnih naložb in rezervacij v poslovnem letu. Vsebovati morajo tudi pojasnila popravkov napak za nazaj ter izračun presežka po fiskalnem pravilu, če ima uporabnik v izkazu prihodkov in odhodkov presežek prihodkov po načelu denarnega toka.

Leta 2015 je bil v Sloveniji sprejet Zakon o fiskalnem pravilu (ZFisP), Ur. l. RS, št. 55/15, z namenom urejanja načela srednjeročne uravnoveženosti prihodkov in odhodkov proračuna države brez zadolževanja, kar je opredeljeno v prvem členu. Peti člen ZFisP določa, da se mora presežek po fiskalnem pravilu ločeno evidentirati na posebnem računu. Porablja se lahko le za odplačevanje glavnice prejetega posojila. V primeru, da POJP nima dolgov, se ta presežek uporabi za financiranje primanjkljajev in investicij v prihodnjih letih in v skladu z drugimi določili, določenimi z zakonom. Ministrstvo za finance je poudarilo, da ZFisP temelji na metodologiji ESA 2010 in zahteva kompleksne izračune. Zato so poenostavili primer izračuna presežka po fiskalnem pravilu, tako da se čim bolj približa metodologiji ESA. To je določeno v 77. členu Zakona o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2017 in 2018 (ZIPRS1718), Ur. l. RS, št. 80/16, 33/17, 59/17 in 71/17 –9, po katerem se mora ravnati posredni ali neposredni proračunski uporabnik, če v poslovnem letu ugotovi presežek prihodkov nad odhodki, ugotovljen po načelu denarnega toka (Čižman, 2017, str. 24).

Določeni uporabniki morajo v računovodsko poročilo vključiti bilanco stanja, h kateri priložijo prilogo stanja in gibanja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil. Vsebovati mora tudi izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov in izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti (delitev na javno službo in tržno dejavnost), obvezne sestavine pa so tudi izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

Drugi uporabniki in neposredni proračunski uporabniki morajo v računovodsko poročilo zajeti bilanco stanja, ki je enaka kot pri določenih uporabnikih. Poročilu priložijo prilogo stanja in gibanja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanje in

gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil. Priložiti morajo še izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov, izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter izkaz računa financiranja. V primeru, da imajo drugi uporabniki tudi režijske obrate, morajo priložiti še izkaz prihodkov in odhodkov režijskih obratov.

2.2.2 Poslovno poročilo posrednih in neposrednih uporabnikov proračuna

Poslovno poročilo, ki je poleg računovodskega poročila ključni del letnega poročila, pripravi poslovodstvo oz. predstojnik POJP. Pri pripravi mora sodelovati tudi računovodska služba, saj so tako zagotovljeni točni in ažurni podatki in pojasnila. V poslovnem poročilu so zajeti dosežki pri poslovanju, plan, ki naj bi ga POJP v poslovnem letu realizirala, in dejansko realizirani finančni in drugi načrti. Poslovni del vključuje težave in tveganja pri poslovanju ter obvladovanje teh tveganj. Zajeti mora obvladovanje likvidnostnega, obrestnega in valutnega tveganja. V primeru, da POJP v poslovnem letu ni zaznala določene vrste tveganj, mora v poslovno poročilo zapisati, da takšnih tveganj nima, in pojasniti, zakaj jih nima (Čižman & Zupančič, 2017, str. 378–383). Takšne informacije zunanjim uporabnikom omogočajo razumevanje poslovanja organizacije, upravljanje javnih sredstev in nagnjenost k tveganju ter njegovo obvladovanje tudi v prihodnjih letih.

Poslovno poročilo se deli na tri dele: splošni del, posebni del in zaključni del. Najpomembnejši je posebni del, ki vsebuje poročilo o doseženih ciljih in rezultatih in opisuje zastavljene cilje ter ali so bili cilji doseženi pri izvajanju nalog v poslovnem letu. Vsebuje tudi podatke o tem, katere nove ideje izvirajo iz dosedanjih izkušenj, kaj bodo spremenili v prihodnosti in podobno. Poročilo o uspešnosti mora vsebovati dogodke in ugotovitve preteklega kot tudi tekočega leta. Poleg ugotovljenih rezultatov morajo pojasniti tudi, ali je pri zastavljenih ciljih POJP delovala gospodarno, učinkovito in uspešno. Na pobudo pristojnega ministrstva ali župana morajo posredni proračunski uporabniki v poročilo vključiti tudi druge pomembne vsebine, ki jih ta lahko zahteva (Čižman & Zupančič, 2017, str. 378–383).

Neposredni in posredni proračunski uporabniki morajo izračunavati uspešnost in gospodarnost poslovanja poslovnega leta, za katerega se pripravlja letno poročilo. Za izračun uspešnosti in gospodarnosti so določeni kazalniki (glej kazalnike (1), (2), (3)), iz katerih je najlažje razbrati, ali so POJP poslovale uspešno in gospodarno. Posebni del poslovnega dela letnega poročila lahko razdelimo na več točk. Ena izmed obveznih vsebin, ki mora biti vključena v posebni del, je ocena uspešnosti pri doseganju zastavljenih ciljev z upoštevanjem fizičnih, finančnih in opisnih kazalnikov po posameznih dejavnostih, ki jih opravljajo POJP (Čižman & Zupančič, 2017, str. 378–383). Kazalnik uspešnosti je treba izračunati kot izložek/cilj ali uresničeno/načrtovano. Vse finančne kategorije morajo proračunski uporabniki prikazati vrednostno in količinsko. V primeru, da se kategorije nanašajo na opisne cilje, uresničitve razložijo in jim priložijo podporno dokumentacijo. V

posebnem delu poslovnega poročila mora proračunski uporabnik narediti oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti poslovanja. Oceno gospodarnosti in učinkovitosti uporabnik naredi s pomočjo primerjave pridobljenih sredstev z dejansko porabljenimi sredstvi (Čižman & Zupančič, 2017, str. 378–383).

Vključevati mora naslednje kazalnike (Čižman & Zupančič, 2017, str. 380):

$$\text{Produktivnost} = \frac{\text{Količina ali vrednost poslovnih učinkov}}{\text{Povprečno število zaposleni iz delovnih ur}} \quad (1)$$

$$\text{Gospodarnost} = \frac{\text{Količina ali vrednost poslovnih učinkov}}{\text{Stroški ali odhodki}} \quad (2)$$

$$\text{Donosnost} = \frac{\text{Presežek prihodkov nad odhodki}}{\text{Sredstva v lasti ali upravljanju, ugotovljeni PI in rezervacije}} \quad (3)$$

Razlika med posrednimi in neposrednimi proračunskimi uporabniki je, da neposrednim proračunskim uporabnikom v poslovni del letnega poročila ni treba vključiti drugih pojasnil, kot je poročanje o kadrovskih podatkih in investicijskih izdatkih. Vmesno poročilo, ki ga pripravljajo le neposredni proračunski uporabniki, je del obrazložitve državnega oz. občinskega proračuna in vsebuje le oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalnike (indikatorje), določene v obrazložitvi predloga finančnega načrta neposrednega uporabnika, kar ureja Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Ur. l. RS, št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10. Posredni proračunski uporabniki pa v skladu z vsakokratnim Zakonom o izvrševanju proračunov (trenutno veljavni Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2020 in 2021, Ur. l. RS, št. 75/19, 61/20 – ZDLGPE in 133/20) sestavijo polletno poročilo le po načelu denarnega toka.

2.3 Sestava konsolidirane premoženjske bilance države in občin

Neposredni proračunski uporabniki in drugi uporabniki morajo konec vsakega poslovnega leta narediti zaključni račun proračuna. S pomočjo prejetih zaključnih računov neposrednih in drugih uporabnikov Ministrstvo za finance sestavi premoženjsko bilanco stanja države in občin. Pomembno, je da vsi proračunski uporabniki poročajo podatke skladno z roki in zakonskimi podlagami, le tako je mogoče sestaviti realno premoženjsko bilanco države in občin.

2.3.1 Zaključni račun proračuna

Zaključni državni proračun sprejme državni zbor, zaključni občinski proračun pa občinski svet. Roki za sprejetje proračunov so določeni v ZJF. ZR podrobno opisuje vsebino, ki

mora biti vključena v zaključni račun. Ta se deli na splošni in posebni del. Poleg izkazov zaključnega računa, ki so bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb in račun financiranja mora zajemati tudi sprejeti proračun za preteklo leto in veljavni proračun z dodanimi spremembami, ki so bile sprejete med poslovnim letom. Zajemati mora tudi realiziran proračun preteklega leta, indeks med realiziranim in sprejetim ter realiziranim in veljavnim proračunom preteklega leta. Pristojno ministrstvo po pregledu zaključnega računa državnega proračuna tega predloži računskemu sodišču v pregled. Računsko sodišče naredi revizijo zaključnega računa in lahko ob izdaji svojega poročila predlaga tudi popravke. Predlagani popravki morajo biti zakonsko podprti, prav tako se morajo sklicevati na izvirne knjigovodske listine, ki bodo omogočile izvesti popravek (Čižman & Zupančič, 2017, str. 381–385).

Za primer revizijskih ugotovitev, ki jih poda računsko sodišče ob reviziji zaključnega računa, predstavljam revizijsko poročilo Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2019. Cilj revizije, ki jo je opravilo Računsko sodišče RS (2020), je bil pregledati splošni del zaključnega računa in na podlagi revizije izdati mnenje o pravilnosti izvršitve državnega proračuna. Revizija temelji na pregledu pravilnosti izvrševanja proračuna in skladnosti s predpisano zakonodajo. V letu 2019 je Računsko sodišče RS izdalo pozitivno mnenje glede splošnega dela zaključnega računa in mnenje s pridržkom glede pravilnosti izvršitve proračuna v delu, ki se nanaša na vladne proračunske uporabnike. Med revizijo so ugotovili, da Vlada Republike Slovenije ni izvrševala proračuna skladno s predpisi. Odstopanja so bila pri 25 različnih zakonih in predpisih. Med pomembnimi so bili poudarjeni ZJF, kjer so določena sredstva rezervacij zagotavljali za namene, kjer je po zakonu opredeljen kot drug vir financiranja, prav tako pred različnimi izplačili niso preverili pravnih temeljev in višine obveznosti. Kršili so načelo gospodarnosti, ki je določeno v Zakonu o javnem naročanju (ZJN-3), Ur. l. RS, št. 91/15 in 14/18, in sicer zaradi malomarno pripravljene razpisne dokumentacije (Računsko sodišče RS, 2020).

V splošnem delu zaključnega računa morajo neposredni proračunski uporabniki predstaviti makroekonomske dejavnike, ki vplivajo na pripravo proračuna in njihovo gibanje med obračunskim letom. Če so bili med letom sprejeti zakoni ali odloki, ki imajo vpliv na proračun, je v splošnem delu treba pojasniti obveznosti, ki so nastale zaradi te spremembe, in obseg izdatkov. Vsebovati mora tudi poročilo o spremembah med sprejetim proračunom in veljavnim proračunom, ki se lahko spremeni zaradi zgoraj omenjenih sprememb zakona (Čižman & Zupančič, 2017, str. 381–385).

Posebni del zaključnega računa mora vsebovati realizacijo finančnega načrta neposrednih uporabnikov. Občine morajo posebni del poročila pripraviti le v primeru, da ima več kot enega neposrednega proračunskega uporabnika. V takem primeru v splošni del zapišejo večja odstopanja, ki so se zgodila v poslovnem letu med sprejetim in realiziranim finančnim načrtom, ter gibanje prenosa namenskih sredstev, ki so bila prenesena iz preteklih obdobji. Na to skupino pa se ne nanašajo sredstva, ki jih neposredni uporabnik

pridobi sam z lastno dejavnostjo. Vključiti morajo tudi vsa izdana in unovčena poročstva, ki jih morajo razkriti tudi vrednostno. Poročilo o realizaciji finančnega načrta vsebuje tudi druge pomembne informacije v primeru, da ima neposredni proračunski uporabnik v finančnem načrtu določenih več drugih neposrednih proračunskih uporabnikov. V tem primeru mora vsebovati tudi vrsto izdatkov, razdeljeno na ravni podskupin, ki so določene v Pravilniku o EKN, kjer mora biti poseben poudarek na posameznih vrstah namenskih sredstev. Vključiti morajo plačila nepovratnih obveznosti preteklih let in vštetje novih obveznosti v finančni načrt med poslovnim letom v primeru, da je prišlo do spremembe zakona ali odloka, ki bi te obveznosti povzročila (Čižman & Zupančič, 2017, str. 381–385).

2.3.2 Konsolidirana bilanca stanja in premoženjska bilanca države

Premoženjska bilanca stanja se sestavlja enkrat letno ob zaključku poslovnega leta, ki je v javnem sektorju v Sloveniji zakonsko določen in enak koledarskemu letu. Premoženjska bilanca stanja je po obliki enaka bilanci stanja, ki je predpisana po ZR, ima pa izvzeta notranja razmerja med proračunskimi uporabniki. Namen sestave premoženjske bilance je prikaz informacij o finančnem premoženju države in občin ter predstavitev obveznosti, ki jih ima država do domačih in tujih poslovnih subjektov. V Sloveniji se sestavlja premoženjska bilanca stanja in konsolidirana premoženjska bilanca stanja države in občin. Premoženjska bilanca izkazuje stanja in obveznosti vseh proračunskih uporabnikov in je sestavljena po posebni metodi konsolidacije. Konsolidirana premoženjska bilanca stanja države in občin pa je skupek vseh premoženjskih bilanc neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov in prikazuje stanje na dan 31. december (Čižman & Zupančič, 2017, str. 409–414).

Uprava Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju UJP) vodi register vseh posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov. Vsi subjekti, ki so zapisani v register pri UJP, so zavezani k oddaji premoženjske bilance stanja. Zakonsko sta določena dva roka za oddajo podatkov, in sicer 30. marec in 30. april. Do 30. marca tekočega leta morajo oddati podatke za preteklo koledarsko leto vsi neposredni in posredni uporabniki občinskih proračunov in upravljavcev sredstev sistemov enotnega zakladniškega računa (v nadaljevanju EZR). 30. aprila pa je rok za oddajo podatkov za vse neposredne in posredne uporabnike državnih proračunov kot tudi ZZZS, ZPIZ in upravljavce sredstev EZR. EZR je enoten zakladniški račun, ki ga ima država odprtega pri Banki Slovenije in ima vlogo skupnega transakcijskega računa vseh subjektov, ki so vključeni v posamezni sistem EZR (Čižman & Zupančič, 2017, str. 409–422).

Vsi proračunski uporabniki podatke svojih premoženjskih bilanc stanja vnašajo prek obrazca na portalu AJPES. Premoženjske bilance morajo predložiti v skladu z Zakonom o izvrševanju proračunov Republike Slovenije, ki je vedno sprejet za naslednji dve leti. Postopke za pripravo in druga pojasnila pa določa Pravilnik o pripravi konsolidirane

premoženjske bilance države in občin, Ur. l. RS, št. 106/13 in 94/14. V 8. do 14. členu Pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin so določena posebna pravila, na katera morajo biti pozorni posamezni posredni in neposredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna. Ta pravilnik med drugim določa, da morajo biti ločeno zapisane vse terjatve in obveznosti do drugih proračunskih uporabnikov, saj se ti v konsolidaciji izločujejo. Prav tako se denarna sredstva na računu EZR v premoženjskih bilancah stanja izkazujejo kot terjatve do upravljavca sredstev sistemov EZR. Poleg omenjenih posebnosti se morajo v premoženjski bilanci pobotati tudi terjatve in obveznosti. Prav tako se pobotajo neplačani prihodki in neplačani odhodki ter aktivne in pasivne časovne razmejitev proračunskih uporabnikov.

Konsolidirano premoženjsko bilanco sestavi ministrstvo za finance iz prejetih podatkov vseh neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. Ministrstvo za finance do konca maja sestavljeno konsolidirano premoženjsko bilanco predloži vladi, ki jo sprejme in javno objavi.

3 ZAKONODAJNI OKVIR EVIDENTIRANJA POSLOVNIH DOGODKOV V JAVNEM SEKTORJU IZRBANIH DRŽAV ČLANIC EVROPSKE UNIJE

V tem poglavju predstavim ureditev javnega sektorja in zakonodajni okvir za vsako izbrano državo članico. V sklopu pregleda zakonodajnega okvira, predstavim tudi napredek EPSAS standardov in njihov vpliv na uvedbo reform javnega računovodstva v državah članicah EU. V nadaljevanju predstavim dobre prakse uvajanja evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju v izbranih državah članicah.

3.1 Javni sektor v izbranih državah članicah Evropske unije

Ureditev javnega sektorja se med državami članicami EU močno razlikuje. Vsaka država članica ima na svoj način urejeno razdelitev javnega sektorja na več ravni. Zaradi raznolikosti držav je težje poenotiti računovodska pravila oz. implementacijo načela nastanka poslovnega dogodka. Proces implementacije je za nekatere države lažji in hitrejši, v drugih državah pa lahko traja dalj časa. Proces je odvisen od ureditve javnega sektorja v državi članici, razvitega informacijskega sistema in drugih dejavnikov, ki bi lahko vplivali na implementacijo načela nastanka poslovnega dogodka. Ključnega pomena je, da razumemo ureditev države, saj lahko le tako razumemo, zakaj v nekaterih državah reforma javnega računovodstva poteka dalj časa kot v drugih oz. zakaj se reforma še ni pričela izvajati.

3.1.1 Splošno o javnem sektorju v Evropski uniji

V zadnjih letih je bilo veliko poskusov reformiranja računovodskih sistemov v javnem sektorju držav članic. Računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka lahko ustvari popolno in realno sliko o finančnem in gospodarskem položaju javnega sektorja posamezne države. Primerljivost podatkov o posameznih državah članicah je še posebej pomembna na ravni EU. Želja po poenotenju pravil, statističnih podatkov in računovodskih metod se je sprva kazala v okviru vzpostavitve metodologije ESA 95 (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 140). ESA 95 na podlagi enotne statistične metodologije zbira primerljive, posodobljene in zanesljive podatke o strukturi in razvoju gospodarstva držav članic EU in njihovih regij. Z zagotavljanjem mednarodno združljivega računovodskega okvira je ESA 95 omogočil opis gospodarstva posamezne regije, države ali skupine držav. Leta 2014 je ESA 95 nadomestil nov ESA 2010 (Eurostat, 2017a).

Milanovič (2018, str. 24–34) pojasnjuje, da morajo države članice poročati na podlagi poenotenih pravil, ki so opredeljena v ESA 2010. Ker računovodskih pravil do pred nekaj leti ni urejala nobena evropska direktiva, sta Evropski svet in Evropski parlament zadolžila Evropsko komisijo, da sestavi predloge za poenotenje poročanja držav članic na računovodskem področju. Poenoteni računovodski izkazi in poročila, ki bi jih pripravile države članice, bi omogočili zanesljivejše in bolj točne podatke za statistične analize Evropske unije. Usklajenost držav članic z ESA 95 je EU uvedla z Direktivo 2011/85, ki jo je EU izdala dne 8. novembra 2011 in določa, da morajo imeti države članice vzpostavljene nacionalne sisteme javnega računovodstva tako, da v celoti pokrivajo podsektorje države in vsebujejo vse potrebne informacije za zbiranje podatkov na podlagi poslovnega dogodka, zaradi priprave podatkov, temelječih na ESA 95 (Evropska komisija, 2013, str. 2). Navaja tudi, da so izčrpne in zanesljive javne računovodske prakse bistvene za pripravo doslednih in kakovostnih statističnih podatkov. Zato se zdi, da je računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka zelo pomembno orodje za zadovoljevanje teh potreb (Bellanca, Cultera & Vermeulen, 2015, str. 23–24).

Poročanje držav članic organom EU je pomembno z več vidikov. S pomočjo podatkov, ki jih pridobijo od držav članic, lahko Eurostat naredi poročila glede makroekonomskih gibanj, trendov prihodnosti in pregled nad delovanjem EU. Prav tako so poročanja pomembna zaradi nadzora porabe javnih sredstev držav članic, ki jih prejmejo s strani EU. S področja javnih financ so najpomembnejša kvartalna poročanja Eurostatu po metodologiji ESA 2010, saj temeljijo na poročanju o deficitu in javnem dolgu držav članic. ESA 2010 je mednarodno združljiv računovodski okvir za sistematičen in podroben opis skupnega gospodarstva. ESA 2010 je sestavljen iz 24 različnih poglavji, ki podrobno opisujejo vsa področja in transakcije javnih financ v državi (European Union, 2013). Prizadevanja EU za uskladitev in harmonizacijo računovodskih sistemov javnega sektorja držav članic ne potekajo gladko, saj se soočajo s težavami zaradi dejstva, da so računovodski sistemi in metode, ki jih uporabljajo države članice, v mnogih pogledih različni. Med državami članicami obstaja tudi razlika v podpiranju enotnega sistema

javnega računovodenja med vsemi državnimi inštitucijami. Nekatere države si želijo poenotiti javno računovodstvo na vseh ravneh države, druge pa nimajo takšnega interesa (Simon, Fejlesztés, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 140).

V velikem številu držav članic računovodske evidence na ravni javnega sektorja temeljijo vsaj delno na načelu denarnega toka. Kot je navedla Milanović (2018, str. 24), je to zato, »ker je v vseh državah članicah temelj, 'srce' države na področju javnih financ, proračun. Proračuni pa so pripravljani po načelu denarnega toka in tudi vse odločitve, ki jih sprejemajo vlade držav, temeljijo na sprejetih proračunih«. Zaradi slabe primerljivosti in skladnosti podatkov pa si EU prizadeva za harmonizacijo poročanja javnih sektorjev držav članic. Načelo denarnega toka v državah članicah je prevladujoče predvsem zaradi pomanjkanja ustreznih evidenc sredstev in obveznosti, ki sestavljajo bilanco stanja države.

Po navedbah avtorjev Bellanca, Cultera in Vermeylen (2015, str. 25) se v državah članicah pojavljajo štiri različne vrste evidentiranja poslovnih dogodkov:

- načelo denarnega toka (angl. Cash accounting): metoda, ki beleži transakcije in druge dogodke, ko je denar prejet ali plačan;
- prilagojeno načelo denarnega toka (angl. Modified cash): metoda, ki večinoma upošteva načelo denarnega toka (plačana realizacija), vendar upošteva tudi neplačane račune ali terjatve na koncu leta;
- načelo nastanka poslovnega dogodka (angl. Accrual accounting): metoda, s katero se evidentirajo transakcije in drugi dogodki, ko so poslovni dogodki dejansko nastali, ne samo v primeru prejema ali izplačila;
- prilagojeno načelo na podlagi nastanka poslovnega dogodka (angl. Modified accrual accounting): metoda, ki se nagiba k evidentiranju v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka, vendar z nekaterimi razlikami, vključno z neupoštevanjem nekaterih vrst sredstev ali obveznosti.

S pomočjo raziskave, izvedene v letu 2015, ki so jo izvedli Bellanca, Cultera in Vermeylen (2015, str. 25–32), so bile države članice razvrščene v dve skupini glede na računovodske metode, ki jih države uporabljajo na lokalni in centralni ravni. Iz tabele 5 in tabele 6 je razvidno, da je večina držav članic že prevzela načelo nastanka poslovnega dogodka vsaj na eni izmed ravni v javnem sektorju.

Tabela 5: Računovodske metode, uporabljene na centralni ravni držav članic EU

Računovodske metode, uporabljene na centralni ravni držav članic EU	Države članice EU
Načelo denarnega toka	Italija
Prilagojeno načelo denarnega toka	Nemčija, Bolgarija, Španija, Finska, Grčija, Madžarska, Italija, Malta, Nizozemska, Portugalska, Slovenija

se nadaljuje

Tabela 5: Računovodske metode, uporabljene na centralni ravni držav članic EU (nad.)

Računovodske metode, uporabljene na centralni ravni držav članic EU	Države članice EU
Načelo nastanka poslovnega dogodka	Avstrija, Belgija, Estonija, Francija, Litva, Portugalska, Velika Britanija, Slovaška, Švedska
Prilagojeno načelo nastanka poslovnega dogodka	Belgija, Latvija, Češka, Romunija

Prirejeno po Bellanca, Cultera & Vermeylen (2015, str. 25).

Tabela 6: Računovodske metode, uporabljene na lokalni ravni držav članic EU

Računovodske metode uporabljene na lokalni ravni držav članic EU	Države članice EU
Načelo denarnega toka	Bolgarija, Italija
Prilagojeno načelo denarnega toka	Avstrija, Španija, Madžarska, Portugalska
Načelo nastanka poslovnega dogodka	Nemčija, Belgija, Estonija, Francija, Grčija, Litva, Malta, Nizozemska, Portugalska, Velika Britanija, Slovaška, Švedska
Prilagojeno načelo nastanka poslovnega dogodka	Belgija, Finska, Latvija, Češka, Romunija, Slovenija

Prirejeno po Bellanca, Cultera & Vermeylen (2015, str. 25).

Slovenija ima na primer že vrsto let urejeno javno računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka pri posrednih proračunskih uporabnikih, medtem ko pri neposrednih proračunskih uporabnikih še vedno prevladuje načelo modificiranega denarnega toka (angl. Modified cash accounting), kar pomeni, da vseeno zagotavljajo podatke o sredstvih in obveznostih, ki prikazujejo finančni položaj države. Države, ki imajo v celoti prevzeto načelo nastanka poslovnega dogodka na vseh ravneh in pri vseh uporabnikih, so na primer Francija, Estonija, Portugalska in Velika Britanija.

Za pregled dobrih praks držav članic, ki so prevzele načelo nastanka poslovnega dogodka v svoje računovodske sisteme v javnem sektorju, sem si izbrala tri države. Med njimi sta Francija in Estonija, ki imata načelo nastanka poslovnega dogodka vpeljano na vseh ravneh javnega sektorja v državi, in Avstrijo, ki deluje po načelu nastanka poslovnega dogodka samo na centralni ravni države. Za Francijo sem se odločila, ker je med večjimi državami EU in je reformo izvedla že zelo zgodaj. Predvidevam, da zato obstaja veliko literature o poteku reforme, ki bo dobro opisovala izzive, ki so nastajali med izvajanjem reforme, ter kasnejše ukrepe, ki so jih izvajali za izboljšanje stanja po končani reformi. Francija ima zapleten sistem javnega sektorja, ki omogoča identifikacijo veliko težav, ki so nastale z implementacijo načela nastanka poslovnega dogodka in jih pri nekaterih manjših državah mogoče ne bi ugotovili. Estonijo sem izbrala, ker ima zelo podobno državno ureditev kot Slovenija in bo zato primerjava sistemov in načinov implementacije lažja.

Avstrijo sem izbrala, ker je reformo izvedla samo na centralni ravni, medtem ko na lokalni ravni ostaja v veljavi načelo denarnega toka, podobno kot v Sloveniji, kjer evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka uporabljajo le posredni proračunski uporabniki, neposredni pa ne.

3.1.2 Ureditev javnega sektorja v Avstriji

Po podatkih Eurostata se Avstrija z vidika skupnih izdatkov države uvršča med relativno velike države EU z 48,2 % BDP skupnih izdatkov za leto 2019 in je primerljiva z državami kot so Finska, Francija, Belgija ali Grčija (European Commission, 2020, str. 180). Daleč največji delež izdatkov gre za storitve socialnega varstva, sledijo jim področja zdravstva, splošnih javnih služb, gospodarskih zadev in drugi izdatki (International Federation of Accountants, 2019a).

Avstrija je organizirana kot zvezna republika, kar pomeni, da je zveza devetih zveznih dežel, ki skupaj tvorijo zvezno/državno vlado. Zvezne dežele vodijo guvernerji. Centralna raven države ima največ moči pri odločanju glede proračuna in financ. Razporeditev pristojnosti med različnimi ravnmi oblasti v Avstriji je zelo razdrobljena in kompleksna zaradi nezadostne sistematizacije in množice kompetenc na različnih ravneh. Za Avstrijo je značilno, da ima na zvezni ravni države tako zakonodajno raven kot tudi raven izvajanja. V primeru, da so pristojnosti razdeljene med zvezno in deželno oblastjo, je zvezna raven upravičena do širokega nabora nadzornih ukrepov, ki omejujejo izvajanje oblasti na deželni ravni. Takšno delovanje povzroča močno soodvisnost med zvezno in državno ter lokalno ravno. V Avstriji ima samo zvezna vlada pristojnosti za prerazporeditev javnih sredstev med dežele. Trenutno je avstrijska zvezna vlada organizirana v 13 ministrstev. Zvezni kancler predseduje zvezni vladi, vendar je formalno na enakem položaju kot zvezni ministri, ki delujejo na čelu vsakega ministrstva. Pooblastila in naloge ministrstev so določene v Zakonu o zveznih ministrstvih (nem. Bundesministeriengesetz), ki prav tako opisuje organizacijsko strukturo in načela za dodeljevanje nalog (Egger-Peitler & Hollerer, 2018, str.17–19).

Novi zakon o proračunu je v Avstriji uvedel srednjeročni okvir odhodkov (angl. Medium-term expenditures framework, v nadaljevanju MTEF) in opredelil nova ustavna načela, ki temeljijo na usmerjenosti k boljšim rezultatom, učinkovitosti, preglednosti ter na resničnih in poštenih podatkih. Uvedel je tudi številne instrumente upravljanja uspešnosti in računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka po standardih IPSAS. Eden od ciljev reforme je bil ustvariti boljše informacije za politiko, upravo in javnost o finančnem stanju ministrstev in javnega sektorja na splošno. Računovodstvo in oblikovanje proračuna sta zdaj vključena v skladen informacijski okvir o upravljanju (Egger-Peitler & Hollerer, 2018, str. 20).

Računovodstvo v javnem sektorju se od leta 2013 vodi na dva načina. Po izvedeni reformi javnega sektorja računovodstvo na centralni ravni poteka na podlagi nastanka poslovnega

dogodka, medtem ko na lokalni ravni ostaja prilagojen način denarnega toka (angl. Modified cash accounting). Temeljna podlaga za računovodenje na centralni ravni je Zakon o računovodstvu zvezne vlade, medtem ko dežele in občine uporabljajo Uredbo o proračunu in zaprtih računih. Socialni skladi upoštevajo Uredbo o računovodstvu, ki je v širši perspektivi podobna Uredbi o proračunu in zaprtih računih. Drugi subjekti v javnem sektorju uporabljajo splošna nacionalna pravila (na primer avstrijski trgovinski zakonik) ali mednarodna pravila, kot so mednarodni standardi računovodskega poročanja (angl. International Financial Reporting Standards, v nadaljevanju IFRS) (Ernst & Young, 2012, str. 52–61). Do leta 2013 je v zvezi z zvezno in lokalno upravo obstajala mešanica računovodskih sistemov. Nekatere zvezne vlade so že pred izvedeno reformo uporabljale računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka, druge pa v večini na podlagi denarnega toka.

3.1.3 Ureditev javnega sektorja v Franciji

Francija je med pomembnejšimi in večjimi državami v EU, saj so njeni skupni izdatki za leto 2019 znašali 55,6 % BDP in so se v poročilu Statistical Annex of European Economy za pomlad 2020, ki ga vsako leto izda Evropska komisija, povečali na 62,7 % BDP Francije (European Commission, 2020, str. 172).

Francija je politično urejena kot decentralizirana unitarna država. Organiziranost administrativnih enot javnega sektorja ostaja enaka od francoske revolucije. Od spremembe ustave 28. marca 2003 dalje obstajajo tri teritorialne oblasti: državna oblast, regije in občine. Teritorialne oblasti izhajajo iz osrednje uprave in imajo pravno osebnost, ki jim omogoča, da zaposlijo svoje osebje, upravljajo svoj proračun in izvajajo javne politike ter zagotavljajo javne storitve. Ustavni status teritorialnih oblasti določa načelo svobodne uprave in načelo nedeljivosti, ki določa meje decentralizacije tako, da izključuje teritorialne oblasti pri izvajanju zakonodajnih pooblastil (Larat & Maillard, 2018, str. 325–326). Centralno raven države sestavljajo državni organi, to so predsedstvo, parlament, ministrstva in nacionalne javne agencije (fr. Organisme Divers d'Administration Centrale, v nadaljevanju ODAC). ODAC so zadolžene za izvajanje javnih politik na ravni celotne države (Ernst & Young, 2012, str. 143–153).

Predsednik države odobri zakone in uredbe, o katerih razpravljajo v svetu ministrstev. Po sprejetju je predsednik vlade odgovoren za izvajanje zakonov in ima regulativne pristojnosti. Ministri so odgovorni za nadzor javnih pravnih oseb, ki delujejo na področju pristojnosti njihovega ministrstva. Ministri načeloma nimajo regulativne pristojnosti razen v administraciji v povezavi s svojim ministrskim oddelkom. Regulativno oblast na splošno izvaja predsednik vlade, ki lahko to pooblastilo prenese na svoje ministre (Gouvernement, brez datuma).

Januarja 2016 se je z izdajo zakona o novi teritorialni ureditvi republike (fr. Nouvelle organisation territoriale de la République) več regij združilo in poenostavilo zemljevid

regij. Namesto 22 regij ima Francija sedaj 13 regij, kar je omogočilo izboljšanje na področju gospodarskega razvoja in uvajanja javnega računovodstva na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka v vse regije v Franciji (Larat & Maillard, 2018, str. 326).

3.1.4 Ureditev javnega sektorja v Estoniji

Estonija spada med manjše države EU glede na skupne izdatke države, ki predstavljajo 39 % estonskega BDP v letu 2019, kar je manjši delež kot v veliki večini držav EU. Vrednost izdatkov v BDP med leti ostaja na enaki ravni (European Commission, 2020, str. 168).

Estonija je parlamentarna republika, kar pomeni, da so izvršne pristojnosti predsednika omejene in je predsednik večinoma simbolna figura s častnimi funkcijami. Glavni zakonodajni organ je parlament imenovan Riigikogu. Najvišja izvršna pooblastila države so dodeljena vladi republike. V skladu z ustavo glavne odgovornosti vlade vključujejo: izvajanje notranje in zunanje politike države, predlaganje zakonodaje parlamentu, priprava in predložitev predloga državnega proračuna parlamentu in podobno. Ministrstva so odgovorna za oblikovanje politik, njihove podrejene agencije pa so večinoma odgovorne za njihovo izvajanje. Zagotavljanje javnih storitev je razdeljeno med centralno in lokalno upravo. Glede na vertikalno razpršenost oblasti med centralno in lokalno vlado je Estonija majhna in zelo centralizirana država. Estonija je enotna država brez samoupravnih regij, ki je bila do leta 2017 razdeljena na podeželske občine in mesta, ki se združijo v več okrožij. Okrožja in podeželske občine skupaj tvorijo lokalno raven države. Od januarja 2018 pa so bila okrožja odpravljena, prav tako so zmanjšali tudi število občin, kar je pripomoglo k večji preglednosti nad delovanjem lokalne vlade (Pesti & Randam-Liiv, 2018, str. 251–253).

Ministrstvo za finance Estonije je institucija, odgovorna za razvoj fiskalne politike, strateškega upravljanja in izvajanja javne službe, ki ureja pripravo, sprejetje in izvajanje proračuna. Prizadevanja za reformo v začetkih 21. stoletja so vključevala vzpostavitev srednjeročnega fiskalnega okvira in sprejetje ukrepov za oblikovanje proračuna. S sprejetjem Uredbe o strateškem načrtovanju in dopolnitvah Zakona o državnem proračunu so v času od leta 2002 do 2005 razvili sistem za spremljanje uspešnosti izvajanja proračuna (Pesti & Randam-Liiv, 2018, str. 259). Splošna pravila državnega računovodstva se osredotočajo na računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka in temeljijo na standardih IPSAS. Sprejelo jih je ministrstvo za finance, zadnja sprememba je bila izvedena leta 2011. Estonija tako od leta 2003 deluje na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka tako na centralni kot tudi na lokalni ravni (Ernst & Young, 2012, str. 120–130).

Estonski parlament je 20. februarja 2019 potrdil tudi predlog zakona, v skladu s katerim javni sektor od julija 2019 sprejema le e-račune. Zakon o računovodstvu so dopolnili tako, da je določil obvezno strojno obdelavo računov pri izdajanju računov javnemu sektorju.

Namen sprememb je bil zmanjšati delovno obremenitev in čas ter boljši nadzor (European Commission, 2019b, str. 12–14).

3.2 Zakonodajni okvir evidentiranja poslovnih dogodkov in poročanja v javnem sektorju v izbranih državah članicah Evropske unije

V nadaljevanju predstavim osnovne zakonodajne okvire v treh izbranih državah članicah ter razvoj standardov EPSAS in njihov vpliv na evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju.

3.2.1 Zakonodajni okvir javnega sektorja v Avstriji

V Avstriji zvezna vlada deluje skladno z Zakonom o računovodstvu zvezne vlade, medtem ko morajo dežele in občine delovati po Uredbi o proračunu in računih. Avstrijska vlada zahteva, da se pri pripravi računovodskih izkazov za zadnje zaključeno proračunsko leto uporabi poročanje na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Avstrija bo v prihodnje izdala svoje nacionalne standarde, ki bodo temeljili na nastanku poslovnega dogodka.

V Avstriji od uvedbe reforme leta 2007 računovodske izkaze in proračun pripravljajo na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Temeljna podlaga za sestavo proračuna je Zakon o letnem proračunu. Proračun je sestavljen iz izkaza poslovnega izida, ki prikazuje prihodke in odhodke na podlagi nastanka poslovnega dogodka, vključuje tudi prihodke in odhodke, ki izhajajo iz prevrednotenja sredstev in obveznosti, dopolnjuje pa ga izkaz denarnega toka. Oba računovodska izkaza sta razčlenjena na poglavja, ki ustrezajo vladnim javnim politikam, določenim v zveznem zakonu o proračunu iz leta 2011. Letni računovodski izkazi so sestavljeni iz zakonsko določenih izkazov in razkritij. V bilanci stanja so evidentirana sredstva in obveznosti, a brez naravnih virov, socialnih prejemkov in pokojnin, ki so razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom. Sredstva se merijo po nabavni vrednosti, nominalni vrednosti (terjatve za davek) ali nadomestitvenih stroških (dediščinska sredstva) (Moretti, 2016, str. 41).

V Avstriji se letni proračun pripravlja v okviru maksimalne določene vrednosti sredstev, namenjenih proračunu za tekoče leto. Meje so določene v pravno zavezujočem MTEF za štiri leta vnaprej. Zakon določa, da proračun in računovodski izkazi zajemajo vse zvezne entitete, v katere so uvrščeni zvezni kancler, ministrstva, organizirana v oddelkih, ter podrejene agencije in institucije. Vsi javni subjekti na centralni ravni sledijo podobnim kontnim načrtom, kot jih upoštevajo inštitucije na zvezni ravni za pripravo svojih računovodskih izkazov, ki se nato konsolidirajo s pomočjo enotnega IT-sistema (Moretti, 2016, str. 41–43).

Računovodske standarde javnega sektorja v Avstriji na podlagi IPSAS določa ministrstvo za finance. Standardi so določeni v Zakonu o proračunu in podrobno določeni v uredbah.

Osnutke standardov pripravi ministrstvo za finance v sodelovanju z računskim sodiščem. IPSAS služijo kot referenčni standardi za nacionalne računovodske standarde, vendar obstajajo nekatera odstopanja v primeru, da imajo omejen vpliv na usmerjanje javnih financ ali povzročajo prekomerno delovno breme (Moretti, 2016, str. 41–43). Računsko sodišče letno revidira računovodske izkaze zvezne vlade in nacionalnemu svetu predloži poročilo.

3.2.2 Zakonodajni okvir javnega sektorja v Franciji

Francoska javna uprava je organizirana na dveh ravneh: nacionalni in teritorialni, ta pa se nato deli na lokalni in regionalni nivo. Prvotno je francoski državni računovodski sistem deloval na podlagi denarnega toka s tako imenovanim enostavnim knjigovodstvom. Uvedba dvostavnega knjigovodstva se je začela leta 1957 in bila zaključena v letu 1960. Načelo evidentiranja na podlagi denarnega toka pa se je še vedno uporabljalo. Leta 1999 se je pokazala želja po prehodu na računovodski sistem na podlagi nastanka poslovnega dogodka.

Priprava proračuna, računovodstvo in revizija so bili na nacionalni in teritorialni ravni precej različni vse do začetka računovodske reforme v javnem sektorju leta 2001, ko je bil izdan ustavni podzakonski akt o proračunu (fr. Loi organique relative aux lois des finances, v nadaljevanju LOLF). Zakon temelji na novih računovodskih standardih, ki zagotavljajo boljšo preglednost računovodskih izkazov. Novi zakon je prav tako določil, da mora računsko sodišče izvajati vse finančne revizije konsolidiranih računovodskih izkazov na ravni države. Od septembra 2009 je francoski odbor za računovodske standarde javnega sektorja (fr. Conseil de Normalization des Comptes Publics) odgovoren za izdajo usmeritev in priporočil o vseh predlaganih računovodskih standardih, ki se uporabljajo za javni sektor (Portal, 2015, str. 75–76).

V Franciji so zahteve na področju računovodstva, revizije in računovodskega poročanja, ki so določene v uredbah in direktivah EU, prenesene v nacionalne zakone in druge predpise. Standarde javnega računovodstva so v sklopu reforme razvili na podlagi že obstoječih francoskih računovodskih standardov zasebnega sektorja in s pomočjo kontnega načrta zasebnega sektorja. Standarde so prilagodili predvsem na področjih, kjer značilnosti javnega sektorja zahtevajo posebne prilagoditve (Calmel, 2017, str. 126). Podlaga za pripravo novih standardov so bili tudi mednarodni standardi računovodskega poročanja, ki obravnavajo zasebni sektor (Portal, 2015, str. 75–76). Ministrstvo za gospodarstvo in finance je v sklopu direktorata za proračun zadolženo za pripravo letnega proračuna države, ki je parlamentu predstavljen jeseni. Računovodstvo na vseh ravneh javnega sektorja od leta 2001, ko je v veljavo stopil nov zakon LOLF, poteka na podlagi nastanka poslovnega dogodka (Larat & Maillard, 2018, str. 325–332).

Centralna vlada je v sklopu reforme investirala v nov informacijski računovodski sistem Chorus. Naložba je bila vredna eno milijardo evrov, v znesek je vključeno tudi

usposabljanje računovodij in reorganizacija računovodske funkcije. Sistem Chorus omogoča, da so vse računovodske transakcije med seboj povezane, kar omogoča lažje spremljanje izdatkov in sprejemanje odločitev glede proračuna. Transakcije se hkrati pripoznajo na proračunski (na podlagi denarnega toka) in računovodski ravni (na podlagi nastanka poslovnega dogodka) na vsakem koraku (Ernst & Young, 2012, str. 150–151).

3.2.3 Zakonodajni okviri javnega sektorja v Estoniji

Estonija je po osamosvojitvi leta 1993 razvila sodobne in učinkovite proračunske institucije. Takrat je sprejela Zakon o državnem proračunu Estonije, ker pa je imel zakon številne pomanjkljivosti glede pokritosti sektorja država, časovnega zaporedja priprave proračuna, zahtev glede finančnega poročanja in revizijskih postopkov, je bil zakon leta 1999 temeljito spremenjen. Spremenjeni zakon o državnem proračunu je predpisal strog časovni zapored, ki zagotavlja pravočasno odobritev zakona o letnem proračunu pred začetkom proračunskega leta (Tikk, 2010).

V Estoniji subjekti javnega sektorja uporabljajo splošna pravila državnega računovodstva, ki jih je izdalo ministrstvo za finance in temeljijo na splošno sprejetih računovodskih načelih (angl. Generally Accepted Accounting Principles, v nadaljevanju GAAP) in standardih IPSAS. Estonija je bila ena prvih držav v Evropi, ki je v javnem sektorju uveljavila računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka po standardih IPSAS. Estonski GAAP temelji na mednarodno sprejetih načelih računovodstva in poročanja, dopolnjen pa je s smernicami, ki jih je izdal Odbor za estonske računovodske standarde (angl. Estonian Accounting Standards Board – EASB) (PricewaterhouseCoopers, 2016, str. 35–36). Od leta 2004 se na vseh ravneh javnega sektorja v Estoniji uporablja načelo nastanka poslovnega dogodka na področju evidentiranja in poročanja v skladu z IPSAS. Estonsko združenje revizorjev navaja, da je na nekaterih področjih izbrana poenostavljena uporaba ali neuporaba standardov IPSAS. Ministrstvo za finance je zadolženo za pripravo konsolidiranega letnega poročila za celoten javni sektor, vključno z vsemi vladnimi ravni in njihovimi decentraliziranimi subjekti (International Federation of Accountants, 2019b).

Leta 2015 je ministrstvo za finance začelo tudi postopek sprejemanja in določanja proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Prvi zastavljeni cilj je bila odobritev proračuna na podlagi poslovnega dogodka za celoten javni sektor za proračunsko leto 2017 (PricewaterhouseCoopers, 2016, str. 35–36). Po podatkih raziskave OECD (2019) Estonija od leta 2017 dalje pripravlja proračun na podlagi nastanka poslovnega dogodka.

3.2.4 Razvoj standardov EPSAS

Večina držav članic je načelo nastanka poslovnega dogodka implementirala ali pa vsaj približala že obstoječim standardom IPSAS. Standardi IPSAS so trenutno edini mednarodno priznani in uporabljeni računovodski standardi javnega sektorja. Število

standardov se nenehno povečuje, zato se IPSAS redno pregleduje in dopolnjuje. Enotna uporaba IPSAS za države članice ni obvezna, vendar igrajo pomembno vlogo pri razvoju računovodskih sistemov v javnem sektorju. Trenutno IPSAS skupaj vključuje 42 standardov, ki se v večini nanašajo na načelo nastanka poslovnega dogodka.

Proces uvedbe IPSAS je tesno povezan z obstoječim sistemom poročanja, ki temelji na statistični metodologiji ESA 2010. IPSAS daje velik poudarek razkritju podatkov, ki se nanašajo na javni sektor, saj s tem izboljšuje kakovost informacij, pripravljenih na tej podlagi. Evropska komisija je svoje poročilo o uporabnosti IPSAS sprejela marca 2013. Navedla je, da je v EU zaželen enoten pristop, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka. Ker IPSAS temeljijo na IFRS, ki so namenjeni zasebnemu sektorju in so zato preveč tržno usmerjeni za javni sektor, je Evropska komisija dala pobudo za razvoj novih standardov, ki bodo upoštevali omejitve in težave uporabe standardov IPSAS. Namen razvoja standardov EPSAS je torej razviti evropsko različico mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor, ki bi veljala za vse države članice EU.

Po navedbah Evropske komisije (European Commission, 2019a, str. 1) je glavni cilj EPSAS povečati javnofinančno preglednost in primerljivost računovodstva in finančnega poročanja v javnem sektorju med državami članicami in znotraj njih. To bi dosegli z uporabo usklajenih računovodskih standardov javnega sektorja in poročanja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Namen pobude EU za implementacijo računovodskih standardov v javnem sektorju je zagotoviti usklajeno računovodstvo javnega sektorja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Glavna prednost bi bila zagotavljanje trdnejše podlage za razumevanje finančnega položaja in uspešnosti subjektov javnega sektorja na vseh ravneh. To bi lahko izboljšalo odločanje na podlagi dokazov in odgovornost tako na ravni EU kot na nacionalni in centralni ravni. Poleg tega bi to še povečalo povezovanje in učinkovitost kapitalskih trgov držav članic in analizo javnih financ ter omogočilo učinkovitejše načine priprave statistike po metodologiji ESA 2010 (European Commission, 2019a, str. 1–2).

Obstoječi sistemi računovodstva in finančnega poročanja, ki trenutno prevladujejo v javnem sektorju mnogih držav članic, služijo nacionalnim ciljem, za katere so bili zasnovani, vendar v spreminjajočem se času ne nudijo zadostnih in preglednih informacij. Preglednost je na splošno težava, če se pri finančnem poročanju upošteva samo načelo denarnega toka ali prilagojeno metodo denarnega toka in nastanka poslovnega dogodka.

Evropska komisija je v letu 2013 izdala poročilo o napredku implementacije standardov IPSAS. Ugotovili so, da se standardi IPSAS v obliki, v kakršni so bili v času, ko je bilo poročilo napisano (leta 2013), ne morejo implementirati v vse države članice. Standardi IPSAS so se od objave poročila bistveno razvili, saj je IPSASB obravnaval pomisleke glede pomanjkanja konceptualnega okvira ter dosegel napredek pri številnih tehničnih računovodskih vprašanjih javnega sektorja. IPSAS tako predstavlja dobro izhodišče za prihodnje standarde EPSAS, ki bi vse težave, ki se pojavljajo pri IPSAS, odpravili.

Evropska komisija ima namen nadaljevati že začrtano strategijo, ki je bila določena v poročilu IPSAS, pri čemer bo upoštevala dosedanje ugotovitve in izdelala časovni načrt, ki bo podrobneje opredelil korake, vključno z zakonodajnimi pobudami, za doseg usklajenih računovodskih standardov javnega sektorja v vseh državah članicah (European Commission, 2019a, str. 1–2).

Evropska komisija (European Commission, 2019a, str. 2) je določila dvofazni pristop k implementaciji EPSAS:

- **faza 1:** kratkoročno in srednjeročno povečati javnofinančno preglednost v državah članicah s spodbujanjem računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka in vzporedno razviti okvir EPSAS (zajema upravljanje, računovodska načela in standarde);
- **faza 2:** z uvedbo EPSAS omogočiti primerljivost znotraj držav članic in med njimi.

Po poročanju Evropske komisije naj bi se prva faza aktivno uresničevala. V letu 2015 so ustanovili delovno skupino EPSAS (angl. EPSAS working group, v nadaljevanju EPSAS WG), ki je sestavljena iz strokovnjakov z različnih področij, kot so revizija, računovodstvo in podobni. Ustanovljena je bila z namenom razvoja novih računovodskih standardov za javni sektor in pomoči državam članicam, tj. kot svetovalec pri pripravi in uvajanju EPSAS. Delegati delovne skupine so predvsem osebe, odgovorne za pripravo standardov računovodstva v javnem sektorju, in odgovorni za javno računovodstvo v državah članicah. Zasedanj, ki potekajo dvakrat letno, se udeležijo tudi opazovalci Evropske centralne banke, Svetovne banke, Evropskega računskega sodišča, predstavniki organizacije »Accountancy Europe« in IPSASB. Milanovič (2018, str. 24–34) je poudarila, da trenutno še ni znano ali bo uporaba standardov EPSAS obvezna v državah članicah, vsekakor pa bodo standardi pripomogli k lažjemu prehodu na način evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Razprave znotraj delovne skupine se osredotočajo predvsem na razvoj podlage za prihodnje določanje standardov javnega sektorja v Evropi, vključno z osnutkom koncepta EPSAS in vzpostavitvijo evidenčne baze podatkov za oceno stroškov in koristi, povezanih s prihodnjim uvajanjem EPSAS. V sodelovanju s strokovnjaki držav članic je bil pri pripravi konceptualnega okvira EPSAS (angl. EPSAS conceptual framework, v nadaljevanju EPSAS CF) dosežen pomemben napredek. Osnutek EPSAS CF vsebuje sklop konceptov in definicij za razvoj standardov in smernice za pripravo in predstavitev informacij finančnega računovodstva s strani subjektov javnega sektorja v okviru EPSAS. Za pripravo na morebiten razvoj prihodnjih standardov je EPSAS WG opravila prve razprave o najbolj zahtevnih vprašanih računovodstva v javnem sektorju, kot je računovodska obravnava socialnih transferjev, nepovratnih sredstev in konsolidacije. Takšne razprave so usmerile pozornost tudi na prilagodljivost standardov, ki bo omogočila možnost zmanjšanja obveznega poročanja za manjše in manj tvegane javne subjekte (European Commission, 2019a, str. 3–4).

Evropska komisija zagotavlja finančno podporo državam članicam pri prizadevanju za izvajanje reforme računovodstva v javnem sektorju. Od leta 2014 je sofinancirala vrsto projektov za posodobitev računovodskih sistemov javnega sektorja in prehod na sistem na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Trinajst različnih projektov, ki jih je Evropska komisija sofinancirala v višini 3,25 milijona EUR, neposredno prispeva k prizadevanjem za posodobitev javnih reform v osmih državah članicah. Med njimi so Nemčija, Španija, Italija, Ciper, Madžarska, Malta, Avstrija in Portugalska. Malta je med drugim začela projekt CONVErGE, ki predstavlja veliko naložbo, ki omogoča povezavo med e-upravo in reformo vladnega računovodstva. Od leta 2017 Evropska komisija omogoča finančno podporo prek službe za podporo strukturnim reformam, ki je pooblaščen za podporo pripravo, oblikovanje in izvajanje reform (European Commission, 2019a, str. 5).

Uporaba računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju se je v zadnjih letih močno povečala po različnih svetovnih pobudah in razpravah o EPSAS. V času poročila IPSAS leta 2013 je večina držav članic že izvajala računovodstvo po nastanku poslovnega dogodka v skladu z nacionalnimi standardi, države, kot so Avstrija, Belgija, Ciper, Irsko, Italija, Malta in Portugalska, pa so bile v procesu uvajanja načina nastanka poslovnega dogodka (European Commission, 2019a, str. 6).

V sklopu magistrske naloge sem opravila tudi intervju (priloga 1) s sekretarko na ministrstvu za finance Vesno Milanovič, ki deluje na področju razvoja javnega računovodstva v Sloveniji in je tudi del EPSAS WG. Po besedah Vesne Milanovič so v letu 2015 ob ustanovitvi EPSAS WG določili okvirni rok za sprejetje in vpeljavo standardov EPSAS v države članice, ki je bil določen za leti 2020/2021. Eden izmed glavnih razlogov, da standardi do leta 2020 še niso bili sprejeti, je, da se na vsakem srečanju EPSAS WG zaradi raznolike skupine strokovnjakov z različnih področji javnega sektorja porajajo vedno nova vprašanja in problemi, namesto da bi se osredotočili na iskanje rešitev. Poudarila je tudi, da se spremembe v javnem računovodstvu ne morejo uvajati samo na enem ozkem področju, ampak bi morale biti narejene na celotnem področju javnih financ. Nov rok za uvedbo EPSAS je bil določen za leto 2025, vendar meni, da tudi ta ne bo dosežen, saj je veliko držav članic EU, ki so v razvoju javnega računovodstva daleč za Slovenijo.

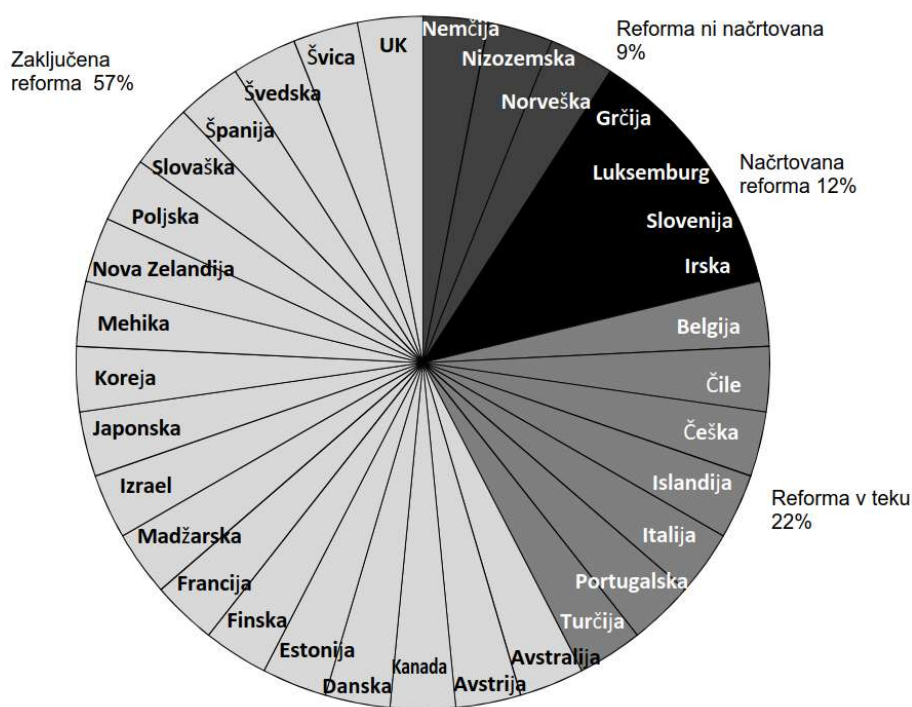
3.3 Dobre prakse na področju evidentiranja po metodi nastanka poslovnega dogodka v izbranih državah članicah Evropske unije

Moretti (2016) je pripravila pregled vsebin letnih poročil različnih držav OECD, saj ta omogočajo oceniti, ali vlade ne glede na računovodsko podlago evidentiranja poslovnih dogodkov zagotavljajo popolno sliko finančnega položaja države. Večina držav OECD, ki poročajo po načelu denarnega toka, zagotavlja tudi druge finančne informacije, ki niso omejene zgolj na denarne transakcije. Raziskava je pokazala, da ostaja kar nekaj držav, ki

uporabljajo načelo denarnega toka in ne poročajo o drugih pomembnih informacijah kot na primer o stanju dolgov, garancijah in sredstvih.

Večina držav, ki so bile zajete v raziskavo v letu 2016, je že zaključila reforme uvajanja evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka (slika 2). 57 % držav je poročalo, da so uspešno izvedle reformo, 22 % držav pa je bilo še v izvajanju reform. Med 12 % držav, ki načrtujejo izvedbo reforme v naslednjih letih, je uvrščena tudi Slovenija.

Slika 2: Pregled stanja reform javnega računovodstva v državah OECD



Vir: Moretti (2016, str. 27).

V prvi raziskavi, ki jo je OECD izvedla leta 2003, je 24 % vseh držav poročalo o uporabi računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka, kar kaže na velik premik v javnih računovodskih praksah od leta 2000 dalje. Obseg reform in cilji, ki jih države zasledujejo, se močno razlikujejo (Moretti, 2016, str. 26). Reforme, ki so bile že izvedene npr. v Estoniji ali Veliki Britaniji, so vključevale prehod na nastanek poslovnega dogodka za celotni javni sektor, medtem ko je reforma v Avstriji usmerjena v izvajanje računovodstva po nastanku poslovnega dogodka samo na centralni ravni.

V raziskavi je Moretti (2016) poudarila, da rezultati ne omogočajo natančnega ocenjevanja trajanja in stroškov reform. Popolno izvajanje reforme je trajalo več let v vseh državah, vendar pa se stroški in trajanje od države do države razlikujejo. Časovni okvir reforme je odvisen od zapletenosti javnega sektorja posamezne države. Švedska je na primer ocenila trajanje svoje reforme na 20 let, medtem ko je Estonija reformo zaključila v 2 do 3 letih.

Zdi se, da države pri izvajanju reform naletijo na številne izzive, ki se od države do države ponavljajo. Glavni izzivi, ki jih je izpostavila Moretti (2016) in so se med državami OECD največkrat ponovili, so naslednji:

- V začetni fazi reform se med najbolj zahtevne naloge šteje identifikacija in vrednotenje sredstev in obveznosti. V večini držav pred reformo ni bilo vzpostavljenih zanesljivih in popolnih evidenc sredstev in obveznosti do virov sredstev. Velik problem je predstavljal popis vseh sredstev, vrednotenja pa nekatere države niti niso v celoti izvedle, saj bi predstavljalo prevelike stroške.
- Velik izziv je predstavljala tudi vzpostavitev novih IT-sistemov. Večina držav je ugotovila, da je uvedba novega IT-sistema dovolj težavna že v primeru, da se računovodski okvir ne spreminja. Ko pa se naenkrat spreminja IT-sistem in računovodski okvir poročanja, pa se izzivi povečujejo eksponentno.
- Številne države so omenile tudi težave pri uresničevanju sprememb zakonodaje, saj je v tem primeru nujna politična podpora, ki pa je v nekaterih državah ni. Prav tako nastajajo težave pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov in pripravi računovodskih izkazov v dogovorjenem časovnem razporedu.

Večina držav je prešla na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka zaporedoma. Ključna strategija za uspešno izvajanje reforme je sprejeti fazni pristop k reformam za obvladovanje izzivov, zmanjšanje tveganja za neuspeh in povečanje verjetnosti uspešnega izvajanja. Nekatere države, npr. Danska, so vključile tudi poskusno fazo, med katero naj bi identificirale izzive, ki bi se lahko pojavili med reformo, preden nadaljujejo s popolnim izvajanjem. Mnoge države poudarjajo tudi pomen zagotavljanja trajnega usposabljanja in pomoči enotam za izvajanje (Moretti, 2016).

3.3.1 Reforma javnega sektorja v Avstriji

Ministrstvo za finance je razvilo ideje za reformo računovodstva v javnem sektorju konec leta 2000, da bi izboljšalo odločanje o proračunu in povečalo preglednost za parlament in širšo javnost. Odgovornim osebam v javnih organizacijah so hoteli zagotoviti boljše informacije ne le o denarnih tokovih, ampak tudi informacije o nastanku poslovnih dogodkov, naravi teh dogodkov in vrednosti premoženja ter obveznosti države in njihovih spremembah (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 142–143). Avstrijski oblikovalci reform so bili usmerjeni predvsem v oblikovanje boljših politik fiskalnega odločanja, kar so dosegli z zavezujočo srednjeročno perspektivo za oblikovanje proračuna. Okvirno obdobje izvajanja je bilo določeno od leta 2007 do leta 2013, kar je bil precej kratek čas v primerjavi z drugimi državami. Razlog za tako kratek čas reforme je dobro izpopolnjen IT-sistem avstrijske zvezne uprave. Avstrijsko računsko sodišče je bilo osrednji partner ministrstva za finance pri načrtovanju in izvajanju reforme nastanka poslovnega dogodka, prav tako je bilo tudi zelo močan zagovornik reform v smeri načela

nastanka poslovnega dogodka zaradi večje preglednosti, zlasti z vidika parlamenta (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 142–143).

Faza izvajanja je trajala od leta 2009 do leta 2012. MTEF je dal jasen poudarek nadzoru odhodkov javnih financ s pomočjo določanja zakonske zgornje meje odhodkov na petih različnih področjih, ki so: 1) zakon in varnost, 2) delo, socialne zadeve, zdravje in družina, 3) izobraževanje, raziskave in kultura, 4) gospodarstvo, infrastruktura in okolje ter 5) denar in obresti (PricewaterhouseCoopers, 2014, str. 27). V drugi fazi reforme leta 2013 je bila sprejeta sprememba Zakona o zveznem proračunu (nem. Bundeshaushaltsgesetz – BHG). Ta sprememba zakona je uvedla pripravo proračuna in evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka na celotni državni ravni vključno z ministrstvi, organiziranimi v oddelkih, podrejenimi agencijami in drugimi institucijami. Leta 2013 so bili objavljeni prvi izkazi po načelu nastanka poslovnega dogodka ter prvi sestavljen proračun, ki vključuje izkaz poslovnega izida v celoti. Nacionalni računovodski standardi na podlagi nastanka poslovnega dogodka so bili prilagojeni po standardih IPSAS, vendar jih niso v celoti prenesli, saj je to predstavljalo prevelik strošek glede na finančna sredstva, namenjena reformi (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 16). Končni datum reforme je bil določen za leto 2013, kar pomeni, da so morale vse zvezne vlade uvesti računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka in pripravo proračuna do 1. januarja 2013.

V Avstriji je analiza vrzeli pokazala, da obstajajo pomembne razlike med trenutnim računovodskim sistemom na podlagi denarnega toka in zelenim računovodskim sistemom na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Na srečo je imela Avstrija za vse subjekte zvezne vlade že desetletje pred reformo razvit ustrezen IT-sistem, tako da je bil ta konceptualno sposoben izvajati računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka, zato je bilo mogoče izvesti reformo z nižjimi stroški (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 144). V Avstriji pa so zelo hitro ugotovili, da popolna konsolidacija, vključno s subjekti v državni lasti, ni mogoča zaradi kratkega obdobja reforme, ki je bilo določeno na šest let, in z omejenimi sredstvi, ki so jih namenili za reformo. Zato so v prvih letih po reformi nekatera sredstva in obveznosti ter organizacije izključili iz začetne konsolidirane bilance (Moretti, 2016, str. 41–42). Avstrija je težavo glede popolne konsolidacije rešila tako, da je na začetku uporabila konsolidacijo lastniškega kapitala, kar pomeni, da se pridružena podjetja letno vrednotijo z deležem v lastniškem kapitalu, zaradi česar je neto učinek poslovanja teh subjektov postal viden v računovodskih izkazih vlade (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 144).

V tabeli 7 so prikazane glavne značilnosti in naloge, na katere so se v Avstriji osredotočili v treh fazah izvajanja reforme. Opredeljene so strategije in izzivi, s katerimi so se srečevali, in glavne naloge vrhovne revizijske inštitucije v vsaki fazi reforme.

Tabela 7: Pregled reforme javnega računovodstva v Avstriji po fazah izvajanja

	Začetna faza	Faza implementacije	Končna faza
Strategija in pristop	<ul style="list-style-type: none"> – določitev smernic reforme nastanka poslovnega dogodka – določanje splošnih ciljev za upravljanje javnih financ 	<ul style="list-style-type: none"> – iskati rešitev, ki se osredotoča na otvoritvene bilance stanja – zmanjšati negotovost reforme s sodelovanjem z vrhovno revizijsko inštitucijo 	<ul style="list-style-type: none"> – postopno izboljšanje reforme – izboljšati področja evidentiranja poslovnih dogodkov, obravnavana v revizijah
Izzivi	<ul style="list-style-type: none"> – vključevanje novih elementov v potek dela in odločanje, – priprava zakonodaje in predpisov 	<ul style="list-style-type: none"> – ostati znotraj proračuna in določenega časovnega obdobja – določiti prioritete 	<ul style="list-style-type: none"> – potrpežljivost in neusmiljenost – izboljšanja se izvajajo v teku in ne z novo reformo – politična podpora blede
Vloga vrhovne revizijske inštitucije	<ul style="list-style-type: none"> – zavedanje o slabostih trenutnega sistema finančnega upravljanja in ugotavljanje možnih izboljšav – določitev mednarodnih dobrih praks in standardov za pomoč 	<ul style="list-style-type: none"> – skrb za učinkovito in gospodarno porabo sredstev, namenjenih reformi 	<ul style="list-style-type: none"> – zagotoviti postopno izboljšanje in uporabo novega sistema za ustvarjanje dodane vrednosti

Vir: Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov (2018, str. 143).

Kljub temu da je Avstrija že vodila nekatere registre sredstev, pa so bili stroški vrednotenja določenih sredstev vseeno preveliki. Zato so za dolgoročna sredstva, kot so nepremičnine, zgradbe, mostovi, ceste itd., za katere niso imeli na voljo nobenih zgodovinskih vrednotenj, uporabili pristop predvidenih stroškov, uporabljen na podlagi podatkov upravljavskih subjektov. Na primer za nepremičnine so vrednost izračunali s pomočjo subjekta za upravljanje z nepremičninami tako, da je bil upoštevan povprečen transakcijski strošek za to vrsto objekta na določenem območju. Glede na ta pragmatični pristop je bila vloga vrhovnih revizijskih inštitucij izredno pomembna za oceno konceptualne trdnosti in praktične izvedljivosti teh modelov, hkrati pa je omogočila finančnemu ministrstvu, da nadaljuje z reformo, ne da bi se balo, da izvedbene prakse ne bodo sprejete s strani računskega sodišča (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov, 2018, str. 145).

Prva otvoritvena bilanca stanja na podlagi nastanka poslovnega dogodka je bil projekt, ki je zahteval učinkovito strukturo upravljanja in dobro določeno časovnico. S tem se je v

Avstriji ukvarjala posebna skupina, ki je bila sestavljena iz treh do petih strokovnjakov. Prva otvoritvena bilanca stanja je bila z namenom stroškovne učinkovitosti sestavljena s številnimi izjemami in poenostavitvami, saj ni bilo dovolj predhodnih izkušenj za učinkovito izvedbo nekaterih cenitev sredstev. V prvo otvoritveno bilanco stanja so bile vključene samo materialne postavke (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 53).

Na uspešen prehod na evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka v Avstriji je pomembno vplivala tudi odločitev, da se za izvajanje reforme opirajo predvsem na lastne strokovnjake in strokovno znanje, kar jim je omogočilo spremljati stroške prehoda, ki so bili ocenjeni na 30 milijonov EUR (0,007 % BDP) (Moretti, 2016, str. 42). Avstrijska vlada je poudarjala pomembnost faze po implementaciji, saj bi samo tako lahko sčasoma izboljšala rezultate reforme. Po koncu reforme so v Avstriji, zahvaljujoč izkušnjam, pridobljenim v prvih letih izvajanja v nadaljnjih letih, izboljšali uvedeno stanje reforme (PricewaterhouseCoopers, 2018b). Cilji reform so bili doseženi, finančni podatki se uporabljajo na vseh stopnjah proračunskega procesa (vključno z makroekonomskimi napovedmi in vrednotenjem javnih politik). Za večjo ozaveščenost javnosti so finančna poročila na voljo na spletnem mestu računskega sodišča (Moretti, 2016, str. 42).

3.3.2 Reforma javnega sektorja v Franciji

Prehod na evidentiranje nastanka poslovnega dogodka je bil eden od glavnih vidikov širokega spektra reform javnih financ, ki se je začel z uvedbo novega proračunskega ustavnega zakona LOLF leta 2001. LOLF je v celoti začel veljati leta 2006 in opisuje načela glede vsebine, priprave, sprejetja in poročanja o javnih financah (OECD, 2004, str. 66–69). Reforme so vključevale uvedbo sistema priprave proračuna, ki temelji na razporeditvi proračunskih sredstev v določene sektorje, ki so morali izpolnjevati vnaprej opredeljene cilje. Doseganje teh ciljev se meri s kazalniki, ki so vključeni v finančna poročila ob koncu leta. Poleg tega je bila z zakonom o proračunu za leto 2001 obvezna zunanja revizija računovodskih izkazov centralne vlade, ki jo je opravilo računsko sodišče (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 20). Reforma je trajala šest let, od leta 2001 do leta 2006. Prvo finančno poročilo na podlagi nastanka poslovnega dogodka za centralno vlado je bilo objavljeno leta 2006.

V začetku reforme po izdaji zakona LOLF je bila glavna naloga priprava trinajstih računovodskih standardov, ki temeljijo na nastanku poslovnega dogodka za centralno državo (brez njenih povezanih oseb). Glavni oblikovalec računovodskih standardov za javni sektor je centralni vladni odbor za javne račune. Standarde je z uredbo odobrilo ministrstvo za finance leta 2004. Drug pomemben korak med letoma 2004 in 2006 je bila priprava otvoritvene bilance stanja. Izvesti so morali registracijo zalog in vrednotenje številnih sredstev in obveznosti centralne vlade. Najpomembnejše postavke, kot so nepremičnine, prometna oprema in cestna infrastruktura, so bile v največji možni meri celovito rekonstruirane. Vrednost nematerialnih predmetov, kot so pohištvo, strojna

oprema, orodje, je bilo ovrednotena, kadar je bilo to mogoče, na podlagi kumulativnih proračunskih tokov (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 31).

Od leta 2004 do 2006 je vlada intenzivno sodelovala tudi pri razvoju računovodskih navodil, zanesljivosti kontrolnega okolja, prenovi procesov, prilagajanju IT-sistemov in uvedbi notranjega nadzora in revizije. Ti glavni mejniki so omogočili objavo otvoritvene bilance stanja s 1. januarja 2006 in pripravo dolgoletnega procesa posodobitve IT-sistemov. V letu 2006 je bilo prvič izvedeno obvezno potrjevanje računov centralne vlade s strani francoskega računskega sodišča (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 31). Bilanca stanja vključuje vsa sredstva in obveznosti ter razliko med njimi (neto sredstva). Vključena so vsa sredstva države vključno s cestami.

Na centralni ravni države je obstajalo veliko IT-sistemov (več kot 300), ki jih uporabljajo vse državne institucije. Ti sistemi so ločeni za posamezne sektorje, na primer za pripravo proračuna, za splošne izdatke, plače in pokojnine, davčne prihodke in podobno. Z uvedbo reforme pa so v Franciji začeli razvijati nov, enoten IT-sistem, ki ga bodo uporabljali na vseh področjih proračuna in računovodstva, kar bo omogočilo poenotene računovodske informacije. Samo razvijanje novega IT sistema je trajalo šest let in se je končalo s prvič objavljenimi izkazi na podlagi nastanka poslovnega dogodka v letu 2012. Novi IT-sistem, imenovan Chorus, je upošteval nov računovodski okvir, ki je temeljil na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Leta 2012 je Chorus omogočil konsolidacijo računovodskih podatkov tako, da je samodejno pripravil bilanco stanja centralne države (brez njenih povezanih oseb). Ta sistem je omogočil zapiranje kontov za sestavo končnih računovodskih izkazov na bolj varen in manj zamuden način. Končno je Chorus omogočil zbiranje podatkov, potrebnih za oblikovanje analitičnega računovodskega okvira, ki je bil izveden leta 2014 (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 32–49).

Trenutni računovodski sistem javnih subjektov je podoben veljavnemu v zasebnem sektorju, vendar ima kljub temu nekaj posebnosti. Francoska država je novembra 2012 sprejela uredbo o upravljanju javnih proračunov in finančnem nadzoru v državnih upravah (Uredba št. 2012-1246 z dne 7. novembra 2012). V uredbi je med drugim poudarjena uporaba standardov ESA 2010, uporaba proračunskega računovodstva in splošnega računovodstva na podlagi ugotovljenih pravic, nadzora in notranje revizije (Bellanca, Cultera & Vermeylen, 2015, str. 27–28). Kontni načrt je bil za letne računovodske izkaze, ki temeljijo na nastanku poslovnega dogodka, enak tistemu za zasebni sektor, le da se konti, ki se ne nanašajo na dejavnosti javnega sektorja, ne uporabljajo (Jones, Lande, Lüder & Portal, 2013, str. 425–426).

3.3.3 Reforma javnega sektorja v Estoniji

Računovodstvo javnega sektorja v Estoniji ureja zakon o računovodstvu, v katerem od leta 2005 računovodska načela v celoti temeljijo na računovodstvu na podlagi nastanka poslovnega dogodka (centralna in lokalna raven). Estonija je začela razmišljati o reformi

leta 1990. Od svoje neodvisnosti leta 1991 je Estonija v ospredje postavila institucionalno reformo finančnega upravljanja. Revizija takratnega zakona, ki je bila izvedena leta 1993, je privedla do sprejetja novega finančnega zakona, ki uvaja sodobne proračunske postopke, temelječe na načelih preglednosti, proračunski disciplini, učinkovitem parlamentarnem nadzoru in zunanji reviziji (Kraan, Wehner & Richter, 2008, str. 2). Tikk (2010, str. 82) je navedel, da je takratno situacijo analiziralo ministrstvo za finance, ki je ugotovilo, da obstoječi predpisi ne izpolnjujejo pričakovanj za javni računovodski sistem niti z vidika notranjih niti z vidika zunanjih uporabnikov. Zakon o računovodstvu se skoraj ni dotaknil urejanja računovodstva v javnem sektorju. Uporabljene računovodske metode so bile mešanica računovodstva na podlagi denarnega toka in nastanka poslovnega dogodka, zato je bil končni rezultat vsebinsko nesistematičen. Pomanjkanje sistematičnih podatkov je privedlo do dvomov v zanesljivost podanih podatkov. Država v splošnem ni imela dobrega pregleda nad premoženjem, obveznostmi, prihodki in odhodki. Verodostojne informacije so bile na voljo samo za pregled prejetega in porabljenega denarja. Estonski finančni minister je smernice za reformo javnega računovodstva oblikoval skupaj s strokovnjaki s področja računovodstva in revizije ter omogočil svetovanje vsem subjektom v javnem sektorju.

Reforma se je začela leta 2002, ko se je začela gradnja sistema. Njena glavna naloga je bila implementirati nove smernice v sisteme javnega sektorja. Med glavne cilje reforme so uvrstili večjo zanesljivost računovodskih izkazov javnega sektorja in zagotavljanje zanesljivih podatkov, skladnih s takratno ESA 95 (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 18). Vsak organ je bil odgovoren za prilagajanje svojih IT-sistemov, da bi bili skladni z novimi smernicami. Ministrstvo za finance je bilo zadolženo za uvedbo IT-sistema za zbiranje in konsolidacijo finančnih podatkov vseh subjektov javnega sektorja (Tikk, 2010, str. 82–83). Nov računovodski akt je bil sprejet leta 2003, skladno z njim pa so morali delovati vsi subjekti v javnem sektorju (več kot 430 osrednjih organov na centralni ravni in 241 organov na lokalni ravni) (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 18). Računovodstvo v javnem sektorju je bilo spremenjeno v računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka in usklajeno s standardi IPSAS. Kot približek IPSAS je estonska vlada vpeljala nova splošna pravila za organizacijo računovodstva in računovodskega poročanja države in računovodskih subjektov (eston. Riigi raamatupidamise üldeeskiri), ki so začela veljati s 1. januarjem 2004 (Tikk, 2010, str. 82).

Leta 2004 so bili izdelani konsolidirani računovodski izkazi na podlagi nastanka poslovnega dogodka na centralni ravni, leta 2005 pa razširjeni na celoten javni sektor (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 18). Državni center za storitve v skupni rabi pod vodstvom ministrstva za finance je zadolžen za upravljanje konsolidacije programske opreme, ki temelji na sistemu SAP, ki omogoča pridobivanje finančnih poročil v zelo omejenem časovnem okviru. Vsi subjekti v javnem sektorju morajo v 30 dneh po preteku meseca vnesti svoje konsolidacijske podatke v IT-sistem konsolidacije. Konsolidirani izkazi celotnega javnega sektorja z omejenimi zahtevami se izvajajo četrletno, medtem ko

se letni konsolidacijski izkazi pripravijo do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto. Državni revizijski urad revidira letne konsolidacijske izkaze in jih do 30. avgusta predstavi parlamentu (PricewaterhouseCoopers, 2014, str. 98). Po svetovni raziskavi, izvedeni iz strani družbe PricewaterhouseCoopers leta 2013, je bilo estonsko računovodstvo in poročanje v javnem sektorju eno najnaprednejših na svetu. Od takrat se v javnem sektorju uporablja računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki temelji na standardih IPSAS. Računovodski podatki so predstavljeni oddelku za finančni nadzor ministrstva za finance, ki je pristojno za objavo računovodskih izkazov (Bellanca, Cultera & Vermeulen 2015, str. 27).

Najpomembnejši del reforme je bilo sprejetje standardov in vpeljava standardov v javni sektor. Ministrstvo za finance je vzpostavilo službo za organizacijo, ki je skrbela za usposabljanje računovodij za uporabo novih IT-sistemov in izobraževanja na temo novih standardov. V reformo so bila vključena revizijska in svetovalna podjetja. Nekaj let po zaključeni reformi so na podlagi pridobljenih izkušenj izboljšali računovodske metode, ki so bile osnova za širšo reformo finančnega poslovanja, vključno s proračunskimi reformami, stroškovnim računovodstvom in sistemi strateškega upravljanja. Pričakovali so, da bo uvedba priprave proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka izboljšala zavedanje o stroških in nadzor upravljanja na operativni ravni. Prvi proračun po načelu nastanka poslovnega dogodka je bil sprejet leta 2017 (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 18).

Za reformo javnega računovodstva v Estoniji je bil značilen pristop od zgoraj navzdol. Vodilno vlogo v procesu reforme je prevzelo ministrstvo za finance. Z reformo so subjekti javnega sektorja pričeli uporabljati računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka, kar vodi do večje preglednosti in boljšega merjenja uspešnosti. V Estoniji je možnost dobre in hitre konsolidacije omogočil tudi standardni kontni načrt, ki ga uporabljajo vsi subjekti javnega sektorja (PricewaterhouseCoopers, 2014).

4 DEJAVNIKI VPLIVA NA USPEŠNO IZVEDBO REFORME V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH EU IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVE NA OBRAVNAVANEM PODROČJU V SLOVENIJI

Računovodstvo v javnem sektorju se nenehno spreminja, v zadnjih letih pa vedno večjo podporo v državah članicah prejema načelo nastanka poslovnega dogodka. Kot del novega javnega upravljanja ta koncept uporablja prakse, ki so se do sedaj uporabljale predvsem v zasebnem sektorju. Uporaba novih računovodskih metod izboljšuje finančno poslovanje in odločanje. Reformiranje računovodstva po načelu denarnega toka se v Sloveniji postopno izvaja že vrsto let z različnimi ureditvami podzakonskih aktov in spremenjenimi zahtevami za poročanje. Neposredni proračunski uporabniki že nekaj časa delujejo po modificirani metodi denarnega toka, ki ima že nekatere lastnosti načela nastanka

poslovnega dogodka. V Sloveniji je to na področju sestavljanja bilance stanja tudi med neposrednimi proračunskimi uporabniki. V poglavju, ki sledi, predstavim primerjalno analizo reform v izbranih državah članicah. V njej izpostavim glavne značilnosti in izzive, ki so jih imele države članice pri izvajanju reform ter kako so se teh izzivov lotile. V podpoglavju 4.2 Predlogi za izboljšanje na obravnavanem področju v Sloveniji so izpostavljena ključna področja, ki jih bo treba v Sloveniji urediti pred uveljavitvijo reforme javnega računovodstva.

4.1 Dejavniki vpliva na uspešno izvedbo reforme v izbranih državah članicah Evropske unije

Po proučitvi dobrih praks uvajanja reforme evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju Avstrije, Francije in Estonije sem ugotovila več dejavnikov, ki so pomembno vplivali na izvedbo reforme. V nadaljevanju opišem, kako so ti dejavniki vplivali na reformo v izbranih državah članicah in kje so se pojavile težave.

Podpora najvišjih državnih organov na vseh ravneh reforme sodi med glavne dejavnike, ki vplivajo na uspešno izvedbo reforme. Dve glavni prednosti, ki sta v vseh državah pomembno pripomogli k izvajanju uspešne reforme, sta udeležba vseh subjektov, ki pripomorejo k večji uspešnosti izvajanja reforme, ter vključenost organov, ki so odgovorni za sprejemanje zakonov v državi. V večini držav ima pri sprejemanju in spreminjanju zakonodaje na področju računovodstva in javnih financ glavno vlogo ministrstvo za finance. Ministrstvo za finance ima pomembno vlogo tudi pri opredelitvi načel reforme in določitvi njenih smernic. V Avstriji je bilo že od leta 2000 ministrstvo za finance eden ključnih pobudnikov za izvajanje reforme. V raziskavi, ki jo je opravilo podjetje PricewaterhouseCoopers (2018b), je poudarjeno, da sta se estonsko in avstrijsko ministrstvo za finance v zelo zgodnji fazi reforme posvetovali z izbranimi pristojnimi revizorji in računovodskimi strokovnjaki iz različnih enot javnega sektorja ter določili glavne dejavnike, ki bi lahko pomembno vplivali na izvajanje reforme. Z njihovo pomočjo so oblikovali dobre začetne smernice, ki so začrtale pot, kako naj bi reforma potekala. Te smernice so bile dopolnjene s primeri dobrih računovodskih praks za različne poslovne dogodke. Na drugi strani je v Franciji ministrstvo za finance imenovalo odbor javnih financ za odgovorni organ za pripravo standardov in oblikovanje novih računovodskih načel v sodelovanju z drugimi ministrstvi. Ministrstvo za finance je v izbranih državah članicah glavni subjekt tudi na področju vodenja postopka izvajanja reforme. Estonsko ministrstvo za finance je bilo odgovorno za imenovanje posebnih služb za pomoč in upravljanje centralnega računovodskega IT-sistema, na podlagi katerega zbirajo vse računovodske izkaze subjektov javnega sektorja, ki so vključeni v konsolidacijo države.

Po moji oceni je eden ključnih elementov dobro izvedene reforme **predhodna ocena stroškov reforme**. To sta naredili Avstrija in Estonija. V Estoniji je bila izvedena ocena stroškov, vključno s stroški informacijske tehnologije in usposabljanja za vse organe v

javnem sektorju pred uvedbo reforme. Ministrstvo za finance avstrijske centralne vlade je tehtalo stroške in koristi izvajanja računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka v vseh fazah reforme. Ključnega pomena za dobro obvladovanje stroškov reforme sta tudi določanje standardov, ki bodo veljali za javni sektor v posamezni državi članici, in **časovni razpon uvajanja reforme**. Veliko držav članic se odloči za delni prevzem standardov IPSAS, ki pa jih v določenih primerih prilagodijo svojim potrebam. Francija je razvila lastne standarde, saj je prevzem IPSAS predstavljal prevelik strošek, poleg tega pa je prevzela tudi kontni načrt zasebnega sektorja in ga prilagodila potrebam za javni sektor. V Avstriji so se odločili, da standardov IPSAS ne bodo prenesli zaradi ocenjene prekomerne obremenitve v primerjavi s pričakovanimi koristmi, zato so razvili lastne nacionalne standarde, ki so delno temeljili na IPSAS. Estonska vlada pa je vpeljala nova splošna pravila za organizacijo računovodstva in računovodskega poročanja države in računovodskih subjektov, ki so temeljila na standardih IPSAS. Glede na številne naloge, ki morajo biti opravljene v sklopu reforme za preoblikovanje politik, procesov, izobraževanje ljudi in uvajanje novih IT-sistemov, so ključnega pomena tudi dobro razporejene časovnice. Časovne roke si mora posamezna država zasnovati tako, da v največji možni meri upošteva obseg in cilje reforme ter velikost in zapletenost institucij. Pri Franciji in Avstriji se je za težavo izkazal prekratek časovni rok za dokončanje reforme, saj so napačno ocenili čas, ki bi ga porabili za vrednotenje sredstev.

Ključni dejavnik za uspešno implementacijo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka je **dober obstoječi IT-sistem**. Implementacija novih IT-sistemov je draga in vzame veliko časa. Če države nimajo razvitega IT-sistema, ki bi lahko bil osnova novim računovodskim pravilom, morajo razviti novega in s tem omogočiti učinkovito uveljavitev novih standardov. Tako Francija kot Estonija sta za vzpostavitev novih IT-sistemov oz. za posodobitev že obstoječih IT-sistemov najeli zunanje IT-svetovalce. V Franciji je nov IT-sistem razvilo podjetje SAP. Stroški razvijanja IT-sistema Chorus v Franciji so bili ocenjeni na približno eno milijardo evrov v letu 2012 in so predstavljali najvišje stroške te reforme. V Estoniji pa je bil vsak vodilni organ javnega sektorja odgovoren za prilagajanje svojih IT-sistemov, ki so morali biti v skladu z novimi smernicami. Ministrstvo za finance estonske centralne vlade je bilo zadolženo za uvedbo IT-sistema za zbiranje in konsolidacijo finančnih podatkov subjektov javnega sektorja. V Estoniji se je ministrstvo za finance na vsakem koraku postopka uvajanja novega IT-sistema posvetovalo z IT-podjetji, kvalificiranimi računovodji in revizorji subjektov javnega sektorja. Novi IT-sistem so dokončno uvedli leta 2007. Avstrija je za razliko od Francije in Estonije minimalizirala najem zunanjih IT-svetovalcev, saj so imeli že v začetku dobro razvit IT-sistem, ki jim je omogočil lažji prehod na računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka. V avstrijski centralni vladi je obstoječi sistem ERP, ki temelji na programski opremi SAP, zagotovil celovit in dobro razvit sistem upravljanja po načelu denarnega toka. V reformi v smeri načela nastanka poslovnega dogodka so naredili le nadgradnjo obstoječega sistema SAP za pridobitev novih modulov in dodatnih

elementov za evidentiranje poslovnih dogodkov, kar jim je v veliki meri znižalo stroške in časovni okvir izvajanja.

Konsolidacija je v večini držav članic predstavljala ključni problem pri prehodu na evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. Večina držav članic ne zagotavlja evidenc sredstev in obveznosti, zato je zanje popis in cenitev sredstev velik problem. Medtem ko so v Estoniji že takoj po končani reformi sestavili konsolidirane računovodske izkaze, kjer so zajeti vsi subjekti javnega sektorja, so v Franciji in Avstriji v prvih fazah reforme naredili samo delno konsolidacijo. Razlog za to so bili previsoki stroški cenitve vseh sredstev in obveznosti javnih subjektov, saj niso imeli predhodno zagotavljenih dobrih evidenc. Prav tako so napačno ocenili čas, ki bi ga porabili za popis sredstev, zato so se odločili, da začetnih konsolidacij ne bodo naredili v celoti. V Avstriji pa so se odločili, da bodo v prvo otvoritveno bilanco stanja vključili le materialne postavke.

Dobra praksa Avstrije, Francije in Estonije, ki jo velja upoštevati, je tudi **uvedba faze po implementaciji reforme**, ki omogoča izboljšanje ukrepov glede na pretekle izkušnje. Po koncu reforme v Avstriji se ureditev, usmerjanje in notranji nadzor postopoma izboljšujejo, zahvaljujoč izkušnjam, pridobljenim v prvih letih izvajanja. Prav tako so akterji centralne estonske vlade že od začetka načrtovali posodabljanje in izboljšanje prvih rezultatov reforme glede na ugotovitve in izkušnje, ki so jih pridobili med izvajanjem.

Francija je v sklopu reforme javnega sektorja izvajala tri faze (PricewaterhouseCoopers, 2018b, str. 26):

- **Faza inicializacije** je trajala od leta 2000 do leta 2008 in je privedla do zaključka otvoritvene bilance stanja s postopno uporabo novih računovodskih standardov. Računsko sodišče, ki je od leta 2006 odgovorno za revidiranje izkazov centralne vlade, je izdalo mnenje s pridržki. Število teh pridržkov se je z leti postopoma zmanjševalo.
- **Faza preobrazbe in posodobitve informacijskih sistemov** je trajala od leta 2009 do leta 2012. Povezana je bila z novim državnim finančnim in računovodskim informacijskim sistemom, imenovanim Chorus.
- Od leta 2013 so začeli izvajati **fazo optimizacije procesov**, s katero so dosegli najboljše optimiziranje računovodske reforme. Faza je vključevala storitve, ki vodijo do centralizirane obdelave računov s strani računovodje, poenostavitve postopkov in aktov, medletnega zaključevanja in predhodnega zaključevanja.

Skupen pregled vseh ugotovitev je predstavljen v tabeli 8.

Tabela 8: Pregled izzivov, rešitev in dobrih praks v izbranih državah članicah EU pri izvajanju reform javnega računovodstva

	Avstrija	Francija	Estonija
Vodstveni organi	Ministrstvo za finance (pomoč pristojnih revizorjev in računovodskih strokovnjakov)	Odbor javnih financ pod okriljem ministrstva za finance	Ministrstvo za finance (pomoč s strani pristojnih revizorjev in računovodskih strokovnjakov)
Težave/ izzivi	1. Prekratek časovni razpon izvajanja reforme 2. Previsoki stroški vrednotenja sredstev	1. Prekratek časovni razpon izvajanja reforme 2. Previsoki stroški vrednotenja sredstev 3. 300 različnih IT-sistemov na celotni ravni javnega sektorja	1. Različni IT-sistemi, vsak organ javnega sektorja je bil zadolžen za prilagoditev svojega sistema.
Rešitve izzivov	1. in 2. → Rešitev previsokih stroškov reforme: sestava delne konsolidacije (vključeni samo nekateri javni subjekti). Prva otvoritvena bilanca stanja vključuje samo materialne postavke. Narejena je bila konsolidacija lastniškega kapitala.	1. in 2. → Rešitev previsokih stroškov reforme: sestava delne konsolidacije (vključeni samo nekateri javni subjekti). 3. Zunanji IT-svetovalci (SAP) – razvili so nov enoten IT-sistem Chorus.	1. Na vsakem koraku reforme posvetovanje z zunanjimi IT-svetovalci in revizorji, ministrstvo za finance zagotovi IT-sistem za konsolidacijo s pomočjo zunanjih svetovalcev.
Dobre prakse izvajanja reform	1. Dobro oblikovane začetne smernice in narejena analiza vrzeli 2. Začrtane smernice so dopolnjene z računovodskimi praksami 3. Uvedba faze razvoja po končani reformi za kasnejše izboljšave 4. Dobro razvit IT-sistem – sistem so samo nadgradili 5. Pregled stroškov reforme na vsakem koraku 6. Prilagoditev nacionalnih standardov s pomočjo IPSAS	1. Razprava o novih računovodskih načelih na celotni centralni ravni 2. Uvedba faze razvoja po končani reformi za kasnejše izboljšave 3. Določanje kazalnikov za spremljanje uresničenih ciljev med izvajanjem reforme 4. Priprava lastnih standardov 5. Večletna računovodska usmeritev za vrednotenje sredstev 6. Kontni načrt zasebnega sektorja prilagojen javnemu	1. Dobro oblikovane začetne smernice 2. Začrtane smernice so dopolnjene z računovodskimi praksami 3. Estonsko ministrstvo oblikuje podporne službe za pomoč in upravljanje IT-sistemov 4. Celotna konsolidacija vseh javnih subjektov 5. Uvedba faze razvoja po končani reformi za kasnejše izboljšave 6. Predhodno izvedena ocena stroškov, ki vključuje tudi IT-reformo

Vir: lastno delo.

4.2 Predlogi za izboljšave na obravnavanem področju v Sloveniji

Za uvedbo evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka je ključno, da računovodje v javnem sektorju razvijejo jasno razumevanje novega okvira (vpeljeni novi standardi, postopki in prakse) in pridobijo temeljito znanje o ključnih računovodskih kategorijah. Pomembni so tudi izzivi, povezani s poučevanjem in usposabljanjem nefinančnega osebja. Poznavanje koncepta nastanka poslovnih dogodkov v operativnih oddelkih je potrebno za boljšo kakovost informacij. Preoblikovanje politik zahteva prilagoditev finančnih pravil in predpisov, dokumentiranje novih računovodskih usmeritev ter oblikovanje izčrpnih smernic in priročnikov. Za lažji pregled prednosti in pomanjkljivosti ter uvedbo možnih izboljšav v slovensko zakonodajo sem ključne poudarke reforme, ki so hkrati tudi dobra praksa drugih držav članic, ki so že uvedle evidentiranje poslovnih dogodkov javnega sektorja po načelu nastanka poslovnega dogodka, razdelila na naslednja področja: politična podpora, trenutna zakonodaja in uvajanje novih standardov, informacijski sistem, izobraževanje javnih uslužbencev, otvoritvena bilanca stanja in konsolidacija.

Pri oblikovanju predlogov izboljšav sem izhajala iz pridobljenega znanja ob pregledu strokovne literature s tega področja in intervjuja z gospo Vesno Milanovič, ki je zaposlena v sektorju za razvoj sistema javnega računovodstva na ministrstvu za finance. Za intervju z gospo Milanovič sem se odločila med drugim tudi zato, ker zastopa Slovenijo v sklopu EPSAS WG in je zaposlena v sektorju, ki skrbi za razvoj javnega računovodstva v Sloveniji. Med proučevanjem literature se mi je porodilo veliko vprašanj, na katera nisem našla zadovoljivih odgovorov. S pomočjo intervjuja sem želela pridobiti informacije o trenutnem stanju javnega računovodstva v Sloveniji »iz prve roke«. Zaradi trenutnih ukrepov v zvezi s covid-19 intervjuja nisem opravila osebno. Gospa Milanovič je bila v času izvedbe intervjuja polno zasedena z drugimi projekti, zato je predlagala, da ji vprašanja, na katera bo odgovorila, pošljem prek elektronske pošte. Intervju je priložen v prilogi 1 in zajema enajst različnih vprašanj, ki se nanašajo na trenutno stanje javnega računovodstva v Sloveniji.

4.2.1 Politična podpora

Ministrstvo za finance se je v vseh državah članicah, ki so uvajale spremembe v računovodstvu javnega sektorja, pokazalo kot najpomembnejši organ pri uvajanju evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Politična podpora je izrednega pomena za izvedbo uspešne reforme v državi. V Sloveniji ministrstvo za finance pripravi gradivo za sprejem nove zakonodaje, ki ga najprej obravnava vlada in doda pripombe in popravke na pripravljeno gradivo. Ko je gradivo odobreno, ga vlada pošlje v končno potrditev državnemu zboru, ki ga sprejme ali zavrne. V Sloveniji deluje v okviru ministrstva za finance sektor za razvoj javnega računovodstva, v katerem skrbijo za razvoj in pripravo sistemske zakonodaje na vseh področjih javnega računovodstva. Sektor za

razvoj javnega računovodstva sodeluje tudi kot član EPSAS WG, ki se dvakrat letno srečuje z namenom sestave novih standardov EPSAS. Razvoj javnega računovodstva v Sloveniji poteka že nekaj časa. Pomemben premik se je zgodil s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od leta 2005 do 2008 (v nadaljevanju Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ), ki ga je sprejela takratna Vlada RS. Glavni cilj strategije je bil vzpostaviti učinkovit in uspešen sistem finančnega poslovanja ter zagotoviti notranji nadzor in notranje revizije pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. V točki C2 – Izboljšanje in prenova funkcije računovodenja je bilo določeno, da bo treba izvesti spremembe predvsem pri neposrednih proračunskih uporabnikih, in sicer uvesti računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka, ki je podlaga za poročanje v skladu z ESA 95 (sedaj ESA 2010) (Vlada Republike Slovenije, 2005). Glede na to, da ministrstvo za finance redno sodeluje pri pripravi standardov EPSAS in so se v Sloveniji od uveljavitve ZR naredili že določeni koraki v smeri evidentiranja na podlagi poslovnega dogodka, menim, da v Sloveniji sicer obstaja interes tudi na strani države za uvedbo evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka tudi pri drugih uporabnikih, ampak resne politične podpore še vedno ni. V intervjuju je sekretarka Vesna Milanovič omenila, da v zadnjih desetih letih do večjih premikov na tem področju ni prišlo predvsem zaradi pomanjkanja politične podpore, saj uveljavitev evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka pri drugih uporabnikih ni v interesu sedanje vlade. Poudarila je tudi, da problem nastaja pri spremembi ZJF, saj bi sprememba pomenila predvsem večji nadzor javnih financ.

4.2.2 Trenutna zakonodaja in uvajanje novih standardov

Izkušnje držav članic so pokazale, da so zavezujoči zakoni in predpisi v zgodnji fazi pogosto način za lažje doseganje ciljev reforme. Preoblikovanje procesov zahteva, da se med reformo redno preverjata kakovost in skladnost z obstoječim regulativnim okvirom, pomembno je tudi usposabljanje kadrov, preoblikovanje miselnosti in zagotavljanje visoke ravni politične zavezanosti v celotni reformi. Računovodstvo v javnem sektorju v Sloveniji določa ZR skupaj s podzakonskimi akti in ZJF. V reviji IKS 08/09 2019 je sekretarka sektorja za razvoj sistema javnega računovodstva Vesna Milanovič, ki je članica EPSAS WG, povzela potek šestega srečanja EPSAS WG v Luksemburgu. Med drugim je poudarila, da so predpisi, ki določajo računovodstvo v javnem sektorju v Sloveniji, dovolj razviti, da prehod na nove standarde ne bi predstavljal večjih težav. Vse, kar določa EPSAS CF, ki je bil glavna tema šestega srečanja, je v SRS opredeljeno že od leta 1993, ko so bili sprejeti prvi SRS. V Sloveniji je zakonska podlaga javnega sektorja hierarhično razporejena, kar pomeni, da je obvezni zakon ZR in njegovi podzakonski akti. Za področja, ki niso posebej opredeljena v ZR, je obvezna uporaba SRS. Vsi posredni proračunski uporabniki v Sloveniji že uporabljajo evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka, neposredni proračunski uporabniki pa uporabljajo modificirano metodo denarnega toka, ki že ima zametke nastanka poslovnega dogodka.

V Sloveniji so bili že trije poskusi spremembe ZJF in ZR z namenom prehoda na evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka za vse proračunske uporabnike. Prvič so bile spremembe predlagane v letu 2007 in nato še enkrat v letu 2011. Po besedah sekretarke Vesne Milanovič (priloga 1) so v letu 2011 v celoti sestavili nov ZR, kar pomeni, da je vključeval popolno prenavo in ne samo spremembo in dopolnitev obstoječega. Takrat je vlada ZR potrdila, vendar je zavrnila nov ZJF, ker pa sta zakona odvisna eden od drugega, se morata sprejemati skupaj. V letu 2016 je bil ponovno pripravljen predlog sprememb ZJF in ZR, ki pa na koncu nista bila sprejeta z istim razlogom kot pri poskusu v letu 2011. Novega ZJF vlada ni potrdila zaradi določitev v zakonu, ki bi poostriale nadzor nad porabo javnih sredstev. Glavni cilji v predlogu spremembe ZR so bili, da bo ZR v čim večji meri usklajen z določbami, ki so opredeljene v SRS, napovedovali so uvedbo načela nastanka poslovnega dogodka tudi za druge uporabnike EKN, ki naj bi začelo veljati od leta 2022 dalje. Načelo denarnega toka bi se ohranilo za evidenčno evidentiranje in pripravo zaključnih računov blagajn.

Iz reform, ki so jih že izvedle druge države članice, je razvidno, da so nekatere uporabile pravila, ki sicer veljajo za zasebni sektor. Tako je Francija kontni načrt javnega sektorja prevzela iz zasebnega in ga le prilagodila javnemu sektorju. Ker je v Sloveniji EKN za javni sektor bistveno drugačen od zasebnega, sem mnenja, da ne obstaja dodana vrednost vzpostavljanja novega kontnega načrta iz zasebnega sektorja, temveč je treba le poenotiti uporabo EKN določenih uporabnikov tudi za druge uporabnike. Veliko držav članic je tudi standarde za javni sektor prilagodilo po standardih zasebnega sektorja ali pa prevzelo oz. prilagodilo standarde IPSAS. V pogovoru s sekretarko Vesno Milanovič sem ugotovila, da bi standarde za javni sektor v Sloveniji morali prilagoditi po nastajajočih standardih EPSAS, za pomoč pa so nam lahko tudi SRS. Glede na to, da SRS določeni uporabniki večinoma že uporabljajo, bi njihov način evidentiranja samo prenesli še na druge uporabnike. Kar se tiče standardov IPSAS, je Vesna Milanovič poudarila, da so bili na začetku samo »kopija« standardov IFRS, ki jih je IPSASB z leti dopolnil in dodal standarde, ki se navezujejo samo na javni sektor. Glede na to, da so standardi IPSAS kompleksni in zelo obsežni, jih veliko držav članic ne želi prevzeti v svoje nacionalne zakone. Zato je med glavnimi cilji standardov EPSAS prijaznejša uporaba in manj kompleksna struktura. Osnova za sestavo EPSAS je kodeks računovodskih načel. Po pregledu slovenske zakonodaje, SRS in zahtev, ki jih prinašajo standardi EPSAS, sem mnenja, da uvajanje novih standardov ne bi smelo predstavljati prevelikega problema.

4.2.3 Informacijski sistem

V Sloveniji vsi neposredni uporabniki državnega proračuna in Mestna občina Ljubljana uporabljajo enoten računovodski sistem, ki se imenuje MFERAC. Lastnik informacijskega sistema je ministrstvo za finance, ki je odgovorno za ažurnost sistema s posodobitvami ter skladnost s spreminjajočo se zakonodajo in predpisi v javnem sektorju. Glavne prednosti, ki jih lahko izpostavim glede informacijskega sistema, so nižji stroški programske opreme

in poenotenje vseh informacijskih sistemov neposrednih proračunskih uporabnikov državnih proračunov. Z vzpostavitvijo informacijskega sistema MFERAC (v nadaljevanju IS MFERAC) je ministrstvo za finance zagotovilo večji nadzor nad izvrševanjem in porabljanjem državnega proračuna, poleg tega omogoča lažje revizijske sledi, ki nastanejo med izvajanjem poslovnih procesov. IS MFERAC se stalno nadgrajuje in prilagaja potrebam uporabnikom in spreminjajoči se zakonodaji. Velika prednost informacijskega sistema je povezanost z drugimi sistemi v javnem sektorju, za lažjo izmenjavo podatkov na primer z Agencija za javnoupravne evidence in storitve (AJPES), UJP, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS), Finančna uprava Republike Slovenije (FURS)... IS MFERAC pokriva vse poslovne in računovodske funkcije, ki jih izvajajo neposredni proračunski uporabniki. Te se nanašajo na področje računovodstva, kadrovanja in financ. Poseben sklop informacijskega sistema je tudi uvedba e-poslovanja, ki je pripomoglo k bolj ekološkemu načinu poslovanja, saj se je s tem zmanjšala poraba papirja. Sklopi informacijskega sistema so med seboj povezani in se dopolnjujejo, prav tako so povezani z zunanjimi informacijskimi sistemi, ki zagotavljajo pretok informacij drugih uporabnikov javnega sektorja. V informacijski sistem so vgradili notranje kontrole, ki so v veliko pomoč revizijam informacijskih sistemov in stalnemu spremljanju izvrševanja državnega proračuna. Sistem je tudi delno avtomatiziran, saj so pogostejše knjižbe evidentiranja določenih poslovnih dogodkov avtomatizirane (avtomatika knjiženja). Omogoča tudi stalen računovodski, kadrovsko-plačilni in proračunski nadzor. V aplikacijo so vgrajene tudi zahteve Evropske komisije, ki so potrebne za certificiranje izdatkov. Kljub temu da imajo neposredni uporabniki državnega proračuna vzpostavljen enoten informacijski sistem, pa ta še ni v uporabi pri neposrednih občinskih uporabnikih. Posredni proračunski uporabniki imajo svoje informacijske sisteme, ki se tudi med uporabniki razlikujejo, vendar to ne bi smelo predstavljati večjih težav, saj so ti že vpeljeni v evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. Za sestavo konsolidirane premoženjske bilance stanja države in občin pa se vsi podatki posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov vnašajo prek že obstoječega portala AJPES.

Glavna prednost, ki jo ima Slovenija pri uvedbi evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka, je torej enoten informacijski sistem, ki je že prenesen med vse neposredne uporabnike državnih proračunov in Mestno občino Ljubljana. Kot korak k učinkoviti reformi bo treba sistem samo nadgraditi in ga prilagoditi novim standardom in zahtevam, kar bo v veliki meri znižalo stroške in čas izvajanja reforme.

4.2.4 Izobraževanje javnih uslužbencev

Pomemben korak k dobro izvedeni reformi je dobro poznavanje pravil računovodenja s strani javnih uslužbencev, ki so odgovorni za računovodsko in finančno področje v javnem sektorju. Področje računovodstva se vsako leto spreminja in dopolnjuje tako na državni kot mednarodni ravni. Pridobivanje novih znanj in spremljanje novosti računovodskih uslužbencev je ključnega pomena za dobro vodenje evidenc in odločanje proračunskih

uporabnikov na vseh ravneh. Pred začetkom izvajanja reforme mora država zagotoviti ustrezna usposabljanja zaposlenih tako z vidika morebitnih novih informacijskih sistemov kot z vidika poznavanja standardov in spremenjene zakonodaje. Že od leta 2003 je izobraževanje s tega področja del izobraževalnega procesa znotraj Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ. Leta 2003 je Center za razvoj financ s pomočjo Svetovne banke in drugimi parterji začel izobraževanje računovodij javnega sektorja. Po končanem izobraževanju so vsi udeleženci prejeli certifikat o uspešno zaključenem izobraževanju, ki je bilo tudi mednarodno priznано, in so pridobili naziv preizkušeni računovodja javnega sektorja. Izobraževanje je izvajalo britansko združenje CIPFA, ki je specializirano za javni sektor. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije pa ima razpisan program računovodske šole za javni sektor. Računovodska šola za javni sektor daje poudarek splošnemu znanju in poznavanju pravil pri pripoznavanju, merjenju in vrednotenju posameznih računovodskih kategorij določenih in drugih proračunskih uporabnikov, prav tako pa ločeno obravnava pravila in primere evidentiranja dogodkov za druge in določene uporabnike proračuna.

Kot del reforme moramo v Sloveniji vzpostaviti skupino notranjih in zunanjih izvajalcev, ki bodo zadolženi za usposabljanje odgovornih oseb na področju nove zakonodaje in standardov ter informacijskega sistema pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih.

4.2.5 Otvoritvena bilanca stanja

Eden izmed večjih izzivov drugih držav članic ob izvajanju reforme javnega računovodstva je evidentiranje in vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev. Veliko držav članic je moralo na novo ustvariti evidence podatkov o količini in vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev. Odgovorni organi v posamezni državi so morali sestaviti izčrpen zapis vseh svojih fizičnih sredstev, vključno z zemljišči, zgradbami, obrati, opremo in dediščino. Oceniti so morali tudi svoja neopredmetena sredstva, vključno z blagovnimi znamkami in finančnimi sredstvi (kapital, delnice, obveznice ...). Posledično so imeli s tem tudi težave pri sestavi prve otvoritvene bilance stanja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Večina držav članic ni imela ažurnih evidenc o vrednosti sredstev in obveznosti, ustvarjanje teh evidenc pa jim je vzelo veliko časa in sredstev, namenjenih reformi. Omenjeni izziv, s katerim se sooča nemalo držav članic, v Sloveniji ne bo povzročal večjih težav, saj Slovenija že nekaj časa zagotavlja podatke o sredstvih in obveznosti do virov sredstev, ki so zakonsko določeni pri letnem poročanju vseh proračunskih uporabnikov. To pomeni, da v Sloveniji vsi proračunski uporabniki že vodijo evidence, ki skupaj sestavljajo bilanco stanja, konec vsakega leta pa morajo opraviti tudi popis sredstev in obveznosti do virov sredstev na dan 31. december, kar omogoča točnost in ažurnost podatkov. Sestava prve otvoritvene bilance stanja tako ne bo predstavljala večje težave, saj je bilanca stanja zakonsko obvezen računovodski izkaz, ki ga morajo v letnem poročilu oddati vsi uporabniki. Pri neposrednih proračunskih uporabnikih bo treba

narediti le dodatne evidence terjatev in obveznosti, ki se bodo vodile po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Prvi korak k otvoritveni bilanci stanja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka je zagotoviti ustrezno evidenco terjatev drugih uporabnikov predvsem iz naslova javnofinančnih prihodkov, saj te predstavljajo večino prihodkov pri vseh uporabnikih. Te terjatve bo treba upoštevati tako v evidencah proračuna kot pri sestavljanju bilanc stanja po načelu nastanka poslovnega dogodka.

4.2.6 Konsolidacija

Konsolidacija se je izkazala za zadnji večji izziv pri uvajanju reforme računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Kot pri reformi v Franciji in Avstriji na začetku reforme nobena država ni naredila popolne konsolidacije. Popolno konsolidacijo je izvedla samo Estonija. V Sloveniji je konsolidacija že sedaj zakonsko določena in se jo sestavi vsako leto kot končno konsolidacijo premoženjskih bilanc stanja države in občin. Ker pa določeni in drugi uporabniki vodijo računovodske kategorije po dveh različnih metodah, prihaja pri konsolidaciji do ne ujemajočih se vrednosti predvsem na strani terjatev in obveznosti. Z uvedbo evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka v celoten javni sektor se bo ta težava odpravila, saj bodo vsi uporabniki evidentirali poslovne dogodke na enak način.

Dober okvir za konsolidacijo po bodočih standardih EPSAS je ESA 2010. Medtem ko se računovodski izkazi in konsolidirane bilance stanja držav v državah članicah EU izdelajo predvsem za sprejemanje odločitev na ravni vlade in prikaz realnega finančnega položaja države, Eurostat s pomočjo poročanja po ESA 2010 pridobljene podatke o državah uporablja za namene makroekonomskih analiz in odločanja.

ESA 2010 (European Union, 2013, str. 439) pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov države predpiše konsolidacijo naslednjih večjih transakcij:

- tekoči in kapitalski transferji, kot so na primer donacije s centralne ravni države na lokalno raven;
- obresti, ki izhajajo iz medvladnih deležev finančnih sredstev in obveznosti;
- transakcije, drugi gospodarski tokovi in zaloge finančnih sredstev in obveznosti, kot so posojila drugim subjektom javnega sektorja ali pridobitve državnih vrednostnih papirjev s strani enot socialne varnosti.

Posebnost konsolidacije po ESA 2010 je, da se druge transakcije, kot so nakupi/prodaja blaga in storitev med državnimi enotami, davki ali subvencije, ki jih ena državna enota ali subjekt plačuje drugi, ter pridobitve/odtujitve nefinančnih sredstev ne konsolidirajo.

Poleg ESA 2010 je dober primer konsolidacije tudi IPSAS. Tabela 9 prikazuje nekaj glavnih razlik med obema načinoma konsolidacije.

Tabela 9: Razlika med konsolidacijo po IPSAS in ESA 2010

	IPSAS	ESA 2010
Obseg konsolidacije	Vključeni so vsi subjekti, nad katerimi ima organ, za katerega se izdeluje konsolidacija nadzor. Da ima nek subjekt nadzor nad drugim, mora izpolnjevati tri pogoje: (1) ima pooblastila za določanje dejavnosti podrejenega, (2) obstaja izpostavljenost spremenljivih donosov organizacije, (3) obstaja povezava med obema organizacijama.	Konsolidacija po ESA 2010 vključuje vse subjekte, ki so vključeni v javni sektor na državni ravni (angl. General government sector – GGS). GGS sestavljajo vse vladne enote (na katerikoli ravni) ter vse netržne in neprofitne organizacije, ki jih nadzorujejo državne enote.
Način konsolidacije	Transakcije in stanja med subjekti, ki so del istega poročevalskega subjekta, se odpravijo v konsolidaciji. Računovodske politike med uporabniki morajo biti usklajene.	Sektorji so lahko predstavljeni kot konsolidirani ali nekonsolidirani. Načeloma so transakcije in delniške pozicije med enotami sektorja na državni ravni konsolidirane. V praksi transakcije na tržnem nivoju javnega sektorja niso konsolidirane; konsolidacija je predpisana samo za nekatere vrste večjih transakcij. Harmonizacija praks poročanja se do neke mere doseže z izpolnjevanjem zahtev iz priročnika ESA 2010.

Vir: PricewaterhouseCoopers (2018a, str. 23).

Oba možna načina konsolidacije, ki sta predstavljena v tabeli 9, imata svoje prednosti in slabosti. Menim, da je trenutna konsolidacija premoženjskih bilanc stanja občine in države primerljiva s konsolidacijo, ki jo predpisujejo standardi IPSAS in bi Slovenija v primeru določenih sprememb po uvedbi evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka pomoč lahko našla v standardih IPSAS. Vseeno pa sem mnenja, da ima glede na druge države članice EU Slovenija dobro urejeno področje konsolidacije državne bilance in po uvedbi standardov EPSAS ne bo treba narediti veliko prilagoditev.

Za lažji uvid v razlike pri evidentiranju poslovnih dogodkov neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov sem naredila pregled najpomembnejših razlik pri evidentiranju poslovnih dogodkov določenih in drugih uporabnikov (priloga 2).

5 UVAJANJE EVIDENTIRANJA PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA V JAVNEM SEKTORJU V SLOVENIJI

Politična in tehnična podpora sta pomembna pogoja za uspešno reformo. Podpora izvršne in zakonodajne oblasti ter vrhovne revizijske institucije je bistvenega pomena pri uvajanju reforme. Pomembna je zato, da nadzira razvoj novih standardov, da bodo pripravljene, preprosti in uporabni za fiskalno odločanje, upravljanje in odgovornost. Poleg tega je podpora višjih uradnikov ključnega pomena za spodbujanje sprememb in ohranitev kasnejšega zagona reforme.

Pred začetkom uvajanja reforme je priporočljivo narediti oceno potrebe po izvedbi reforme. To se lahko naredi z analizo primerjave trenutnega računovodskega sistema in predvidenega novega sistema s pomočjo tako imenovane analize GAP (sl. analiza vrzeli). Takšna analiza nam prikaže razlike med računovodskimi standardi, potrebnim IT-sistemom in organizacijskimi postopki. S pomočjo pridobljenih podatkov lahko tudi dobro ocenimo stroške, ki bodo nastali z uvajanjem nove reforme, in ugotovimo, kje jih lahko znižamo. Na primeru Avstrije smo ugotovili, da je treba upoštevati trenutno računovodsko in IT-zrelost. Podobno kot v Sloveniji ima tudi Avstrija dobro razvit informacijski sistem, ki pa ni v celoti poenoten na ravni celotnega javnega sektorja. Alternativna rešitev, ki bi jo lahko uvedli v Sloveniji, je povezava več različnih IT-sistemov med seboj, in to ne samo na ravni neposrednih proračunskih uporabnikov, ampak tudi na ravni posrednih proračunskih uporabnikov. Druga pomembna odločitev, ki jo je treba opredeliti v začetni fazi reforme, je obseg konsolidacije. Kot sem omenila v podpoglavju 4.2 Predlogi za izboljšave na obravnavanem področju v Sloveniji, v Sloveniji konsolidacija ne bo predstavljala težave, saj se že vrsto let vsako leto sestavlja premoženjsko bilanco stanja. Milanovič (2019, str. 49–59) je zapisala, da je bilo načelo denarnega toka, ki ga uporabljajo vsi neposredni proračunski uporabniki, že v preteklosti nadgrajeno s podatki, ki so zajeti v bilanci stanja. To pomeni, da v Sloveniji neposredni proračunski uporabniki na področju proračuna in socialnih skladov delujejo na podlagi modificiranega denarnega toka, ki že ima nekatere zametke načela nastanka poslovnega dogodka.

Cavanagh, Flynn in Moretti (2016, str. 2–3) so v priročniku za implementacijo evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju predstavili ključne naloge, ki jih mora država izpolniti za uspešno reformo. K vsaki točki sem zapisala, kje se na posameznem področju trenutnem nahaja Slovenija in kaj bo treba še narediti.

- **Pojasniti cilje reforme.** Kot že omenjeno, je ključnega pomena razumevanje, kaj naj bi premik k računovodenju na podlagi nastanka poslovnega dogodka pomenil za državo in za informacije, ki bi jih s tem pridobili. V Sloveniji se že nekaj časa javno računovodstvo vodi na podlagi modificiranega denarnega toka, korak naprej pa bi bila reforma, da se v celoti sprejme načelo nastanka poslovnega dogodka. Glavni cilj reforme bi lahko opredelili kot boljšo preglednost in primerljivost podatkov vseh POJP. Poenoteni podatki bi podajali zanesljivejše notranje informacije o upravljanju in strožji nadzor nad finančnimi sredstvi. Menim, da bi neposredni proračunski uporabniki še vedno lahko vodili evidenčno prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka, tako kot to sedaj počnejo vsi določeni uporabniki. Takšne evidence bi dodajale še več informacij glede proračuna in dobrega nadzora javnih financ.
- **Vzpostaviti reprezentativne skupine za reformo.** V to skupino bi morali vključiti vse pomembne deležnike, kot so ministrstvo za finance, strokovnjaki s področja računovodenja v javnem sektorju, predstavniki Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, strokovnjaki s področja razvoja računovodskih informacijskih sistemov ter računskega sodišča. Slovenija ima najpomembnejšega akterja, ki bi pripomogel k izvajanju reforme, že določenega. To je sektor za razvoj sistema javnega računovodstva ministrstva za finance, ki predstavlja Slovenijo na zasedanjih EPSAS WG.
- **Pregledati obstoječe računovodske politike, IT-sisteme in prakso.** Tak pregled bi moral zajeti celoten javni sektor, vključno z ministrstvi, javnimi skladi in agencijami, lokalnimi upravami in javnimi družbami, ter oceniti trenutno stopnjo skladnosti vsakega sektorja z zahtevami računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka na temelju mednarodnih standardov. S pomočjo rezultatov bi nato lahko naredili oceno stroškov reforme, ki bi bili osnova za začetne naloge izvajanja reforme. V Sloveniji vsi proračunski uporabniki že uporabljajo načelo nastanka poslovnega dogodka, standardi EPSAS pa so primerljivi s SRS, ki veljajo tudi za nekatera področja neposrednih proračunskih uporabnikov, kjer ni drugače urejeno z ZR in drugimi podzakonskimi akti. Potreben bi bil pregled nad tistimi zahtevami standardov EPSAS, ki v Sloveniji še niso urejene z drugo zakonodajo in bi pomembno vplivale na evidentiranje na strani neposrednih proračunskih uporabnikov.
- **Oceniti stroške reforme.** Po izvedeni analizi vrzeli in izpolnjenih zgornjih treh točkah je treba narediti končno oceno stroškov reforme in določiti časovnico poteka reforme. Menim, da bi stroške reforme lahko v Sloveniji znižali zaradi dobro razvitega informacijskega sistema, ki bi ga bilo treba samo dopolniti in dodelati. Prav tako ne bi večjih težav predstavljala konsolidacija in prva otvoritvena bilanca stanja.

Za pomoč pri implementaciji evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka bi v Sloveniji lahko uporabili dva priročnika. V letu 2015 je bil v standarde IPSAS dodan IPSAS 33 (angl. First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards), ki govori o prehodu na evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka. Prav tako je EPSAS WG v letu 2017 izdal smernice (angl. Guidance

for the first time implementation of accrual accounting, v nadaljevanju smernice FTI) za implementacijo računovodstva, ki temelji na načelu nastanka poslovnega dogodka (Eurostat, 2017b). V primerjavi s standardom IPSAS 33 je v smernicah, ki jih je izdal EPSAS WG, opredeljen drugačen pristop. IPSAS 33 sledi pristopu od zgoraj navzdol, kjer je zagotovljeno olajšanje pripoznanja in merjenja določenih sredstev in obveznosti iz nabora obstoječih zahtev. V primerjavi z IPSAS 33 pa smernice FTI sledijo pristopu od spodaj navzgor, saj vsebujejo priporočila za pripoznavanje, merjenje in predstavitev po pristopu »minimalnih standardov« v zvezi z vključitvijo ali izključitvijo postavk v prvih računovodskih izkazih na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Njihov cilj je pomagati pripraviti temelje za poznejši, celovitejši EPSAS pristop k računovodenju na podlagi nastanka poslovnega dogodka.

Po mojem mnenju bi Slovenija kot podpora za implementacijo evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka lahko izbrala smernice FTI, saj so narejene za kasnejše uvajanje standardov EPSAS, ki bodo manj kompleksni kot standardi IPSAS. Pri nekaterih postavkah, ki niso dobro opredeljene ali določene, pa se lahko opre na IPSAS. Sestava prve otvoritvene bilance stanja na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi predstavljala izhodišče za prehod na poznejše standarde EPSAS. V podpoglavju 4.2 Predlogi za izboljšave na obravnavanem področju v Sloveniji sem predstavila ključne točke za izboljšave, ki jih bo treba izvesti. V nadaljevanju pa navajam dejanske spremembe, ki so po mojem mnenju najpomembnejše za začetek uvajanja reforme javnega računovodstva v Sloveniji.

Kot prvo točko bi poudarila spremembo zakonodaje in nekaterih podzakonskih aktov. Glavni zakon, ki bi ga bilo treba prilagoditi, je **Zakon o računovodstvu**. Najpomembnejši člen, ki je potreben prenove in vpliva na uvajanje evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka, je 15. člen. Poudarila pa bi tudi, da je nujna prilagoditev 8. člena, saj še vedno navaja valuto SIT namesto EUR. **15. člen** bi moral navajati, da se prihodki in odhodki uporabnikov EKN vodijo v skladu z računovodskim načelom nastanka poslovnega dogodka. V členu je navedeno, da lahko minister za finance določi, da se prihodki, ki se pridobijo od prodaje blaga ali storitev, na trgu pripoznajo skladno s SRS. Ta del ne bi bil več potreben, saj bi se vsi prihodki, ki jih evidentirajo določeni in drugi uporabniki, pripoznali po načelu nastanka poslovnega dogodka in posledično skladno s SRS, ki so podobni bodočim standardom EPSAS. V 15. člen bi dodala še odstavek, da drugi uporabniki evidenčno vodijo prihodke po načelu denarnega toka v prehodnem obdobju za lažje spremljanje prehoda in nadaljnje spremljanje proračuna države. V ZR bi dodala tudi dodaten člen, ki bi zahteval določeno stopnjo izobrazbe računovodij v javnem sektorju. Odgovorne osebe računovodske službe v javnem sektorju bi morale imeti opravljena izobraževanja in pridobiti naziv preizkušeni računovodja javnega sektorja. S tem bi zagotovili ustrezno stopnjo izobrazbe ter tekoče obnavljanje znanja odgovornih oseb.

Skladno s spremembo ZR se mora prilagoditi tudi **Zakon o javnih financah**. Najpomembnejše prilagoditve bi bile v sklopu 8. dela ZJF, ki se navezuje na

računovodstvo, in 9. dela, ki se navezuje na zaključni račun proračuna. V intervjuju (priloga 1) je sekretarka Vesna Milanovič poudarila, da bi bila glavna prilagoditev ZJF naslednja: »ZJF mora določiti načelo denarnega toka le še za izvrševanje proračuna, ločeno od 'čistih' računovodskih evidenc. Sedaj sta obe evidenci neločljivo povezani, zato govorimo za proračun države in občin, da gre za proračunsko računovodstvo. Tudi samo poročanje za proračunski del bi bilo potem drugačno.« Moji predlogi spremembe ZJF so naslednji:

9. d člen: 9. člen ZJF govori o srednjeročni fiskalni strategiji, 9. d člen pa določa pripravo povezovalnih tabel za objavo podatkov institucionalnih enot. Določa, da Statistični urad RS pripravi povezovalne tabele, ki slonijo na metodologiji ESA 2010, za pretvorbe podatkov, izkazanih po denarnem toku. ESA 2010 predpisuje evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka. V primeru uvedbe reforme ne bi bilo več treba pripravljati povezovalnih tabel za prilagoditev poročanja drugih uporabnikov po načelu denarnega toka za poročanje po načelu nastanka poslovnega dogodka. Zato bi bilo treba prilagoditi prvi odstavek 9. d člena. Prav tako bi prilagodili drugi odstavek, kjer bi navedli, da se za institucionalne enote sektorja podatki objavijo po načelu nastanka poslovnega dogodka (in ne po načelu denarnega toka, kot je to zahtevano sedaj).

10. in 11. člen: Člena določata sestavo proračuna in finančnega načrta obeh vrst uporabnikov in sestavo računovodskih izkazov. Sedaj se splošni del proračuna (skupna bilanca prihodkov in odhodkov) pripravlja na podlagi denarnega toka, ob uvedbi reforme bi bilo člena smiselno spremeniti v pripravo po načelu nastanka poslovnega dogodka.

92. člen: Ta člen določa, da naj bi predstojniki neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna za vodjo računovodstva določili pooblaščenega računovodjo. Člen bi spremenila tako, da bi bil skladen z novim dodatnim členom v ZR in bi določal, da mora vsak vodja službe za računovodstvo, zaposlen v javnem sektorju, imeti naziv preizkušeni računovodja javnega sektorja in to licenco obnavljati.

94. člen: Ta člen navaja, da vlada vsaki dve leti predloži konsolidirano bilanco stanja države in občin državnemu zboru. Člen bi spremenila tako, da bi konsolidirano bilanco stanja predložili vsako leto, saj bi bil tako nadzor nad javnimi financami večji.

Prilagoditev **Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.** V celoti je treba popraviti naslednje člene:

3. člen: Prvi odstavek člena se spremeni tako, da bo zapisano, da se prihodki in odhodki pripoznajo po načelu nastanka poslovnega dogodka. Torej se prihodek ali odhodek pripozna, ko je nastal poslovni dogodek, ne glede na to, ali je nastal tudi prejemek ali izdatek. Spremeni se tudi četrti odstavek tega člena, in sicer tako, da zneskov prihodkov ali odhodkov do nastanka denarnega toka ni več treba knjižiti na postavke časovnih razmejitev.

9. člen: Spremenil bi se skladno s SRS in drugimi predpisi, ki veljajo za načelo nastanka poslovnega dogodka tako, da odpis terjatev ne zmanjšuje obveznosti do virov sredstev, temveč ustvari odhodek obračunskega obdobja. Prilagoditi bi bilo treba tudi vse druge postavke, na katere bo imela sprememba evidentiranja poslovnih dogodkov vpliv.

Prilagoditev **Pravilnika o enotnem kontnem načrtu**. Pravilnik o EKN je treba prilagoditi tako, da bo EKN enak za druge in določene uporabnike. Vsi drugi kot tudi določeni uporabniki evidentirajo poslovne dogodke terjatev in obveznosti na podlagi prejete podporne dokumentacije (na primer račun), drugi uporabniki odprte terjatve ali obveznosti evidentirajo šele ob prejemku ali izdatku, zato do izvedenega ali prejetega plačila evidentirajo dogodek na časovne razmejitev. To pomeni, da je evidenca po načelu nastanka poslovnega dogodka že delno zagotovljena. Sprememba, ki jo je treba uvesti pri drugih uporabnikih, je evidentiranje obveznosti in terjatev ob nastanku ter skladno evidentiranje prihodka ali odhodka. Evidenčno pa bi lahko za lažji pregled proračuna vodili tudi plačila po načelu denarnega toka, kot to sedaj počnejo določeni uporabniki. Predlagam predvsem boljšo razčlenitev kontov razredov 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta in 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, saj se ti dve skupini kontov nanašata na evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Konti, ki se nanašajo samo na druge uporabnike, kot sta 18 – neplačani odhodki in 28 – neplačani prihodki, ne bi bili več potrebni, saj se uporabljajo za evidentiranje poslovnih dogodkov, ko še ni bil ustvarjen denarni tok, takšnega evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka pa ne bi bilo. Kljub prilagoditvi EKN na vse uporabnike bodo ostali nekateri konti, ki se nanašajo samo na druge uporabnike. To so konti 405 – prenos proračuna pripadajočega dela rezultata poslovanja sistema EZR preteklega leta, 409 – rezerve, 41 – tekoči transferji in 43 – investicijski transferji. Poleg prilagojenega EKN pa je treba narediti tudi posodobitev informacijskega sistema. Menim, da je v Sloveniji informacijski sistem na ravni neposrednih proračunskih uporabnikov dobro razvit. Potrebne bi bile le prilagoditve za evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka. Prav tako je IS MFERAC že povezan z nekaterimi drugimi sistemi, ki so pomembni za dobro delovanje celotnega javnega sektorja. Dostop vseh uporabnikov do portala AJ PES je že zagotovljen, zato pomembne posodobitve na področju konsolidacije ne bi bile potrebne.

Po končani reformi je zelo pomembno, da se izvede tudi faza izboljšav po reformi. Običajno je to čas, ko je projektno osebje, ki je vodilo reformo, močno integrirano v POJP z okrepljenimi odgovornostmi, ki so povezane z računovodstvom, in skrbijo, da zaposleni ohranjajo in nadgrajujejo na novo pridobljeno znanje. Pomembno je, da se skozi celotno fazo prenavljanja in izboljševanja išče pomanjkljivosti in možnosti za izboljšavo.

SKLEP

V zadnjih dvajsetih letih je bilo javno računovodstvo EU deležno bistvenih sprememb, ki v glavnem temeljijo na novem javnem upravljanju. Ena največjih sprememb je bilo sprejetje načina računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju, ki poudarja vse večjo podobnost metod računovodenja med zasebnim in javnim sektorjem. Zaradi velikih finančnih težav v nekaterih državah vedno več držav uvaja računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka tudi v javni sektor. Kriza v EU je poudarila potrebo po večji preglednosti in primerljivosti poročanja držav članic. Ta problem je še posebej očiten na mikroekonomski ravni, ki se navezuje na metode, ki jih države uporabljajo za oceno javnega dolga v državah. Načelo denarnega toka namreč ne prikazuje celotnega dolga posamezne države v primeru, ko države ne vodijo evidenc o svojih sredstvih in obveznostih do virov sredstev.

EU želi poenotiti pravila poročanja in evidentiranja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, saj le enotno poročanje vseh držav članic omogoča primerljive podatke za izdelave različnih statističnih analiz. Prvi korak k reformi javnega računovodstva je bil ustanovitev Odbora za mednarodne računovodske standarde za javni sektor, ki je izdal standarde IPSAS. Na začetku razvoja so bili standardi IPSAS zelo podobni IFRS, ki so veljali za zasebni sektor, šele kasneje so jih začeli posodablјati in dodajati predpise, skladne z dogodki, ki se nanašajo na javni sektor. Večina držav članic EU standardov IPSAS ni uvedla, saj so zelo kompleksni in obsežni. Zato so v EU leta 2015 ustanovili delovno skupino, ki je sestavljena iz strokovnjakov z računovodskega in revizijskega področja iz različnih držav članic, da sestavijo nove standarde, ki bi temeljili na predpisih EU in bi jih lahko vpeljale vse države članice. Standardi EPSAS naj bi bili sestavljeni tako, da bi pokrivali vse pomembne postavke in transakcije javnega sektorja, a bi bili prijaznejši za vpeljavo in manj kompleksni kot standardi IPSAS.

Glavni namen magistrskega dela je bil analizirati že izvedene reforme evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka in možnosti za uvedbo te reforme v Sloveniji. V magistrski nalogi sem s pomočjo pregleda treh izbranih držav članic Avstrije, Francije in Estonije, ki so že izvedle reformo javnega računovodstva, ugotovila glavne izzive, s katerimi so se soočale med reformo in kako so te izzive rešile. To je pripomoglo tudi k lažjemu razumevanju trenutnega stanja javnega računovodstva v Sloveniji. Ugotovila sem, da se Slovenija ne bo soočila z vsemi izzivi, ki so se pojavili pri večini držav članic, saj že vrsto let vodi evidence sredstev in obveznosti ter sestavlja konsolidirano bilanco stanja. Razlog za počasno uvajanje reforme v Sloveniji pa je predvsem pomanjkanje politične podpore.

Poročanje EU poteka po metodologiji ESA 2010, ki predpisuje načelo nastanka poslovnega dogodka. To pomeni, da morajo države članice, ki vodijo evidence po načelu denarnega toka, izvesti določene prilagoditve, da lahko poročajo skladno s pravili. Slovenija mora tako določene podatke prilagajati za vse neposredne uporabnike. To je tudi opredeljeno v

9. členu ZJF, kjer je določeno, da Statistični urad RS pripravi povezovalne tabele, ki temeljijo na metodologiji ESA 2010 za pretvorbo podatkov, izkazanih po denarnem toku. Menim, da bi z reformo odpravili dvojno delo in bi evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka dejansko prineslo veliko prednosti. Prav tako sem mnenja, da denarni tok v določenih državah članicah ne prikazuje realne slike države. To za Slovenijo sicer ne drži, ker poroča po načelu modificiranega denarnega toka in vodi evidenco sredstev in obveznosti in s tem prikazuje realno sliko finančnega položaja države. Problem pa nastane v državah članicah, ki takšnih evidenc nimajo urejenih. V sklopu magistrske naloge sem ugotovila, da evidentiranje po načelu denarnega toka ni zadostno in da je nujno potrebna reforma, ki bi uvedla evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka, saj bodo samo tako zagotovljeni realni in primerljivi podatki držav. Kot je v intervjuju omenila sekretarka Vesna Milanovič, je z računovodskega vidika javnih financ najpomembnejši del bilanca stanja, saj ta pokaže realno sliko javnega dolga, ki se prenaša iz leto v leto. Države, ki ne vodijo popisa sredstev in obveznosti, lahko zapadejo v hude finančne težave, obenem pa lahko javni dolg tudi prikrivajo pred EU.

Pred izdelavo magistrske naloge me je zanimalo tudi, kaj vse bomo v Sloveniji morali prilagoditi za izvedbo reforme, glede na to, da se reforma pripravlja že od leta 2007 s prvim poskusom prenove ZR in ZJF. S pomočjo proučitve dobrih praks in primerjavo izvedenih reform v Avstriji, Franciji in Estoniji sem ugotovila, da ima Slovenija vse večje izzive že izpolnjene. To pomeni, da bi v Sloveniji morali narediti zelo malo prilagoditev. Glede na to, da določeni uporabniki EKN že evidentirajo poslovne dogodke po načelu nastanka poslovnega dogodka, so lahko dober primer takšnega evidentiranja v javnem sektorju. Največje izzive tako predstavlja uvedba novih standardov in prilagoditev zakonov, ki veljajo za javni sektor. Reformo javnega računovodstva v Sloveniji spodbujajo tako Računsko sodišče RS kot tudi EU, vendar sprememb ne bo, dokler ne bo močnejših zunanjih dejavnikov, ki bi vplivali na odločitve vlade. Menim, da bi se to najlažje rešilo tako, da bi EU ob uvedbi standardov EPSAS te predpisala kot obvezne za vse države članice, saj zaenkrat še ni jasno, ali bodo obvezni ali samo priporočeni.

LITERATURA IN VIRI

1. AJPES. (2020a). *Letno poročilo Agencije za javnoupravne evidence in storitve za leto 2019*. Ljubljana: AJPES.
2. AJPES. (2020b). *Predložitev letnih poročil*. Pridobljeno 8. avgusta 2020 iz https://www.ajpes.si/Letna_porocila/Predlozitev/Pravne_osebe_javnega_prava/Predpisi
3. Bellanca, S., Cultera, L. & Vermeulen, G. (2015). *Analysis of public accounting system in the European Union*. Mons: University of Mons – Warocqué School of Business and Economics.
4. Bunea Bontas, C. A. & Petre C. M. (2009). *Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector. MPRA Paper (18134)*. Munich: University Library of Munich.

5. Calmel, M. P. (2017). France Supports Accrual Accounting for the Public Sector. *Account Econ Law*, 7(2), 125–129.
6. Cavanagh, J., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector. TNM 16/06*. Washington DC: International monetary fund. – Fiscal Affairs Department.
7. Čižman, M. (2017). *Fiskalno pravilo pri presežku prihodkov nad odhodki*. *Revija IKS*, 05, 22–33.
8. Čižman, M. (2020). *Upoštevanje SRS 15 pri začetnem pripoznanju prihodkov pri uporabnikih v javnem sektorju*. *Revija IKS*, 08–09, 68–80.
9. Čižman, M. & Zupančič, V. (2017). *Računovodski predpisi za javni sektor v praksi z dodatnimi pravili skrbnega računovodenja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Egger-Peitler, I. & Hollerer, M. A. (2018). *Public administration characteristics and performance in EU28: Austria*. Brussels: European Commission.
11. Ernst & Young. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States – Final report*. Brussels: Eurostat.
12. European Commission. (2019a). *Commission staff working document: Reporting on the progress as regards the European public sector accounting standards (EPSAS)*. Brussels: European Commission.
13. European Commission. (2019b). *Digital Government Factsheet 2019 Estonia*. Brussels: European Commission.
14. European Commission. (2020). *Statistical Annex of European Economy: Spring 2020*. Brussels: European Commission; Directorate-General for Economic and Financial Affairs.
15. European Union. (2013). *European system of accounts 2010*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
16. Eurostat. (2017a). *Glossary: European system of national and regional accounts (ESA95)*. Pridobljeno 27. julija 2020 iz [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_\(ESA95\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_(ESA95))
17. Eurostat. (2017b). *Guidance for the first time implementation of accrual accounting*. Brussels: Eurostat.
18. Evropska komisija. (2008). *Posodobitev računovodstva v EU*. Luksemburg: Urad za uradne publikacije Evropskih skupnosti.
19. Evropska komisija. (2013). *Poročilo Evropske komisije Svetu in Evropskemu parlamentu k izvajanju usklajenih računovodskih standardov za javni sektor v državah članicah – Ustreznost MRSJS v državah članicah*. Bruselj: Evropska komisija.
20. Gouvernement – Liberte Egalite Fraternite. (brez datuma). *How Government works*. Pridobljeno 5. avgusta 2020 iz <https://www.gouvernement.fr/en/how-government-works>
21. International Federation of Accountants. (2019a). *Austria*. Pridobljeno 27. julija 2020 iz <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/austria>

22. International Federation of Accountants. (2019b). *Estonia*. Pridobljeno 27. julija 2020 iz <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/estonia>
23. International Federation of Accountants & Chartered Institute for Public Finance and Accountancy. (2018). *2018 Status Report*. Pridobljeno 8. februarja 2020 iz <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IFAC/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>
24. Jones, R., Lande, E., Lüder, K. & Portal, M. (2013). A Comparison of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of France, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 419–441.
25. Jovanović, T. (2015a). *Pregledno o računovodstvu v javnem sektorju*. Pridobljeno 15. junija 2020 iz <https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/154018>
26. Jovanović, T. (2015b). Should Slovenia Transform the Accounting in Public sector. *International Public Administration Review*, 13(3/4), 67–82.
27. Kraan, D. J., Richter, K. & Wehner, J. (2008). Budgeting in Estonia. *OECD Journal on Budgeting*, 8(2), 1–40.
28. Larat, F. & Maillard, R. (2018). *Public administration characteristics and performance in EU28: France*. Brussels: European Commission.
29. Maher, N. (2011). *Računovodstvo oseb javnega prava. Gradivo za 2. letnik*. Ljubljana: Zavod IRC.
30. Manes Rossi, F., Brusca, I. & Condor, V. (2020). In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. *Public Money & Management*, junij/20.
31. Milanovič, V. (2016). Obravnava neplačanih prihodkov in odhodkov pri drugih uporabnikih. *Revija IKS*, 06, 37–43.
32. Milanovič, V. (2018). Poročilo o pripravi na uvedbo evropskih računovodskih standardov za javni sektor. *Revija IKS*, 04, 24–34.
33. Milanovič, V. (2019). Poročilo delovne skupine EPSAS za leto 2018. *Revija IKS*, 08–09, 49–59.
34. Ministrstvo RS za finance. (brez datuma). *Javno računovodstvo*. Pridobljeno 4. avgusta 2020 iz <https://www.gov.si teme/javno-racunovodstvo/>
35. Ministrstvo RS za javno upravo. (brez datuma). *Javni sektor*. Pridobljeno 4. avgusta 2020 iz <https://www.gov.si/podrocja/drzava-in-druzba/javni-sektor/>
36. Moretti, D. (2016). Accrual practices and reform experiences in OECD countries. Results of the 2016 OECD Accruals Survey. *OECD Journal on Budgeting*, 16(1), 9–28.
37. OECD. (2004). The legal framework for budget systems. An international comparison. *OECD Journal on Budgeting*, 4(3), 1–479.
38. OECD. (2019). *Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries 2019*. Paris: OECD
39. Pesti, C. & Randam-Liiv, T. (2018). *Public administration characteristics and performance in EU28: Estonia*. Brussels: European Commission.

40. Portal, M. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in France*. London: Governance and Public Management, Palgrave Macmillan.
41. PricewaterhouseCoopers. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*. Belgija: PricewaterhouseCoopers.
42. PricewaterhouseCoopers. (2016). *Changes in Estonian Legal Framework and Practices of Accounting and Auditing during 2004–2014*. Estonia: PricewaterhouseCoopers.
43. PricewaterhouseCoopers. (2018a). Consolidation of financial statements with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). *Report by PwC on behalf of Eurostat*. Luksemburg: Eurostat.
44. PricewaterhouseCoopers. (2018b). Support for the development of harmonised European public sector accounting standards and analysis reports to support the implementation of EPSAS. *Report by PwC on behalf of Eurostat*. Luksemburg: Eurostat.
45. Računsko sodišče RS. (2020). *Revizijsko poročilo. Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2019*. Ljubljana: Računsko sodišče RS.
46. Simon, J., Fejszák, T., Schatz, B., Donchev, T. & Ivanov, M. (2018). Experiences Concerning Transition to Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Supreme Audit Institutions. *Public Finance Quarterly*, 63(2), 139–154.
47. Soverchia, M. (2009). Public sector financial reforms: Which convergence between European member states? *Accounting and Management Information Systems*, 8(4), 488–520.
48. Tikk, J. (2010). Accounting Changes in the Public Sector in Estonia. *Verslas: teorija ir praktika 1*, 77–85.
49. Tiron Tudor, A. & Mutiu. A. (2006). *Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector*. Cluj Napoca: Studia Universitatis Babeş-Bolyai. Oeconomica.
50. Vlada Republike Slovenije. (2005). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008. Gradivo št. 1*. Ljubljana: Vlada Republike Slovenije.

PRILOGE

Priloga 1: Intervju s sekretarko sektorja za razvoj sistema javnega računovodstva, go. Vesno Milanovič

- 1. V letu 2016 je bil pripravljen predlog za prenovu Zakona o javnih financah in Zakona o računovodstvu, ki še ni bil sprejet. Ali se mogoče pripravlja nov predlog prenovu Zakona o javnih financah in Zakona o računovodstvu, ki bi omogočil uvedbo evidentiranja po poslovnem dogodku?**

Spremembe ZJF in ZR smo prvič pripravili že v letu 2007, drugič pa leta 2011. Tega leta smo kompletno prenovili ZR (nov zakon, ne samo spremembe obstoječega), ki je šel uspešno celo čez vladno proceduro. Žal pa ni bil sprejet tudi novi ZJF, oba zakona pa delita enako usodo: morata biti sprejeta skupaj. Z vidika proračuna države ali občin sta namreč tako proračunski del kot računovodski del neločljivo povezana. V novem ZR je bila predvidena uvedba načela fakturirane realizacije oz. načela nastanka poslovnega dogodka tudi za proračune (državo, občine, ZZS, ZPIZ in javne sklade), ki so drugi uporabniki enotnega kontnega načrta. To načelo za določene uporabnike (javne zavode in javne agencije, ki so posredni proračunski uporabniki) velja že od uveljavitve ZR v letu 2000. Tudi tretji poskus priprave novega ZJF in ZR v letu 2016 je padel v vodo. Vzrok: ZJF ni bil sprejet, ZR pa bi bil. ZJF pa ni bil sprejet, ker je poostiril nadzor nad porabo javnih sredstev, kar pa seveda večini proračunskih uporabnikov ni všeč. Po mojem vedenju sprejem novega ZJF in ZR ni prioriteta te vlade. Moramo pa upoštevati tudi dejstvo, da imamo trenutno obilo problemov s korona krizo, poleg vsega ostalega.

- 2. Kateri so glavni členi zakonov, omenjenih v 1. vprašanju, ki jih je nujno treba prilagoditi, da bodo omogočili evidentiranje po poslovnem dogodku pri drugih in določenih uporabnikih?**

Glavni člen v ZR je seveda 15. člen. ZJF pa bi moral izločiti navedbo evidentiranja po denarnem toku, ki jo omenja za vodenje računovodskih evidenc. ZJF mora določiti načelo denarnega toka le še za izvrševanje proračuna, ločeno od »čistih« računovodskih evidenc. Sedaj sta obe evidenci neločljivo povezani, zato govorimo za proračun države in občin, da gre za proračunsko računovodstvo. Tudi samo poročanje za proračunski del bi bilo potem malo drugačno. Vključenih je več členov, ki so povezani najprej s sprejemom proračuna (finančni načrti zajemajo poleg proračunskih postavk tudi konte) kot tudi z izvrševanjem proračuna, torej s finančnimi načrti proračunskih uporabnikov, ki se prikažejo v zaključnem računu proračuna. Vse to bi bilo z uvedbo fakturirane realizacije obvezno ločiti, računovodske evidence po načelu nastanka poslovnega dogodka bi bile čisto ločene od proračunskih zadev, ki so sedaj popolnoma povezane in soodvisne. Kot sem omenila že pri točki 1, gre samo za spremembo načela pri drugih uporabnikih. Nikakor pa ne pri določenih, ker imajo osnovno načelo knjiženja že sedaj obvezno po načelu nastanka poslovnega dogodka. Za njih je to določeno v 4. odstavku 15. člena ZR.

- 3. Ali obstaja v Sloveniji politična podpora reformi računovodstva v javnem sektorju?**

Kot omenjeno v točki 1, politične podore (vsaj resne) doslej še ni bilo. Vse se vedno konča samo z besedami in »željami«, do resnih premikov v smislu reform pa nikoli ne pride. Kljub pritiskom računskega sodišča že več kot deset let in kljub pritiskom iz EU, kjer

imamo v okviru Eurostata ustanovljeno delovno skupino (od leta 2015) za proučitev in uvedbo EPSAS – evropskih računovodskih standardov za javni sektor. Problem, ki ga vidim, je pa mnogo širši. Kajti v tej delovni skupini smo predstavniki, strokovnjaki iz različnih strok: računovodje, statistični in proračunski strokovnjaki ter revizorji. V veliki večini primerov (zlasti pri neračunovodjih) vsak gleda le s svojega zornega kota in ne vidi celote. Vedno znova opozarjam(o), da se reforme ne more delati samo na enem področju (računovodskem), kot je to predvideno v tem projektu EPSAS. Priti mora do vseobsežne finančne reforme, ki bo vključila tudi proračunski del in ne nazadnje tudi statistični del poročanja (ESA 2010 poročanje, za katerega je zadolžen Eurostat). Metodologija ESA 2010 je predpisana za vse članice EU in za osnovo poročanja jemlje računovodske podatke, ki se pripravljajo tudi za proračunske potrebe. Statistika pa, kot vemo, ni namenjena za mikro nivo poročanja, kot je to računovodstvo, temveč je namenjena samo za makro nivo poročanja, torej poročanje o agregatnih stanjih (na primer: za statistiko je pomemben le deficit (oz. suficit) in javni dolg posameznih držav članic EU). To pa ni čisto primerljivo z računovodskimi podatki. Zato morajo ljudje, zadolženi za poročanje na podlagi metodologije ESA 2010 (znotraj SURS in MF) obvezno upoštevati določene pretvorbene tabele. S proračunskega vidika (fiskalna politika države) pa je potrebno upoštevati, da se vsi podatki (tako glede priprave in sprejetja proračuna kot njegovega izvrševanja) spremljajo samo na podlagi denarnih tokov. V proračunu tako spremljajo samo planirane in realizirane prihodke in odhodke oz. prejemke in izdatke (sicer na dnevni ravni), ne pa tudi kontov stanja, ki so vključeni v bilanco stanja. Kljub temu pa v računovodstvu javnega sektorja, v poslovnih knjigah vseh neposrednih proračunskih uporabnikov zagotavljamo evidence tudi za vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev, če imamo za knjiženje verodostojne knjigovodske listine. To pa hkrati pomeni, da za Slovenijo ne moremo trditi, da imamo pri proračunih samo načelo denarnega toka, kot je pri večini držav EU. Vedno trdim, da imamo »modificiran cash sistem«. In doslej smo vedno uspešno poročali vsem mednarodnim institucijam, ki to želijo oz. zahtevajo (na primer: OECD, IMF, World Bank itd.) in nikoli nismo bili deležni kritik. Nasprotno, vedno zagotovimo vse zahtevane podatke, ki jih znamo tudi obrazložiti, seveda.

4. Ali menite, da je za dober pregled javnih financ primernejši denarni tok ali nastanek poslovnega dogodka?

To vprašanje je večplastno in odvisno, kdo sprašuje. Kot sem omenila pri točki 3, je veliko vidikov za spremljanje javnih financ: računovodski, proračunski (zdaleč najpomembnejši v javnem sektorju in tudi povsod v ostalih državah članicah EU) ali statistični (ESA 2010, poročanje GSF itd.). Kogar zanimajo samo podatki o deficitu ali suficitu, potem potrebujejo samo podatke iz izkaza uspeha, torej prihodke in odhodke. V kolikor pa govorimo o javnem dolgu, potem pa je nujno potrebno imeti širši pogled na zadevo: vedeti je treba, kolikšne so obveznosti države iz naslova dolga. Poleg tega je izrednega pomena vedeti tudi, kakšno je premoženjsko stanje države: koliko ima stvarnega premoženja, koliko finančnih naložb, zalog, koliko terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov itd. Vse te podatke pa dobimo iz poslovnih knjig neposrednih proračunskih uporabnikov. Z

računovodskega vidika je seveda daleč najpomembnejša bilanca stanja, ki je statični računovodski izkaz, katera stanja ekonomskih kategorij se prenašajo iz leta v leto. Izkaz prihodkov in odhodkov pa je dinamični računovodski izkaz, ki se pripravlja za obdobje od 1. 1. 20xx do 31. 12. 20xx. Prihodki in odhodki se torej ugotavljajo samo znotraj leta, rezultat poslovanja pa konec leta povečuje ali zmanjšuje stanje na kontih bilance stanja. Poleg bilance stanja, ki je del letnega poročila vsakega proračunskega uporabnika, pa morajo le-ti pripravljati tudi premoženjsko bilanco, vsak zase. Vse premoženjske bilance se nato s pomočjo programa na AJ PES po vsebinskih pravilih (metodologija je določena s pravilnikom MF o pripravi premoženjskih bilanc) konsolidirajo. Končni rezultat je priprava konsolidirane premoženjske bilance države in občin, ki je predpisana v 93. členu ZJF in se vsaki dve leti pošlje v državni zbor.

5. Kje vidite največja tveganja in izzive, ki se lahko pojavijo v primeru prehoda na računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka?

Največje tveganje je v razumevanju kompleksnih računovodskih podatkov, ki jih morajo uporabniki obvezno poznati in razumeti, preden začnejo pregledovati računovodske izkaze in pojasnila. Mislim predvsem na predstavnike vlade, ministrstev, občin in druge zainteresirane javnosti. Razumeti bodo morali torej tako računovodske informacije iz računovodskih izkazov po načelu nastanka poslovnega dogodka kot tudi podatke za proračun po načelu denarnega toka, ki se bodo obvezno morali zagotavljati še naprej. Načelo nastanka poslovnega dogodka bi v računovodstvu pomenilo samo dodatne evidence, dodatno delo. Nujno bodo morali tudi razlikovati podatke med seboj, saj se potem računovodski podatki po načelu nastanka poslovnega dogodka in podatki po denarnem toku (za proračunske potrebe) nikakor ne bodo smeli primerjati med seboj. To bi pomenilo, da se primerja hruške in jabolka! Izziv bo pa tudi izobraževanje uporabnikov kot tudi računovodij javnega sektorja, ki dotlej še niso uporabljali načela nastanka poslovnega dogodka. Predhodno bo pa potrebno obvezno pripraviti tudi nove IT-aplikativne rešitve. Izzivov je mnogo ... Najprej pa je treba imeti politično podporo, ki bo pomenila sprejem novega ZR. Brez zakonskih sprememb smo v računovodstvu nemočni glede priprave kakršnihkoli reform.

6. V primeru, da bi vsi proračunski uporabniki uporabljali načelo nastanka poslovnega dogodka, ali bi še vedno evidenčno vodili prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka, kot jih sedaj vodijo določeni uporabniki, ali to ne bi bilo več potrebno?

Iz obrazložitve pod točko 5 izhaja, da bo načelo denarnega toka še vedno osnovno načelo za zagotavljanje proračunskih podatkov. Proračun je pa »srce javnih financ«, vse odločitve o javnih sredstvih izhajajo iz sprejetega proračuna. Vse politike vladajoče koalicije, kaj se bo plačevalo, kakšni programi, ukrepi, projekti ..., izhajajo samo iz sprejetega proračuna. Ta pa je sprejet in bo tudi v bodoče po načelu denarnega toka. Ne glede na to, da bo, ko bo nekoč na voljo podatek iz računovodskih evidenc, po načelu nastanka poslovnega dogodka, ki bo pa nakazoval dejanske potrebe (vsebine), ki bi jih bilo

potrebno plačati iz proračuna. Tu je veliko vprašanje: kaj bo vlada takrat sprejela, kakšne odločitve?

7. O čem vse morajo države članice poročati Evropski komisiji oz. drugim pristojnim organom v okviru EU konec leta in s kakšnim namenom? Ali obstaja kakšen predpis, ki določa, o čem morajo države članice poročati EK?

Poročanja je ogromno, res ogromno. Vsa ministrstva imajo svoje predpise, uredbe, direktive, vsak za svoje področje. S področja javnih financ, kot že omenjeno, so najpomembnejša kvartalna poročanja v Eurostat po metodologiji ESA 2010 (gre za temeljno poročanje o deficitu in javnem dolgu), poročanja IMF (metodologija GSF), OECD, Svetovni banki in še mnogim drugim, vezanih na kohezijsko politiko in prejemanje evropskih sredstev iz EU-proračuna ali drugih evropskih institucij. S poročanjem v EU se, po mojem vedenju, samo po ministrstvih ukvarja na tisoče ljudi. Glede na to, da je bilo ob osamosvojitvi RS leta 1991 v javnem sektorju le ca. 30.000 zaposlenih, danes jih je pa več kot 150.000, je to razumljivo.

8. Zasedila sem tudi, da ste v delovni skupini za pripravo standardov EPSAS. Ali se že ve, kdaj bodo standardi EPSAS dokončani in ali bodo obvezni za vpeljavo v vse države članice?

Delovna skupina, torej mi, strokovnjaki, bomo tisti, ki bomo, če bomo, poskrbeli za pripravo novih EPSAS. V letu 2015, ko smo začeli z delom delovne skupine, je bil postavljeni datum morebitnega sprejema oz. same uvedbe EPSAS v države članice leto 2020/21. Tekom diskusij v vseh teh letih do letos (vsi sestanki so seveda letos odpadli zaradi krize covid-19) smo vedno znova odpirali nove in nove probleme in vprašanja, nismo pa sprejemali novih rešitev. Preveč strokovnjakov različnih področij, preveč različnih interesov ... Imam občutek, da gremo po en korak naprej in hkrati dva nazaj. Ne moremo se dogovoriti, kaj je tisto, kar je res pomembno. In vedno znova se pokaže bistven problem: da se sprememb ne da delati samo na enem samem ozkem področju, kot je računovodstvo. Hkrati bi bilo potrebno pripraviti reformo na vseh ostalih področjih javnih financ: proračunskem in statističnem delu. S tem mislim na uvedbo načela nastanka poslovnega dogodka tudi za sprejem in izvrševanje proračuna. To pa sploh ni stvar debate v EU in do tega verjetno nikoli ne bo prišlo. Brez tega bo končni cilj težko dosegljiv. Najbolj bistveno je to, da končne odločitve glede obvezne uporabe EPSAS ali ne (to bo odločila EK, ki se je med tem časom zamenjala že dvakrat), sploh še ni. Očitno tudi na ravni EU to ni prioriteta. Hkrati se je pa rok morebitne uvedbe EPSAS (bodisi obvezno ali neobvezno) podaljšal že na leto 2025. Pa še ta rok bo zelo težko dosegljiv, saj so mnoge države v »razvitosti« računovodstva daleč za Slovenijo. Ena izmed temeljnih želja, ki naj bi se zagotovile z uvedbo EPSAS, je poleg transparentnosti še harmonizacija v smislu zagotovitve primerjave med članicami EU. Kot rečeno, mnoge velike države še niso vzpostavile poenotenih predpisov za različne ravni države (centralno, lokalno, regije), kot je Slovenija to storila že z novim ZR leta 2000. Najprej bo potrebno to storiti znotraj samih držav, šele nato se bodo lahko delale kakšne mednarodne primerjave, če sploh kdaj. Kajti

politično, kulturno, socialno ... smo si države EU precej različne med seboj. Tudi na ta vidik opozarjamo v delovni skupini že ves čas od leta 2015 dalje.

9. Ali menite, da bi v Sloveniji v primeru reforme javnega računovodstva zakonodajno prilagodili trenutnim SRS, ki jih večinoma uporablja zasebni sektor, ali standardom IPSAS? Kateri od teh standardov se najbolj približajo EPSAS?

Že sedaj sledimo SRS, ki ne smejo biti v nasprotju z MSRP razen izjem, ki smo jih za javni sektor uvedli z zakonom (ZR) in podzakonskimi akti na njegovi podlagi. Javnega sektorja pač ne moremo 100 % enačiti s privatnim sektorjem, saj se že v temeljnem motivu obstoja razlikujeta: javni sektor obstoji zaradi zagotavljanja javnega interesa, javnih dobrin za vse ljudi pod enakimi pogoji, medtem ko je temeljni cilj zasebnega sektorja dobiček. IPSAS pa niso nič drugega kot copy-paste MSRP z nekaj modifikacijami v izrazih. V zadnjih letih pa v IPSASB, ki je odgovoren za pripravo IPSAS, sprejemajo predvsem nove standarde, vezane SAMO na javni sektor; glede proračunskega poročanja (na primer glede javnofinančnih prihodkov (davkov, prispevkov, taks ...) in tudi odhodkov), specifičnih samo za javni sektor. Pripravili so tudi nove vsebine glede ureditve t. i. področja »heritage assets, military assets, infrastructural assets«, ki so predvsem problematični z vidika vrednotenja (težko je pridobiti vrednost gradov na primer, ti so s kulturnega vidika neprecenljive vrednosti). Na letnih srečanjih delovne skupine EPSAS razpravljamo in obravnavamo ravno ta gradiva. Podajamo svoja mnenja ustno na samih sestankih in tudi kasneje pisno. Vse te pripombe, če so smiselne, se potem upoštevajo pri nadaljnji pripravi gradiv, ki bodo osnova za tekst novih EPSAS. Veliko strokovnega dela je bilo tako že narejenega z naše strani. Ta trud ne bo zaman. To bo osnova za EPSAS. Kajti IPSAS kot taki sedaj niso obvezni nikjer in so predvsem preveč kompleksni in »težki« za razumevanje, saj vsebujejo hkrati tudi vse specifikke MSRP, ki se nanašajo bolj kot ne tudi samo na zasebni sektor. Velike države, predvsem Francija in Nemčija, slednja sploh, o uvedbi IPSAS noče niti slišati. Zato predvidevamo, da bodo bodoči EPSAS bolj »prijazni« za uporabo in razumevanje. Ne bo odvečnega balasta, samo pomembne zadeve za javni sektor. Tega dogovora pa žal tudi še ni: kako »globoko« iti pri IPSAS in to prenesti v EPSAS?! Absolutno bo pa kodeks računovodskih načel osnova za EPSAS, to smo pa že sprejeli. V zvezi z EPSAS sem v IKS 4/2018 in IKS 8–9/2019 napisala povzetek obravnav posameznih sestankov delovne skupine doslej.

10. Kot sem zasledila, informacijski sistem MFERAC uporabljajo neposredni uporabniki državnega proračuna in Mestna občina Ljubljana. Ali se bo v prihodnje razširil tudi na uporabo v drugih občinah?

To je želja MF. Zmogljivosti IT, kadrov... so pa drugo vprašanje. Kot tudi (ne)želja ostalih občin ... Prisiliti jih ne bi mogli v nobenem primeru. MFERAC ni ravno enostaven za uporabo, sploh pa ne za majhne občine.

11. Med pregledovanjem dobrih praks drugih držav članic EU sem opazila, da najvišje stroške reforme predstavljata razvoj novega informacijskega sistema in vrednotenje sredstev. Večina držav članic pred izvajanjem reforme ni imela zagotovljenih dobrih

evidenc ter zaradi tega težave pri sestavljanju konsolidiranih bilanc stanja. V Sloveniji se konsolidirane bilance stanja že pripravlja na ravni posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov, prav tako že obstaja dobro razvit informacijski sistem. Kakšen je glavni razlog, da še ni prišlo do uvedbe evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka glede na to, da smo največje ovire, ki so se pojavljale pri drugih državah članicah, že premagali?

Mislím, da je odgovor zapisan v mojih obrazložitvah zgoraj. Očitno računovodstvo samo ni nobenemu prva prioriteta, čeprav brez »nas« ne more nihče. V računovodstvu zagotavljamo VSE podatke, ki so osnova za vse vrste poročanj, ki sem jih omenila že zgoraj. Posamezna različna poročanja pa potem dodatno upoštevajo še kakšne prevajalne tabele, osnovni podatki so pa še vedno iz poslovnih knjig, torej knjigovodskih evidenc. Vendar, kot sem omenila že prej: dokler ne bo spremembe zakonodaje, ni pravne podlage za reforme na javnofinančnem področju. Spremembe samo v računovodstvu, brez ustreznih korekcij v ZJF, niso mogoče.

Priloga 2: Najpomembnejše razlike pri evidentiranju poslovnih dogodkov določenih in drugih uporabnikov

Za lažji pregled razlik evidentiranja drugih in določenih uporabnikov v nadaljevanju predstavim pomembne skupine računovodskih kategorij in zapišem glavne razlike pri knjiženju. Glavne značilnosti so povzete po knjigi Računovodski predpisi za javni sektor v praksi z dodatnimi pravili skrbnega računovodenja, ki jo je leta 2017 izdala Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, avtorja pa sta Čižman in Zupančič. S pregledom pomembnih računovodskih kategorij bo lažje ugotoviti, pri katerih kategorijah bodo potrebne spremembe za uvajanje načela nastanka poslovnega dogodka. To je tudi prvi korak do sestave skupne otvoritvene bilance stanja.

Neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva

V sklopu neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ne bodo potrebni pomembni popravki, saj vsi proračunski uporabniki že vodijo evidenco in popis vseh sredstev na dan 31. december, kar omogoča ažurnost in točnost izkazanih sredstev. Prav tako ni pomembnih razlik med evidentiranjem poslovnih dogodkov drugih in določenih uporabnikov, ki bi vplivali na izkazana opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva (v nadaljevanju OOS in NOS). Ne obstajajo pomembne razlike med evidentiranjem po denarnem toku in nastanku poslovnega dogodka, ki bi vplivale na različna vrednotenja sredstev v bilanci stanja obeh uporabnikov. Prav tako drugi kot določeni uporabniki pri obračunavanju amortizacije knjižijo v dobro popravek vrednosti OOS, medtem ko se protiknjižba razlikuje glede na uporabnika. Določen uporabnik knjiži strošek amortizacije v breme na konto 462 – odhodki amortizacija, drug uporabnik pa lahko protiknjižbo knjiži na več načinov, v vsakem primeru pa zmanjša ustrežno postavko obveznosti do virov sredstev, ki je bila oblikovana ob pridobitvi osnovnega sredstva. Pri obračunavanju NOS lahko določeni uporabniki tudi strošek amortizacije knjižijo v breme obveznosti do virov sredstev v primeru, da amortizacija ni vračunana v ceno proizvoda ali če denarna sredstva za kritje stroška amortizacije niso pridobljena iz javnofinančnih sredstev (Čižman & Zupančič, 2017, str. 19–64).

Finančne naložbe

V sklopu dolgoročnih finančnih naložb, ki se po EKN evidentirajo v razred 06 – dolgoročne finančne naložbe in 07 – dolgoročna dana posojila in depoziti, ter kratkoročnih finančnih naložb, evidentiranih v razredu 15 – kratkoročne finančne naložbe, ni pomembnih razlik v knjiženju, ki bi prikazovale razlike med določenimi in drugimi uporabniki. Začetno vrednotenje finančnih naložb drugi in določeni uporabniki pripoznajo po nabavni vrednosti, v katero so vključeni vsi stroški pridobitve naložbe. Finančne naložbe, ki jih morajo vrednotiti po pošteni vrednosti, so tiste, ki so ob pridobitvi kotirale na borzi. Drugi uporabniki lahko ustanovijo tudi druge POJP, kot so na primer javni skladi. V tem primeru prenesejo sredstva v svoje premoženje po knjigovodski vrednosti. Dana

posojila se na začetku vedno merijo po plačnem znesku, kar predstavlja glavnico posojila. Evidentiranje po načelu nastanka poslovnega dogodka in denarnega toka ne predstavlja bistvenih razlik, ki bi vplivale na vrednosti finančnih naložb v bilanci stanja (Čižman & Zupančič, 2017, str. 65–83).

Denarna sredstva

V sklopu kratkoročnih sredstev EKN opredeljuje denarna sredstva in dobroimetje pri bankah v razredih kontov 10 – denarna sredstva v blagajni in takoj unovčljive vrednostnice in 11 – dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah. V teh dveh razredih ne bo treba narediti prilagoditev evidentiranja poslovnih dogodkov pri drugih uporabnikih, saj ni razlik med knjiženjem, ki bi vplivale na postavke bilance stanja. Ključna razlika med drugimi in določenimi uporabniki je pri spremembi sredstev na podlagi denarnega toka. Določeni uporabniki morajo vsako spremembo denarnega toka v blagajni ali na podračunu EZR ustrezno poknjižiti, evidenčno tudi na prihodke oz. odhodke ter prejemke in izdatke, medtem ko drugi uporabniki za prejemke v blagajno pripoznajo prihodek in za izdatek iz blagajne pripoznajo odhodek. Te razlike imajo vpliv samo na konte prihodkov in odhodkov in ne vplivajo na bilanco stanja (Čižman & Zupančič, 2017, str. 167–178).

Zaloge

Zaloge se obračunavajo na kontih razreda 3 – zaloge. V večini vsi uporabniki zaloge knjižijo po SRS, kar je skladno z načelom nastanka poslovnega dogodka. Prihaja pa do nekaterih razlik, ki jih določa podzakonski akt ZR. Razlike so pri uporabi kontov, ki so za javni sektor obvezni po EKN in načinu oblikovanja nabavne vrednosti materiala. Prav tako morajo vsi določeni uporabniki vzporedno knjižiti prevzeme in izdajo po načelu nastanka poslovnega dogodka in načelu denarnega toka. Takšnih primerov je malo, saj večinoma vsi proračunski uporabniki zagotavljajo storitve in imajo majhno vrednost zalog. Razlika pri knjiženju je, da določeni uporabniki ob pridobitvi blaga povečajo vrednost zaloge in na drugi strani obveznost do dobavitelja; ko pa dejansko plačajo prejeti račun, evidenčno pripoznajo še izdatke po denarnem toku. Po načelu nastanka poslovnega dogodka stroške pripoznajo šele, ko je material porabljen in se vrednost zalog zmanjša. Drugi uporabniki pripoznajo izdatke za nakup blaga takoj, ko je račun plačan na kontih odhodkov (stroški materiala), ko se material dejansko porabi, pa se zmanjša obveznost do virov sredstev (Čižman & Zupančič, 2017, str. 83-120).

Drugi uporabniki torej pripoznajo stroške materiala kot izdatke, ko je račun plačan, določeni uporabniki pa stroške pripoznajo šele, ko je material porabljen. Prav tako prihaja do razlike pri letnem popisu zalog po stanju na dan 31. december, saj primanjkljaj ali presežek zalog drugim uporabnikom povečuje oz. zmanjšuje obveznosti do virov sredstev, določenim uporabnikom pa povečuje oz. zmanjšuje odhodke oz. stroške materiala.

Terjatve

EKN terjatve deli na dolgoročne in kratkoročne terjatve, ki se evidentirajo na konte 07 – dolgoročne terjatve iz poslovanja, 09 – terjatve za sredstva, dana v upravljanje, ter kratkoročne na kontih 12 – terjatve do kupcev, 14 – kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN ter 16 – kratkoročne terjatve iz financiranja. Terjatve so poleg obveznosti ter prihodkov in odhodkov ena izmed glavnih postavk, ki jih bo treba v okviru reforme računovodstva v javnem sektorju prilagoditi pri drugih uporabnikih. Določeni uporabniki kot protiknjižbo terjatev knjižijo prihodek ali odložene prihodke, medtem ko drugi uporabniki terjatev poknjižijo šele, ko je bilo prejeto plačilo. Pred prejetim plačilom terjatve poknjižijo na konto časovnih razmejitev, ki se imenuje neplačani prihodki. Določeni uporabniki morajo vseeno voditi evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Ko prejmejo plačilo, zato zaprejo terjatev in skladno s pravili evidenčno poknjižijo še prihodek po načelu denarnega toka. Med letom ni večjih odstopanj med bilanco stanja obeh uporabnikov, saj imajo drugi uporabniki prikazane vse terjatve, tudi tiste, ki še niso bile plačane, le da so zabeležene na drugem kontu. Do razlik prihaja na koncu in na začetku leta, če se dogodek na primer zgodi v decembru preteklega leta, plačilo pa je bilo prejeto v januarju naslednjega leta. V tem primeru določeni uporabniki terjatev knjižijo v preteklo poslovno leto (v december), medtem ko jo drugi uporabniki knjižijo v naslednje poslovno leto (v januar). Kasnejše spremembe vrednosti terjatev (povečanja ali zmanjšanja) določeni uporabniki knjižijo kot povečanje ali zmanjšanje na prevrednotovalnih poslovnih prihodkih, drugi uporabniki pa samo zmanjšujejo konto neplačanih prihodkov oz. obveznosti do virov sredstev. Tako prihaja do temeljnih razlik med knjiženjem določenih in drugih uporabnikov predvsem na strani časovnega pripoznavanja terjatev ter različnih protiknjižb na strani poslovnega izida (Čižman & Zupančič, 2017, str. 121–162).

Prvi korak k otvoritveni bilanci stanja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka je zagotoviti ustrezno evidenco terjatev drugih uporabnikov predvsem iz naslova javnofinančnih prihodkov, saj te predstavljajo večino prihodkov pri vseh uporabnikih. Te terjatve bo treba upoštevati tako v evidencah proračuna kot pri sestavljanju bilanc stanja po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Obveznosti do lastnih virov sredstev

Pri knjigovodski kategoriji obveznosti do lastnih virov sredstev prihaja med drugimi in določenimi uporabniki samo do vsebinske razlike. Drugi uporabniki imajo pri obveznostih do lastnih virov sredstev splošni in rezervni sklad ter sklad namenskega premoženja. Določeni uporabniki pa imajo obveznosti za sredstva, pridobljena v upravljanje in sklad premoženja, v lasti. Tu bodo tudi po uvedbi evidentiranja po načelu nastanka poslovnega dogodka ostale vsebinske razlike, saj se postavke, ki jih ima vsak uporabnik, skladajo z njegovim aktom o ustanovitvi. Vsi posredni proračunski uporabniki bodo še vedno imeli

obveznosti za sredstva, pridobljena v upravljanje, saj so jih prejeli od ustanovitelja, ki je neposredni proračunski uporabnik (Čižman & Zupančič, 2017, str. 179–214).

Dolgovi

Dolgove uporabnikov delimo na kratkoročne in dolgoročne obveznosti. Med kratkoročne obveznosti uvrščamo naslednje razrede: razred 2 – kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev in razred 5 – računi financiranja; med dolgoročne obveznosti pa razred 96 – dolgoročne finančne obveznosti, razred 97 – druge dolgoročne obveznosti in razred 98 – obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Razlike pri načinih knjiženja dolgoročnih in kratkoročnih obveznosti drugih in določenih uporabnikov so podobne kot pri terjatvah. Večinoma gre za knjiženje v drugo časovno obdobje, prav tako pa se drugače pripoznavajo odhodki, ki nastanejo skladno z nastalo obveznostjo.

Določeni uporabniki denarni tok knjižijo evidenčno zaradi obvezne sestave izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Drugi uporabniki obveznosti do virov pripoznajo skladno s pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna RS. Obveznost pripoznajo po pridobitvi originalne dokumentacije, na kateri je zabeležena obveznost. Pregled razlik knjiženja v različna obdobja lahko ponazorimo na primeru obveznosti do zaposlenih. Obveznosti do zaposlenih bodo drugi uporabniki za decembrske plače poknjižili v januarju, torej v drugo poslovno leto, saj bodo plače takrat dejansko tudi izplačane. Določeni uporabniki pa jih bodo knjižili v december, ko je obveznost dejansko nastala (Čižman & Zupančič, 2017, str. 179–248).

Prihodki in odhodki

V okviru reforme računovodenja v javnem sektorju bo treba narediti največ prilagoditev v sklopu prihodkov in odhodkov. Postavke prihodkov in odhodkov vsi drugi uporabniki namreč knjižijo po načelu denarnega toka. Prihodki se med drugimi in določenimi uporabniki razlikujejo že po sami vrsti prihodkov. Določeni uporabniki ločijo poslovne, finančne prevrednotovalne prihodke in druge prihodke. V prihodke zajemajo tako javne prihodke kot prihodke, pridobljene na trgu. Drugi uporabniki pa ločujejo prihodke na davčne, nedavčne in kapitalske prihodke, prejete donacije, transferne prihodke, prejeta vračila iz danih posojil in prihodke od prodaje kapitalskih deležev ter sredstva, prejeta iz EU (Čižman & Zupančič, 2017, str. 345–374). Drugi uporabniki za razliko od določenih vse prihodke, za katere še ni nastal denarni tok, knjižijo med neplačane prihodke, kar je postavka časovnih razmejitev v bilanci stanja.

Ko zakonsko določeni predpisi za javni sektor ne opredeljujejo določenih dogodkov, morajo drugi in določeni uporabniki delovati skladno s SRS. Tak primer so tudi prihodki, saj predpisi za javni sektor nimajo opredeljenega časovnega razpona, kdaj je prihodek ob določenem poslovnem dogodku dejansko nastal. Spremembe SRS 15 v letu 2019 vplivajo tudi na POJP. Novi SRS 15 določa, da prihodek nastane, ko se blago ali opravljena storitev prenese na kupca tako, da ima ta popolno pravico do obvladovanja prejetega blaga oz.

koristi, ki jih je prejel z opravljeno storitvijo. To je opredeljeno kot izpolnjena pogodbeno obveza. Z novim SRS 15 so posebnosti predvsem pri določenih uporabnikih, saj veliko večino dejavnosti določenih uporabnikov temelji na opravljanju javne službe in ne tržne dejavnosti. Sredstva, prejeta iz javnih virov, so ovrednotena s podpisano pogodbo med financerjem in izvajalcem javne službe. V tem primeru ni izpolnjena izvršitvena obveza, ki bi opredelila čas, kdaj je prihodek dejansko nastal. SRS 11.35 pa obravnava plačila organizacijam iz javnofinančnih sredstev v obliki dotacij ali subvencij. V SRS 11.35 je določeno, da se državna podpora ne bo pripoznala kot prihodek, dokler organizacije, ki so jo prejele, ne zagotovijo, da bodo izpolnile pogoje, ki so bili določeni ob odobritvi državne podpore. Za druge uporabnike pa veljajo enaka pravila. Tudi če vodijo poslovne dogodke po načelu denarnega toka, morajo ob sklepanju pogodb s kupci (prihodki iz lastne dejavnosti) knjižiti postavko časovnih razmejitev skladno s SRS 15, ne glede na to, ali je denarni tok nastal ali ne (Čižman, 2020, str. 68–80).

Odhodki na strani določenih uporabnikov so stroški, ki so nastali v obračunskem obdobju. Določeni uporabniki knjižijo tudi strošek prodanih zalog, ki se evidentira, ko je nastal prihodek od prodaje, ki je povzročil strošek. Tak odhodek se ne izkazuje evidenčno po načelu denarnega toka, saj takrat ne nastane denarni tok. Dejanski denarni tok nastane, ko so plačane obveznosti do dobaviteljev, od katerih so prejeli zaloge. Drugi uporabniki evidentirajo odhodke po načelu denarnega toka, kar pomeni, da so odhodki vsi stroški, ki so že bili plačani. Med odhodke uvrščajo tudi izdatke, ki nastanejo zaradi spremembe vrednosti finančnih terjatev in naložb, osnovnih sredstev in zadolževanja. Tak primer na strani odhodkov so popravki vrednosti neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev in terjatev (Čižman & Zupančič, 2017, str. 325–344).

Prilagoditev, ki jo bo treba izvesti, je knjiženje po načelu nastanka poslovnega dogodka tudi pri drugih uporabnikih. Za lažji pregled finančnih izdatkov države in spremljanje proračuna pa lahko drugi uporabniki še vedno vodijo evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka za prehodno obdobje, kot to sedaj počnejo določeni uporabniki.