

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

KATJA DIVJAK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

OBLIKOVANJE STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA V
NARODNI GALERIJ

Ljubljana, junij 2006

Katja Divjak

IZJAVA

Študentka Katja Divjak izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof.dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 8.6.2006

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD.....	1
1.1	OPREDELITEV PROBLEMA, NAMEN IN CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA.....	1
1.2	METODE DELA IN STRUKTURA SPECIALISTIČNEGA DELA	3
2	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV.....	4
2.1	OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA.....	4
2.2	PREDNOSTI STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA.....	6
2.3	POSEBNOSTI STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA V JAVNIH ZAVODIH	6
2.4	VRSTE STROŠKOV	8
	2.4.1 Stroški po izvirnih vrstah	9
	2.4.2 Stroški po poslovnih funkcijah	9
	2.4.3 Posredni in neposredni stroški.....	9
	2.4.4 Spremenljivi in stalni stroški.....	10
	2.4.5 Stroški glede na časovni vidik.....	11
2.5	STROŠKOVNA MESTA IN STROŠKOVNI NOSILCI.....	12
2.6	METODE RAZVRŠČANJA STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH.....	13
	2.6.1 Delitvene kalkulacije.....	14
	2.6.2 Kalkulacije z dodatki splošnih stroškov	16
	2.6.3 Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (metoda ABC)	18
2.7	MESTA ODGOVORNOSTI.....	19
3	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO KOT PODLAGA OZ. OSNOVA ZA OBLIKOVANJE FINANČNO RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	22
3.1	OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI FINANČNEGA RAČUNOVODSTVA.....	22
3.2	VRSTE FINANČNO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V JAVNIH ZAVODIH PO PRAVILNIKU O SESTAVLJANJU LETNIH POROČIL ZA PRORAČUN, PRORAČUNSKE UPORABNIKE IN DRUGE OSEBE JAVNEGA PRAVA	23
	3.2.1 Računovodsko poročilo.....	24
	3.2.2 Poslovno poročilo	28
3.3	DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	30
3.4	DRUGA POROČILA.....	30
	3.4.1 Davek na dodano vrednost.....	30
	3.4.2 Statistika finančnih računov.....	31
	3.4.3 Obveznost poročanja o poslovanju s tujino	32
	3.4.4 Poročanje o izplačanih plačah.....	33

4	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO KOT OSNOVA ZA OBLIKOVANJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA.....	33
4.1	OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	33
4.2	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE, POTREBNE ZA POSLOVODNO ODLOČANJE V JAVNIH ZAVODIH.....	35
4.2.1	<i>Računovodske informacije za potrebe kadrovskih odločitev</i>	35
4.2.2	<i>Računovodske informacije za odločanje o nakupnih odločitvah</i>	35
4.2.3	<i>Računovodske informacije za odločanje o prodajanih odločitvah</i>	36
4.2.4	<i>Računovodske informacije za odločanje o proizvodjalnih odločitvah.....</i>	37
4.2.5	<i>Računovodske informacije za odločanje o financiranju</i>	37
4.3	RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE	38
5	OBLIKOVANJE STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA V NARODNI GALERIJ.....	40
5.1	KRATKA PREDSTAVITEV NARODNE GALERIJE.....	40
5.1.1	<i>Vizija, poslanstvo in strateške usmeritve (Cilji in področja poslovanja).....</i>	41
5.1.2	<i>Organizacijska struktura Narodne galerije</i>	42
5.2	OCENA TRENUTNEGA STANJA NA PODROČJU SPREMLJANJA STROŠKOV V NARODNI GALERIJ	43
5.3	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE ZUNANJEGA POROČANJA	44
5.3.1	<i>Opredelitev dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti v Narodni galeriji ..</i>	46
5.3.2	<i>Ločevanje prihodkov in odhodkov na dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti</i>	47
5.4	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE UGOTAVLJANJA POLNE LASTNE CENE STORITEV IN PROIZVODOV	48
5.4.1	<i>Identifikacija stroškovnih mest in nosilcev</i>	49
5.4.2	<i>Spremenljivi posredni in neposredni stroški</i>	50
5.4.3	<i>Stalni posredni stroški.....</i>	51
5.4.4	<i>Razporejanje stroškov podpornih stroškovnih mest na storitvena stroškovna mesta</i>	53
5.4.5	<i>Razporejanje stroškov stroškovnih mest na stroškovne nosilce</i>	54
5.5	RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI	56
6	SKLEP.....	58
7	LITERATURA IN VIRI	60
7.1	LITERATURA.....	60
7.2	VIRI.....	61
	KRATICE.....	63

1 UVOD

1.1 OPREDELITEV PROBLEMA, NAMEN IN CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA

Od slovenske osamosvojitve dalje se govori o neučinkovitosti delovanja javne uprave ter načinih za izboljšanje njenega delovanja. Tudi zadnje čase naslovnice časopisov polnijo razprave o predlogu Odbora za reforme: Predlog konceptov ekonomskih in socialnih reform za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, kjer en sklop predlogov ukrepov predstavlja izboljšanje učinkovitosti državnih institucij. Eden od navedenih ukrepov v tem sklopu je racionalizacija delovanja javnega sektorja, v katerem odbor za reforme predlaga sistematični pristop k racionalizaciji javnega sektorja. Tak pristop je po njihovem mnenju uspešnejši od ad-hoc pristopa, ki temelji zgolj na linearnih pritiskih za racionalizacijo. Namesto enakega zniževanja zaposlenosti in stroškov pri vseh uporabnikih, njihov predlog omogoča, da vlada racionalizacijo izvede na osnovi primerjalnih kazalcev učinkovitosti porabe sredstev in na osnovi zavestne odločitve o opuščanju nekaterih manj pomembnih nalog oziroma njihovem prenašanju v zasebni sektor (Usmeritve ekonomskih in socialnih reform za povečanje gospodarske rasti in zaposlenosti, 2005, str. 105).

Tudi sama menim, da se racionalizacija javne uprave ne začne z znižanjem dodeljenih sredstev za izvajanje javnih služb ter nepremišljenim odpuščanjem zaposlenih, temveč z iskanjem rešitev za znižanje stroškov, učinkovitejšo porabo dodeljenih sredstev ter posledično zmanjšanjem le teh. Pogoji racionalnosti dejansko pomeni, da zahtevamo od pravila družbene izbire tisto, kar zahtevamo tudi od pravila individualne izbire (tj. funkcije koristnosti) (Stanovnik, 2002).

Glavni problem javnih zavodov ter celotne javne uprave je v tem, da je njihovo delovanje podobno delovanju velikih podjetij, ki jih imenujemo tudi sloni. Birch je slone definiral kot velika podjetja, ki so postala zaradi dosežene velikosti že relativno neučinkovita in v agregatu zmanjšujejo nezaposlenost (Drnovšek, 2005, str. 14).

Podobnost delovanja proračunskih uporabnikov z delovanjem velikih podjetij ni naključna. V javni upravi je bilo v Sloveniji konec leta 2004 zaposlenih v povprečju 171.825 ljudi, kar je predstavljalo 21,89% delavno aktivnega prebivalstva (SURS, november 2005). Javna podjetja, javni zavodi in velikokrat tudi ministrstva, občine in ostale osebe javnega prava so okorne institucije, ki se pogostokrat ne prilagajajo trgu in v katerih prevladujejo predpisani postopki dela. Zaposleni so velikokrat visoko izobraženi in zaradi previsoke zaščite delovnih mest niso zainteresirani razvijati, izboljševati in z novo tehnologijo posodabljati svojih postopkov dela. Za opravljanje dela tako porabijo več časa, kot bi ga dejansko potrebovali. Problem javnega sektorja

je nepravilna organiziranost in zaradi uporabe neenotne informacijske tehnologije pogosto podvajanje istih nalog dela.

Vodstvo institucij javnega značaja največkrat izhaja iz strokovnega področja delovanja institucij in nimajo ustreznega znanja ter izkušenj za vodenje organizacij. Največkrat zaradi majhnosti institucij celotna organizacija ne poseduje ustreznega kadra, ki bi jim lahko pomagal pri uspešnem vodenju organizacije. Za najemanje zunanjih strokovnjakov pa ni finančnih sredstev.

Problem proračunskih uporabnikov nastaja tudi pri nepoznavanju dejanskih stroškov in prihodkov po posameznih poslovnih procesih, kar je ključnega pomena za uspešno in racionalno poslovanje. Do tega prihaja, ker se vodstvo institucij ne zaveda pomena obvladovanja stroškov in večanja učinkovitosti produktivnosti. Stanovnik (2002) navaja tudi W. A. Niskanena: uradniki skušajo maksimizirati velikost svojega ministrstva, agencije ali državnega sklada; s tem si posredno povečujejo ne samo dohodek, temveč tudi status, oblast in vpliv. Uradnik tekmuje z drugimi uradniki za sredstva, podobno kot tekmujejo prodajalci med seboj.

Zmanjšanje sredstev iz proračuna države ter proračuna občin tako ne bo izboljšala učinkovitosti proračunskih porabnikov, temveč bo zaradi neznanja posloводства le onemogočila delovanje porabnikov.

Namen specialističnega dela je proučiti stroške, ki nastajajo v javnem zavodu Narodna galerija, opredeliti stroškovna mesta in stroškovne nosilce ter postaviti temelje za učinkovito poročanje notranjim in zunanjim uporabnikom poslovnih informacij ter za načrtovanje nadaljnjih aktivnosti zavoda.

Pomembno je osvestiti poslovodstvo o pomenu nadzorovanja stroškov ter načrtovanju aktivnosti na podlagi razpoložljivih sredstev ter o pomembnosti načrtovanja, uresničevanja zastavljenih ciljev ter ocenjevanja učinkovitosti s primerjavo realiziranega z načrtovanim. Pomembno je, da se zavedajo, da letni plan aktivnosti ter finančni načrt, ki ga je potrebno izdelati vsako leto za potrebe Ministrstva za kulturo ter predloge proračuna, ni le ena naloga, ki jo je potrebno pravočasno opraviti, ampak da to predstavlja smernice poslovanja v prihodnjem letu. Finančni načrt za prihodnjo leto mora temeljiti na resničnih podatkih preteklih let in ne na ocenjenih.

Cilj specialističnega dela je proučiti in opredeliti stroške poslovnih procesov v javnem zavodu Narodna galerija ter oblikovati stroškovno računovodstvo tako, da bo omogočalo lažje prepoznavanje stroškov po posameznih poslovnih procesih ter hkrati omogočalo učinkovito poročanje tako zunanjim kot notranjim uporabnikom poslovnih informacij.

Poslovodstvo Narodne galerije mora dobiti ustrezna poročila za lažje odločanje o nadaljnjem poslovanju. Hkrati pa je potrebno zaradi pomanjkanja ustreznih kadrov v Narodni galeriji

prirediti sistem stroškovnega računovodstva za lažje poročanje zunanjim uporabnikom poslovnih informacij, kot so Ministrstvo za kulturo, Banka Slovenije, Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES), Ministrstvo za finance, Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS), Davčni urad Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) ter drugi.

1.2 METODE DELA IN STRUKTURA SPECIALISTIČNEGA DELA

Pri izdelavi specialističnega dela sem se osredotočila predvsem na proučevanje veljavne zakonodaje in predpisov s področja računovodstva javnih zavodov ter na strokovno literaturo in vire, ki proučujejo stroškovno, poslovodno in finančno računovodstvo ter podajajo teoretična in že preizkušena znanja s področja računovodstva javnih zavodov ter malih podjetij.

Bistveni del specialističnega dela temelji na proučevanju internih računovodskih in poslovodskih virov Narodne galerije, iz česar sledi konkreten primer razporejanja stroškov v tem javnem zavodu.

Specialistično delo je razdeljeno v šest smiselno povezanih poglavij. Uvodni del zajema predstavitev problematike, namena in cilje specialističnega dela. V prvem delu so podane tudi metode dela in kratka predstavitev vsebine specialističnega dela.

V drugemu delu specialistične naloge sem na kratko podala opredelitev stroškovnega računovodstva ter prednosti, ki jih preišljena uporaba stroškovnega računovodstva lahko prinese organizaciji. Največ poudarka sem namenila posebnostim stroškovnega računovodstva v javnih zavodih. Podala sem tudi teoretične opredelitve stroškov, mest odgovornosti, stroškovnega mesta ter stroškovnih nosilcev. V Narodni galeriji se ne ugotavlja dejanskih stroškov po stroškovnih nosilcih, zato sem v drugem poglavju dala poudarek na različne metode razvrščanja stroškov.

V tretjem poglavju sem razložila, kako stroškovno računovodstvo vpliva na finančno računovodske informacije. Opisala sem povezavo stroškovnega računovodstva z glavnimi računovodskimi izkazi, ki jih mora javni zavod po Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju Pravilnik o sestavljanju letnih poročil) letno oddati na AJPES.

V četrtem poglavju sem opisala, zakaj je stroškovno računovodstvo vir pomembnih informacij za potrebe poslovnega odločanja. Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za odločanje različnim uporabnikom v podjetjih.

V petem poglavju sem izgradila praktični primer razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih ter mestih odgovornosti na konkretnem primeru javnega zavoda Narodna galerija. Dejanski stroški po stroškovnih nosilcih bodo služili predvsem za natančnejše informacije in

odločanje o cenah storitev in strokovne literature, ki jo Narodna galerija izdaja. Poznavanje stroškov po stroškovnih nosilcih bo tudi omogočilo lažjo izdelavo projektnih predlogov za sodelovanje na javnih razpisih za kulturne projekte, ki jih v večini objavljajo Evropska unija, Ministrstvo za kulturo, Mestna občina Ljubljana in drugi. Poznavanja načrtovanih in dejanskih stroškov po mestih odgovornosti pa bo omogočilo poslovodstvu nadziranje uspešnosti poslovanja posameznih oddelkov in pododdelkov.

2 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV

2.1 OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo je dejavnost, ki se ukvarja z vrednostnim spremljanjem, prikazovanjem in proučevanjem poslovanja v podjetju. Računovodstvo je del informacijskega sistema podjetja, ki ga lahko definiramo kot sistem zbiranja, obdelovanja, shranjevanja in prikazovanja informacij. Računovodstvo zajema naslednje dejavnosti:

- * računovodsko predračunavanje,
- * knjigovodstvo z računovodskimi obračuni (računovodsko spremljanje poslovanja),
- * računovodski nadzor ter
- * računovodsko analizo (računovodsko proučevanje poslovanja).

Celotno računovodstvo delimo na dva dela: finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo.

Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje (Hočevlar, Igličar, 1997, str. 28):

- * prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne porablja;
- * stroške in poslovne učinke in
- * poslovni izid za posamezne dele podjetja.

Stroškovno računovodstvo podrobneje spremlja in proučuje prvine in stroške podjetja sistema (na primer: osnovna sredstva, material, plače, storitve drugih, stroške po mestih nastanka, stroške po proizvodih in podobno) ter poslovni izid posameznih organizacijskih enot v podjetju, če so organizirane kot poslovnoizidne enote. (Hočevlar, Igličar, 1997, str. 28-29)

Predmet stroškovnega računovodstva sta tako računovodsko spremljanje (knjigovodenje in računovodsko predračunavanje) in računovodsko presojanje (računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje) notranjega poslovanja organizacije.

Stroškovno računovodstvo je del celotnega računovodstva, ki podrobno proučuje stroške prvin poslovnega procesa, stroške razdeljene po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter kalkulacije proizvodov in storitev. Oblikovanje stroškovnega računovodstva se v veliki meri

naslanja na poslovodno in finančno računovodstvo, saj je od potreb po poročanju in nadziranju znotraj in zunaj podjetja odvisno kako se bodo določala stroškovna mesta in stroškovni nosilci ter stroškovna, prihodkovna, dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti. Prav tako je od potreb za poročanje odvisno, katero metodo razporejanja stroškov na stroškovne nosilce se bo uporabilo.

Kot lahko opazimo, je bistvo stroškovnega računovodstva spremljanje in proučevanje stroškov. Stroški nastajajo ob trošenju poslovnih prvin in so definirani kot cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa. O stroških ne moremo govoriti, kadar (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 74):

- * nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa;
- * se kaka izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- * kake prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno preskrbo niso potrebna denarna sredstva;
- * cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- * cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri izdelovanju po doseganju poslovnih učinkov.

Ker so cilji uporabnikov računovodskih informacij različni, je potrebno tudi računovodske podatke prilagoditi tako, da omogočajo zadovoljevanje teh ciljev. Različno razčlenjevanje istih stroškov nam lahko v različnih okoliščinah poda različne informacije. Za nekatera poročila in odločitve so relevantne le informacije o določenem delu celotnih stroškov, za druge pa informacije o celotnih stroških.

Glavni poudarek spremljanja stroškov je na naslednjih opravilih (Čižman, 2004, str. 78-79):

- * razčlenjevanje stroškov po naravnih vrstah (stroški materiala, stroški storitev, amortizacija, odpisi zalog in terjatev, stroški dela in stroški terjatev, drugi stroški),
- * ugotavljanje stalnega in spremenljivega dela stroškov (glede na obseg dejavnosti),
- * vzpostavljanje stroškovnih mest in razporejanje stroškov nanje (stroškovna mesta glede na velikost organizacije in vrsto dejavnosti, mesta odgovornosti),
- * opredeljevanje stroškovnih nosilcev in razporejanje stroškov po njih (opredelitev stroškovnih nosilcev glede na vrsto dejavnosti, opredelitev neposrednih in posrednih stroškov),
- * opredelitev metode vrednotenja poslovnih učinkov (različne kalkulacije stroškov).

2.2 PREDNOSTI STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

Stroškovno računovodstvo lahko organizaciji ob doslednem spremljanju stroškov po mestih odgovornosti ter stroškovnih mestih oz. stroškovnih nosilcih prinese veliko koristi.

Stroškovno računovodstvo:

- * omogoča pregled nad notranjimi vrednostnimi prenosi;
- * omogoča nadzorovanje stroškov organizacije;
- * omogoča lažje in hitrejše izdelovanje poročil za zunanje in notranje uporabnike;
- * obvešča in alarmira o morebitnih večjih odmikih realiziranih stroškov od načrtovanih;
- * omogoča stalno, sistematično in pravočasno iskanje možnosti za zmanjšanje stroškov in njeno dosledno uresničevanje;
- * omogoča primerjavo uspešnosti poslovanja med posameznimi mesti odgovornosti,
- * omogoča hitrejši odziv posloводства na spremembe;
- * spodbuja in motivira zaposlene k boljši učinkovitosti;
- * omogoča postavljanje realnih ciljev na podlagi preteklih poslovnih rezultatov podjetja;
- * daje poslovodu smernice pri organiziranju planskih dejavnosti organizacije;
- * omogoča določitev resničnih meril za uspešnost poslovanja podjetja itd.

Poznavanje in nadzorovanje stroškov organizaciji omogoča:

- * boljši konkurenčni položaj,
- * lažje prilagajanje potrebam kupcev ter
- * natančnejše in zato manj tvegano planiranje prihodnjega poslovanja podjetja in rasti organizacije.

2.3 POSEBNOSTI STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA V JAVNIH ZAVODIH

Javne gospodarske zavode lahko ustanovijo država, občine ali druge z Zakonom o zavodih pooblašene javne pravne osebe. Javni zavodi so namenjeni opravljanju nepridobitnih dejavnosti, kot so: dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in podobno. Cilj javnega zavoda je z danimi in omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe za izvajanje tržne dejavnosti (Zver, 2003, str. 8).

Javni zavodi lahko izvajajo tudi tržne dejavnosti. Med tržno dejavnost sodi prodaja tistega blaga in storitev, ki ne sodi v opravljanje dejavnosti javne službe. Sem torej ne sodijo tiste dejavnosti, ki so v javnem interesu in se delno ali v celoti tržijo. Cilj tržnih dejavnosti je doseganje čim višjega dobička. Cena blaga oziroma storitev pa se oblikuje glede na ponudbo in

povpraševanje na trgu. Podlaga za oblikovanje in določanje cene dejavnostim, ki so v javnem interesu, so stroški.

9. člen Zakona o računovodstvu nalaga proračunskim uporabnikom, med katere spadajo tudi javni zavodi, da vodijo poslovne knjige in poročila tako, da zagotavljajo ločeno spremljanje poslovanja in prikaz poslovnega izida poslovanja opravljenega:

- * s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter
- * s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Prav tako morajo poslovne knjige omogočiti izdelavo poročil, iz katerih se lahko oceni namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe sredstev iz javnih financ. Iz tega sledi, da mora biti stroškovno računovodstvo v javnih zavodih vodeno tako, da omogoča ločeno spremljanje stroškov in odhodkov namenjenih za opravljanje tržnih dejavnosti ter ločeno za opravljanje nepridobitnih dejavnosti v javnem interesu. Stroškovno računovodstvo v javni zavodih mora:

- * spremljati stroške po naravnih vrstah ločeno po stroškovnih mestih in mestih odgovornosti,
- * spremljati posredne in neposredne stroške ter stalne in spremenljive stroške,
- * razporejati v računovodskih evidencah na podlagi ustreznih sodil posredne in neposredne stroške in odhodke po posameznih dejavnostih.

Zakon o računovodstvu v 15. členu navaja, da se prihodki in odhodki drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta (proračun, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje) priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka, to je plačane realizacije. Prihodki in odhodki se glede na Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava po načelu denarnega toka priznajo kadar sta izpolnjena dva pogoja:

- * poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal ter
- * je prišlo do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

Javni zavodi ne sodijo med tiste proračunske uporabnike, katerim se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava v 16. členu navaja, da se določenim proračunskim uporabnikom priznavajo prihodki in odhodki skladu z Slovenskimi računovodskimi standardi (Ur. l. RS, št. 107/01) (v nadaljevanju SRS), ki veljajo za nepridobitne organizacije, to je po načelu zaračunane prodaje oziroma zaračunane realizacije. Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov ter določenih prejemkov in izdatkov,

ki se nanašajo na finančne naložbe in zadolževanje, ugotavljajo in razčlenjujejo javni zavodi svoje prihodke in odhodke oziroma določene prejemke in izdatke v svojih poslovnih knjigah tudi na način, kot je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta, to je po računovodskem načelu denarnega toka. Na podlagi teh evidenc morajo javni zavodi sestaviti računovodske izkaze oziroma poročila v skladu s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil.

V javnih zavodih se stroški oziroma odhodki ter prihodki tako vodijo dvakrat: po načelu plačne realizacije in po načelu zaračunane realizacije.

2.4 VRSTE STROŠKOV

Stroški se v različnih okoliščinah različno obnašajo in ker potrebujemo za različne namene odločanja ali analiziranja primerne informacije, stroške razdeljujemo po različnih kriterijih. V literaturi najdemo naslednje razvrstitve stroškov:

- * delitev stroškov po prvinah poslovnega procesa (izvirne oziroma naravne vrste stroškov);
- * delitev stroškov glede na poslovne funkcije podjetja (stroški proizvodjanja in neproizvajanja);
- * delitev stroškov glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem (neposredni in posredni stroški);
- * delitev stroškov glede na obnašanje stroškov na spremembe v obsegu poslovanja (spremenljivi in stalni stroški);
- * delitev stroškov glede na časovni vidik (načrtovani in uresničeni stroški);
- * delitev stroškov glede na to ali so stroški posledica sodelovanja znotraj ali izven podjetja (izvirni in izpeljani stroški);
- * delitev stroškov glede na možnost vplivanja na njihov nastanek (obvladujoči in neobvladujoči stroški);
- * delitev stroškov glede na relevantnost pri sprejemanju poslovnih odločitev (odločujoči in neodločujoči stroški);
- * delitev stroškov glede na način vrednotenja poslovnih učinkov (stroški učinkov in stroški obdobja).

Kot podlaga za predvidevanje prihodnjega poslovanja nam lahko služijo dejanski pretekli stroški, ocenjeni prihodnji stroški ali standardni stroški. Poznamo pa tudi dodatne in mejne stroške, oportunitetne (okoliščinske) stroške, neizogibne stroške, diferenčne stroške ter potopljene stroške.¹

¹ Za več informacij o razvrščanju stroškov glej: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 77-82.

Vse delitve stroškov imajo svoj namen. V nadaljevanju pa si bomo podrobneje pogledali samo nekatere izmed najpogostejše uporabljenih delitev.

2.4.1 Stroški po izvirnih vrstah

Razčlenjevanje stroškov po izvirnih vrstah za javne zavode predpisuje 6. člen Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 54/02) (v nadaljevanju Pravilnik o enotnem kontnem načrtu). Stroški po izvirnih vrstah omogočajo vpogled v stroške konkretnega poslovnega procesa.

Stroške po izvirnih vrstah Slovenski računovodski standardi razdeljujejo na:

- a) stroške materiala,
- b) stroške storitev,
- c) stroške amortizacije,
- d) stroške dela,
- e) stroške dajatev, ki so neodvisni od poslovnega izida in niso vezani na stroške materiala, storitev, amortizacije in dela,
- f) finančne stroške.

45. člen Pravilnika o enotnem kontnem načrtu pa nalaga drugim uporabnikom enotnega kontnega načrta, kamor sodijo tudi javni zavodi, na kontih razreda 4 tudi ločeno spremljanje stroškov in odhodkov tudi za rezervacije, izredne odhodke ter prevrednotevalne odhodke.

2.4.2 Stroški po poslovnih funkcijah

Delitev stroškov po poslovnih funkcijah je pomembna predvsem z vidika vrednotenja zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov. Pomembnost razvrščanja stroškov na stroške proizvodnje in neproizvodnje izhaja iz Slovenskih računovodskih standardov, saj eno izmed metod vrednotenja zalog predstavlja vrednotenje po proizvodnih stroških. Proizvajalni stroški zajemajo vse stroške, ki nastanejo v proizvodnji, tako neposredne kot splošne proizvodne stroške. Neproizvajalni stroški pa zajemajo stroške, ki nastanejo zunaj proizvodnje, se pravi v upravi, prodaji in nabavi. (Igličar, Hočevlar, 1996, str.134)

2.4.3 Posredni in neposredni stroški

Glede na možnost pripisa stroškov na posamezne poslovne učinke ločimo:

- * neposredne (direktne) stroške in
- * posredne (indirektne, splošne) stroške.

Za neposredne stroške natančno vemo, kateri poslovni učinek (stroškovna mesta oziroma stroškovni nosilci) jih je povzročil, zato nimamo nobenih težav z njihovim razporejanjem. Posredni oziroma splošni stroški pa so skupni večjim poslovnim učinkom. Po posameznih poslovnih učinkih se jih razporeja s pomočjo ključev oziroma podlag, ki odražajo njihovo povezanost s poslovnimi učinki.

2.4.4 Spremenljivi in stalni stroški

Na spremembo v obsegu poslovanja se stroški, ki nastajajo v organizaciji, ne odzivajo enako. Glede na to kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja, delimo stroške na stalne (fiksne) in spremenljive (variabilne) stroške. Delitev stroškov glede na obnašanje ob spremembi obsega proizvodnje je pomembno za ugotavljanje optimalnega obsega poslovanja in praga rentabilnosti. Prag rentabilnosti ali točka preloma je tisti obseg poslovanja pri katerem podjetje ob predpostavki, da vse, kar proizvede, tudi proda, nima ne dobička ne izgube. Optimalni obseg poslovanja pa predstavlja tisti obseg poslovanja, ki podjetju prinaša največji računski dobiček.

Spremenljivi stroški so odvisni od obsega poslovanja in z naraščanjem obsega poslovanja rastejo. Glede na to kako naraščajo, ločimo:

- a) progresivne ali napredujoče spremenljive stroške, ki naraščajo hitreje, kot narašča obseg poslovanja (povečujejo se v večjem razmerju, kot se povečuje obseg poslovanja) ;
- b) proporcionalne ali sorazmerne spremenljive stroške, ki naraščajo v enakem razmerju, kot narašča obseg poslovanja (znesek stroška na enoto učinka je vedno enak); ter
- c) degresivne ali padajoče spremenljive stroške, ki naraščajo počasneje, kot narašča obseg poslovanja (povečujejo se v manjšem razmerju, kot se povečuje obseg poslovanja).

Stalni stroški so tisti stroški, ki so neodvisni od obsega poslovanja in jih ima podjetje v kratkem obdobju poslovanja tudi, če ne posluje. Seveda pa so stroški stalni samo znotraj danih kapacitet poslovanja. Če podjetje želi povečati obseg poslovanja prek meja danih kapacitet, mora le te razširiti, kar pa povzroči skokovit porast stalnih stroškov. Stalne stroške delimo na:

- a) omejeno stalne stroške, ki so povezani z odločitvami o spremembi proizvodjalnih zmogljivosti in se takrat obnašajo kot spremenljivi stroški; ter
- b) neomejeno stalne stroške. Neomejeno stalni stroški niso odvisni od obsega dejavnosti, lahko pa se spreminjajo zaradi poslovnih odločitev znotraj organizacije. Glede na to, koliko lahko organizacija sproti vpliva na neomejeno stalne stroške, ločimo:
 - * diskrecijske stroške (preudarno nastali stalni stroški). Za diskrecijske stalne stroške je značilno, da se ne spreminjajo z obsegom proizvodnje, vendar jih lahko spremenimo v zelo kratkem času. Ti stroški so ponavadi stroški obdobja, se ne razmejujejo preko zalog in zmanjšujejo poslovni izid ob nastanku. Mednje sodijo: stroški reklame, propagande, stroški izobraževanja, stroški raziskovalne dejavnosti in podobno.

Diskrecijski stalni stroški na uspešnost poslovanja organizacije vplivajo predvsem dolgoročno.

- * nujno stalne stroške (zavezujoči stalni stroški). Nujno zavezujoče stalne stroške ni mogoče spremeniti v kratkem času. Ponavadi so povezani z opremo in napravami, o katerih smo sprejeli odločitve v preteklosti. Mednje sodijo: amortizacija osnovnih sredstev, davki od premoženja in podobno.

V teoriji je razdeljevanje na stalne in spremenljive stroške enostavno. V praksi pa se izkaže, da so nekateri stroški lahko sestavljeni iz spremenljivega in stalnega dela. Za razmejevanje stroškov na stalni in spremenljivi del v osnovi poznamo dve vrsti metod, in sicer (Kavčič, Visenjak, 2004, str. 26):

- * neposredne ocenjevalne in izkustvene metode, med katere sodita zlasti inženirska in knjigovodska ali poslovska metoda in
- * matematično-sintetične metode, med katere so običajno uvrščene: metoda najvišje in najnižje ravni, metoda grafične interpolacije (skakanje s kamna na kamen), metoda preproste in multiple linearne regresije, metoda nelinearne regresije, metoda količnika odzivnosti in metoda diferencialnih stroškov.

Javni zavodi morajo v svojih evidencah poleg delitve stroškov na stalne in spremenljive izkazovati stroške tudi ločeno po dejavnostih. Po dejavnostih morajo izkazovati ločeno tudi neposredne in posredne stroške. Za primerno izkazovanje stroškov v računovodskih evidencah v javnih zavodih ločimo:

- * posredno stalne stroške,
- * neposredno spremenljive stroške ter
- * posredno spremenljive stroške.

2.4.5 Stroški glede na časovni vidik

Ena izmed najpomembnejših delitev stroškov za izvajanje poslovnih odločitev v organizaciji je delitev stroškov na:

- * načrtovane stroške (stroške v predračunih) in
- * uresničene stroške (stroške v obračunih).

V kolikor je zagotovljena metodološka enotnost, nam ta delitev stroškov služi kot temelj za ugotavljanje odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih.

Poslovne odločitve v podjetju se sprejemajo na podlagi načrtovanih stroškov. Kot podlaga za načrtovane stroške nam lahko služijo: dejanski pretekli stroški, ocenjeni prihodnji stroški ter standardni stroški.

Razmere poslovanja se iz leta v leto spreminjajo, zato je načrtovanje prihodnosti poslovanja na podlagi dejanskih preteklih stroškov včasih nezanesljivo. Boljša podlaga za načrtovanje poslovanja so ocenjeni prihodnji stroški. Ti sicer temeljijo na dejanskih stroških iz preteklosti, toda hkrati upoštevajo predvidene okoliščine v prihodnosti. Pomanjkljivost ocenjenih prihodnjih stroškov pa je, da se včasih še vedno preveč opirajo na pretekla dogajanja.

Standardni stroški so tisti stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Glede na to, kako so pri standardiziranju stroškov upoštevamo okoliščine, v katerih organizacija deluje, ločimo:

- * temeljne standardne stroške, ki so postavljeni za daljše časovno obdobje, ne glede na konkretne okoliščine, v katerih posluje organizacija v posameznem obračunskem obdobju;
- * tekoče standardne stroške, ki so postavljeni skladno s konkretnimi okoliščinami, v katerih posluje organizacija v posameznem obračunskem obdobju;
- * idealne standardne stroške, ki so postavljeni na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo negativnih pojavov in ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju;
- * realne standardne stroške, ki upoštevajo v obdobju, za katero so veljavni, tudi negativne pojave in ovire, ki jih je mogoče pričakovati, okoliščine v preteklosti pa dopolnjujejo z okoliščinami v prihodnosti v takšnem obsegu, da jih je mogoče jemati kot objektivne;
- * normalne standardne stroške, ki so postavljeni na podlagi okoliščin, ki jih je mogoče jemati kot normalne, to je okoliščin v preteklosti z redkimi bistvenimi spremembami.

(Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 81)

2.5 STROŠKOVNA MESTA IN STROŠKOVNI NOSILCI

Definicijo stroškovnega mesta in stroškovnega nosilca podajajo Slovenski računovodski standardi: Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren. Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve

proizvajalne, nakupovalne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti.

Podjetje je pri oblikovanju stroškovnih mest avtonomno. Odloči se lahko za evidentiranje vseh neposrednih in posrednih ali zgolj posrednih oziroma splošnih stroškov. Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja (SRS, 2001, 16.2).

Pomen stroškovnih mest za poslovodno računovodstvo je v presojanju prodajnih cen in dobičkonosnosti proizvodov (Hočevár, 2000, str. 21-22).

2.6 METODE RAZVRŠČANJA STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

Razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih se lahko izvede na več načinov. Vsaka organizacija poišče način razporejanja stroškov, ki ustreza specifičnosti poslovnih dejavnosti organizacije ter zagotavlja ustrezne informacije.

Stroški se razporejajo na stroškovna mesta in stroškovne nosilce na podlagi knjigovodskih listin. Nekatere stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov. Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzorčni povezavi s stroški. (SRS, 2001, 16.26)

V Slovenskih računovodskih standardih (SRS, 2001, 16.30) sta glede na to, kako je mogoče stroške razporejati na stroškovne nosilce in glede na vrsto proizvodov, podani dve skupini kalkulacij:

- * delitvene kalkulacije stroškov, ki se uporabljajo pri množinski oziroma procesni proizvodnji ter
- * kalkulacije stroškov z dodatki, ki se uporabljajo pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu.

Obstajajo pa tudi drugi načini določanja lastne cene poslovnih učinkov. V literaturi so najpogostejše omenjene tehnike kot so: obravnavanje stroškov z vidika celotnega življenjskega cikla posameznega proizvoda (angl. “product life cycle costing”), obravnavanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. “activity based costing”), ter koncept ciljnih stroškov² (angl. “target costing”).

² Več o metodi ciljnih stroškov v Zajc, 2002.

2.6.1 Delitvene kalkulacije

2.6.1.1 Čista delitvena kalkulacija stroškov

Čisto delitveno kalkulacijo stroškov uporabljamo pri množinski oziroma procesni proizvodnji istovrstnih proizvodov. Glede na to, kako poslovni učinki prehajajo preko stroškovnih mest na katerih nastajajo, uporabljamo:

- * preprosto (sumarno) čisto delitveno kalkulacijo stroškov ali
- * po stroškovnih mestih razčlenjeno čisto delitveno kalkulacijo stroškov.

Preprosto čisto delitveno kalkulacijo stroškov uporabljamo, kadar vsi poslovni učinki enakomerno prehajajo preko stroškovnih mest, na katerih nastajajo. Kalkulacijo se izvede tako, da stroške obdobja delimo s količino tedaj proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev. Lastna cena proizvoda oziroma storitve predstavlja znesek dobljen kot količnik med vsemi nastalimi stroški v določenem obdobju in proizvedenimi poslovnimi učinki v istem obdobju.

Po stroškovnih mestih razčlenjeno čisto delitveno kalkulacijo stroškov uporabljamo kadar poslovni učinki neenakomerno prehajajo preko stroškovnih mest, na katerih nastajajo. Kalkulacijo izvedemo tako, da najprej posredne stroške razporedimo na stroškovna mesta. Stroške posameznih stroškovnih mest enakomerno razdelimo po proizvodih oziroma storitvah, ki so bili v postopku proizvodnje oziroma izvedeni na tem stroškovnem mestu. Lastno ceno proizvoda oziroma storitve dobimo kot seštevek neposrednih stroškov na enoto in vseh posrednih stroškov na enoto tistih stroškovnih mestih, preko katerih se je proučevani produkt gibal.

2.6.1.2 Delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili

Delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo pri množinski oziroma procesni proizvodnji raznovrstnih, toda sorodnih proizvodov. Poznamo:

- * preprosto (sumarna) delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili;
- * po stroškovnih mestih razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili;
- * po vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili;
- * po stroškovnih mestih in vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili.

Preprosto (sumarna) delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabimo takrat, kadar vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo preko vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo, in kadar za vse stroške obstajajo isti ekvivalenti, s katerimi jih lahko razporedimo po različnih vrstah poslovnih učinkov. Kalkulacijo izvedemo tako, da najprej količine raznovrstnih poslovnih učinkov pretvorimo v pogojne enote, ki so izražene kot zmnožek količine posamezne vrste poslovnih učinkov z njihovim ekvivalentnim številom. Nato pa stroške

delimo s seštevkom pogojnih enot vseh poslovnih učinkov. Lastno ceno posameznega poslovnega učinka predstavlja zmnožek stroška na enoto pogojne enote z ekvivalentnim številom proučevanega poslovnega učinka.

Po stroškovnih mestih razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo, kadar poslovni učinki ne prehajajo enakomerno preko stroškovnih mest, na katerih nastajajo, hkrati pa za vse stroške obstajajo isti ekvivalenti, s katerimi jih lahko razporedimo po različnih vrstah poslovnih učinkov. Kalkulacijo izvedemo tako, kot po stroškovnih mestih razčlenjeno čisto delitveno kalkulacijo stroškov, samo da stroške razdeljene po stroškovnih mestih ne delimo s količino proizvodnih učinkov, temveč s pogojnimi enotami izraženimi proizvodnimi učinki. Lastno ceno poslovnega učinka dobimo kot seštevke neposrednih stroškov na enoto in zmnožkov vseh posrednih stroškov na enoto tistih stroškovnih mestih, preko katerih se je proučevani produkt gibal z ustreznim ekvivalentnim številom.

Po vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo, kadar vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo preko vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo, hkrati pa je potrebno za različne stroške uporabljati različne ekvivalente. Kalkulacijo se izvede podobno kot preprosto delitveno kalkulacijo stroškov, samo da za prenašanje stroškov na vrste poslovnih učinkov uporabljamo različne ekvivalente. Lastno ceno poslovnega učinka dobimo kot količnik vsote vseh stroškov po posameznih vrstah poslovnih učinkov ter količino poslovnih učinkov.

Po stroškovnih mestih in vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo, kadar poslovni učinki ne prehajajo enakomerno preko stroškovnih mest, na katerih nastajajo, ter za razporejanje stroškov posameznega stroškovnega mesta po poslovnih učinkih potrebujemo različne ekvivalente. Ta kalkulacija predstavlja kombinacijo po stroškovnih mestih razčlenjeno delitveno ter po vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili. Najprej stroške razdelimo po stroškovnih mestih, nakar jih s pomočjo različnih pogojnih enot prerazporedimo na ustrezne vrste poslovnih učinkov. Lastno ceno poslovnega učinka predstavljajo vsi stroški posamezne vrste poslovnih učinkov na enoto poslovnega učinka.

2.6.1.3 Kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov uporabljamo pri množinski oziroma procesni proizvodnji raznovrstnih tehnološko povezanih poslovnih učinkov. Poslovne učinke pri tej kalkulaciji delimo na glavne in stranske (vezane) poslovne učinke. Celotne stroške glavnih poslovnih učinkov dobimo tako, da od celotnih stroškov odštejemo stroške, ki so nastali zaradi proizvodnje stranskih poslovnih učinkov. Ko razdelimo stroške po vrstah poslovnih učinkov, s preprosto delitvijo izračunamo stroške na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka.

Za razdeljevanje stroškov na glavne in stranske pa poznamo tri različice kalkulacije stroškov vezanih poslovnih učinkov, in sicer:

- * kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem;
- * kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe;
- * kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi enakovrednih števil.

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem uporabimo kadar je stranske poslovne učinke mogoče ovrednotiti. Glavno vprašanje, ki ga je treba rešiti, pa je, po kateri vrednosti upoštevati stranske poslovne učinke. V načelu obstajajo tele možnosti:

- * stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni;
- * stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihovega nadaljnjega obdelovanja (predelovanja, dodelovanja);
- * stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihovega nadaljnjega obdelovanja (predelovanja, dodelovanja) in še za povprečni dobiček.

(Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 303)

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe uporabljamo, kadar obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je za vsako mogoče ugotoviti stopnjo njene udeležbe v celotnih stroških, ker so med njimi stalna razmerja. Stopnje udeležbe posamezne vrste poslovnih učinkov v celotnih stroških so lahko zasnovane na:

- * skupni sestavini v posameznih vrstah poslovnih učinkov,
- * prodajni vrednosti posameznih vrst poslovnih učinkov in tako naprej.

(Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 304)

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi enakovrednih števil uporabljamo, kadar za razdeljevanje stroškov po vrstah poslovnih učinkov uporabljamo ekvivalentna števila, s katerimi količine preračunamo na pogoje količinske enote.

2.6.2 Kalkulacije z dodatki splošnih stroškov

Kalkulacije z dodatki splošnih stroškov uporabljamo pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu. Neposredne stroške prenesemo direktno na posamezne poslovne učinke. Posredne stroške pa na končne poslovne učinke prenašamo na podlagi njihove predhodne razvrstitve in izračunanih ustreznih količnikov dodatka posrednih stroškov.

Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov so naslednje (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 119):

- * kalkulacija stroškov s preprostim dodatkom posrednih stroškov,
- * kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov,
- * kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih,
- * kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Kalkulacijo stroškov z preprostim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov uporabljamo, če (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 89):

- * so končni proizvodi raznovrstni in pri vsakem od njih poznamo neposredne stroške,
- * različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest ali če je razmerje med splošnimi (posrednimi) stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh stroškovnih mestih enako, in
- * za vse vrste splošnih (posrednih) stroškov lahko uporabimo ista merila razporejanja.

Kot podlago za izračun količnika dodatka lahko uporabimo: neposredne stroške materiala, neposredne stroške plač, strojne ure in podobno.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih (posrednih) stroškov uporabljamo, če (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 89):

- * so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški,
- * različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst splošnih (posrednih) stroškov,
- * je treba za različne vrste splošnih (posrednih) stroškov uporabiti različna merila za razporejanje.

Ta kalkulacija se razlikuje od kalkulacije stroškov s preprostim dodatkom posrednih stroškov le po tem, da je za različne stroške potrebno uporabiti različne količnike dodatka splošnih stroškov.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih uporabljamo, če (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 89):

- * so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški,

- * različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje, in
- * za vse vrste splošnih (posrednih) stroškov na posameznih stroškovnih mestih lahko uporabimo ista merila za razporejanje.

Do lastne cene proizvoda lahko po tej metodi pridemo na dva načina:

1. količnik dodatka posrednih stroškov izračunavamo za vsa stroškovna mesta (proizvajalne, nakupne, prodajne in splošnih dejavnosti) posebej;
2. posredne stroške neproizvajalnih dejavnosti prenesemo na stroškovna mesta proizvodnih dejavnosti ter jih vključimo v tamkajšnji izračun količnika dodatka posrednih stroškov.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih in vrstah uporabljamo, če (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 89):

- * so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri njihovi vsaki vrsti znani neposredni stroški,
- * različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje, in
- * za vse vrste splošnih (posrednih) stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih meril za razporejanje.

Ta kalkulacija se razlikuje od kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov le po tem, da je za različne stroške potrebno uporabiti različne količnike dodatka splošnih stroškov.

2.6.3 Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (metoda ABC)

Temeljna zamisel obravnavane metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, s katerimi nastopa podjetje na trgu, temveč sestavine dejavnosti v podjetju ("aktivnosti"), proizvodi ali storitve pa so končni posledek teh sestavin dejavnosti ("trošijo aktivnosti, zaradi katerih nastajajo stroški") (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 94).

Metoda ABC naj bi omogočala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 92):

1. boljši nadzor stroškov in lažje ravnanje z njimi,
2. natančnejše razporejanje stroškov na proizvode ali storitve, kar pomeni kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih,
3. ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev,
4. boljše ravnanje z dosežki in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

V literaturi, ki obravnava metodo ABC, je veliko govora o tem, da je treba njeno uvajanje v prakso razdeliti v dva koraka. V prvem koraku so:

1. opredeljene sestavine dejavnosti,
2. ugotovljeni stroški, povezani s posamezno sestavino dejavnosti,
3. ustrezne sestavine dejavnosti in z njimi povezani stroški uskupinjeni tako, da je mogoče opredeliti homogena stroškovna mesta,
4. izračunani stroški začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo količnik za razporejanje splošnih stroškov iz tega stroškovnega mesta:

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega mesta}}{\text{obseg učinkov sestavine dejavnosti na stroškovnem mestu}} \square$$

(izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev)

V drugem koraku sledimo stroške do končnih proizvodov oziroma storitev. To napravimo tako, da količnik za razporejanje splošnih stroškov vsakega stroškovnega mesta, ki smo ga izračunali v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev. Podlaga v bistvu povzroči stroške. Splošni stroški, ki odpadejo na posamezni končni proizvod oziroma skupino proizvodov se izračunajo po obrazcu:

Splošni stroški = količnik × potroški začasnih stroškovnih nosilcev za končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev

(Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 97)

Pri metodi ABC gre v bistvu za kalkulacijo stroškov z različnimi dodatki splošnih stroškov.³

2.7 MESTA ODGOVORNOSTI

Poslovodstvo preverja uspešnost in učinkovitost poslovnih enot v organizaciji in zaposlenih s pomočjo mest odgovornosti⁴. Mesto odgovornosti je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju in lahko predstavlja določeno poslovno enoto v organizaciji ali del te. Majhna

³ Za več informacij o metodi kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti glej: Čižman, 2002, str. 244-255.

⁴ Pogosto prihaja do zamenjave terminov stroškovno mesto in stroškovno mesto odgovornosti. Podrobno obrazložitev posameznih izrazov lahko najdete v Hočevar, 2001.

organizacija je lahko celo opredeljena kot eno mesto odgovornosti. Pri oblikovanju mest odgovornosti moramo biti pozorni, da vanje zajamemo vse dele organizacije.

Glede na stopnjo prenosa odgovornosti odločanja ločimo več vrst mest odgovornosti (SRS, 2001, 20):

- * Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).
- * Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
- * Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom.
- * Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

Ne glede na obseg odgovornosti, ki je prenesena na posamezno mesto, je mesto odgovornosti del organizacije, ki (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.172):

- * ima enega odgovornega poslovodjo,
- * opravlja eno ali več konkretnih nalog s številčno opredeljenimi cilji,
- * ima potrebna sredstva, v okviru katerih je razmeroma samostojno.

Namen oblikovanja mest odgovornosti je zmanjševanje stroškov in doseganje večje uspešnosti organizacije kot celote. Poslovodja mesta odgovornosti odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil. Poslovodja odgovarja samo za tiste stroške, ki jih lahko obvladuje oziroma na katere lahko vpliva. Glede na zmožnost obvladovanja stroškov ločimo: obvladljive in neobvladljive stroške. Na nivoju celotne organizacije so vsi stroški obvladljivi. Na nivoju stroškovnega mesta pa so obvladljivi stroški tisti stroški, na katerih velikost lahko vpliva poslovodja mesta odgovornosti s svojimi odločitvami. Neobvladljivi stroški pa so stroški, ki niso v pristojnosti poslovodje, čeprav se nanašajo na enoto, ki jo vodi. Pristojnost za odločanje o neobvladljivih stroških imajo višji poslovodni organi v organizaciji.⁵

⁵ Za več informacij o razdeljevanju stroškov po mestih odgovornosti glej Hočevar, 1995.

Bistvene prednosti prenašanja odgovornosti na nižje enote so (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.173):

- * organizacije so razdeljene na manjše enote kar olajša nadzor;
- * odločitve se sprejemajo na ravni, na kateri so poslovodje najboljše seznanjeni s tem, kako reševati probleme, in s tem, kako so nastali;
- * odločitve se sprejemajo hitreje, saj se lahko nižji odgovorni poslovodje odzivajo na probleme hitreje, organizacija je bolj prožna, to pa omogoča hitrejši odziv na potrebe kupcev;
- * nižji odgovorni poslovodje so pristojni za sprejemanje odločitev, zato sta njihova prizadevnost in zadovoljstvo z delom večja, saj dejansko sodelujejo pri poslovanju organizacije;
- * nižji odgovorni poslovodje si lahko pridobijo sposobnost poslovanja in tako postanejo možni kandidati za ravnateljstvo organizacije;
- * nižji odgovorni poslovodje so močno motivirani, da delujejo tako, kot je za organizacijo najustrežnejše; z doseganjem svojih koristi dosegajo tudi cilje organizacije;
- * takšna organizacija ustvarja in širi podjetniški način razmišljanja;
- * strateški položaj organizacije s samostojnimi enotami je močnejši, različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje;
- * razvija se tekmovalni duh, in to vodi k prenavljanju in boljšemu usmerjanju organizacije;
- * oživlja se izmenjevanje informacij na nižji ravni, saj se ne prenašajo po osrednjem informacijskem sestavu na ravni organizacije kot celote;
- * zmanjšujejo se splošni stroški, predvsem tisti, ki zadevajo osrednje skupne službe.

Med slabosti in omejitve, ki jih razdeljevanje organizacije na manjša mesta odgovornost spadajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.174):

- * usklajevanje med posameznimi deli organizacije je težje;
- * posamezni deli med seboj tekmujejo za sredstva, ki jih ima organizacija v omejenem obsegu;
- * poslovodje nižjih enot lahko delujejo le v prid svojim interesom;
- * prevelika decentralizacija lahko otežuje nadzor kakovosti;
- * večja samostojnost delov organizacije utegne povečati potrebo po dodatnih strokovnih zaposlenih;
- * notranja konkurenca med deli organizacije lahko postane nezdrava, zlasti če se poslovodje nanjo osredotočijo in pri tem pozabijo na konkurenco zunaj organizacije.

3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO KOT PODLAGA OZ. OSNOVA ZA OBLIKOVANJE FINANČNO RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

3.1 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI FINANČNEGA RAČUNOVODSTVA

Finančno računovodstvo predstavlja področje računovodstva, katerega poglobitna naloga je poročanje zunanjim uporabnikom o poslovanju podjetja oziroma poslovnega sistema. Finančno računovodstvo spremlja finančne transakcije, ki nastajajo v interakciji z zunanjimi poslovnimi partnerji oziroma z poslovnim okoljem.

Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije (Hočevar, Igličar, 1997, str. 28):

- * sredstvih podjetja in obveznostih do njihovih virov s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi,
- * donosnosti poslovanja oziroma o poslovnem in finančnem izidu celotnega podjetja.

V okvir finančnega računovodstva spada (Turk, Kavčič, Koželj, Kokotec-Novak, 2001, str.5):

- * glavno (sintetično računovodstvo), ki je usmerjeno k računovodskim izkazom, tj. bilanci stanja, izkazu uspeha in izkazu finančnih tokov;
- * analitično računovodstvo denarnih sredstev, terjatev in finančnih naložb, kakor tudi kapitala, dolgoročnih rezervacij in dolgov.

Finančno računovodstvo podaja splošno sliko o poslovanju podjetja, sredstvih in obveznostih do virov sredstev. Nadrobno prikazuje gibanje tistih oblik sredstev in virov sredstev, ki nastajajo in se spreminjajo v sodelovanju z zunanjimi poslovnimi partnerji. Stroškovno računovodstvo v nasprotju s finančnim podrobno spremlja in proučuje notranje poslovanje organizacije. Spremlja in proučuje stroške, poslovne učinke ter poslovni izid za posamezne dele organizacije.

Finančno računovodstvo predstavlja temeljno računovodstvo, brez katerega stroškovno računovodstvo ne bi moglo obstajati. Hkrati pa finančno računovodstvo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja črpa podatke iz stroškovnega računovodstva. V poslovni izid podjetja vstopajo odhodki, ki jih spremlja in proučuje stroškovno računovodstvo. Poslovni izid pa je ključna sestavina bilance stanja.

Zaradi poenotenja računovodskih informacij so osnovne oblike računovodskih izkazov predpisane z zakonsko in strokovno regulativo. Poenotenje omogoča lažje razumevanje in primerjanje računovodskih izkazov med poslovnimi sistemi. Pravne osebe javnega in zasebnega

prava morajo enkrat letno sestaviti letno poročilo, ki ga sestavljajo bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov, pojasnila k izkazu ter poslovno poročilo. Oblike zaključnih izkazov pa se razlikujejo glede na organizacijsko obliko pravne osebe.

Poleg letnih poročil, ki se oddajajo ob zaključku poslovnega leta, morajo posredni proračunski uporabniki pristojnemu ministrstvu predložiti tudi predlog finančnega načrta in program dela za poslovno leto, ki sledi tekočemu letu. Predlog finančnega načrta mora temeljiti na realnih postavkah ter mora biti usklajen z dodeljenimi sredstvi iz proračuna.

Pravne osebe pa morajo predložiti DURS-u tudi davčne računovodske izkaze, ki se od poslovnih računovodskih izkazov izdelanih po zakonu o računovodstvu ponavadi razlikujejo zaradi različnega "priznavanja" posameznih vrst prihodkov in odhodkov. Kateri so davčno priznani prihodki in odhodki natančneje opredeljuje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

3.2 VRSTE FINANČNO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V JAVNIH ZAVODIH PO PRAVILNIKU O SESTAVLJANJU LETNIH POROČIL ZA PRORAČUN, PRORAČUNSKE UPORABNIKE IN DRUGE OSEBE JAVNEGA PRAVA

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil zavezuje vse javne zavode, katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občine in ki se financirajo iz proračunskih postavk ter morajo pri vodenju računovodskih knjig uporabljati enotni kontni načrt⁶, k pravočasnemu oddajanju letnega poročila. 51. člen Zakona o računovodstvu podaja rok za oddajo letnih poročil preteklega leta, ki je zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta. Posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna morajo letno poročilo predložiti organizaciji, pooblaščen za obdelovanje in objavljanje podatkov, ministrstvu, v pristojnosti katerega sodi dejavnost, ki jo opravlja pravna oseba javnega prava in na zahtevo tudi ministrstvu, pristojnemu za finance.

Letno poročilo sestavljata računovodsko in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k računovodskim izkazom, ki prikazujejo finančni položaj posrednega proračunskega uporabnika. Poslovno poročilo sestavljajo informacije o poslovanju posrednega proračunskega uporabnika. Poleg zakonskih določil pristojno ministrstvo vsako leto predloži dodatna navodila in zahteve, ki jih morajo proračunski uporabniki pri sestavi letnih poročil upoštevati.

⁶ V 13. členu Zakona o računovodstvu je navedeno, da morajo pri vodenju računovodskih knjig uporabljati enotni kontni načrt, ki ga predpiše minister, pristojen za finance, proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava.

3.2.1 Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo vsebuje bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k obema računovodskima izkazoma. Računovodsko poročilo pripravi pooblaščen računovodja oziroma oseba odgovorna za področje računovodstva. Računovodski izkazi morajo prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Obliko obrazcev za sestavo bilance stanja in izkaza prihodkov in odhodkov za posredne proračunske uporabnike predpisuje Pravilnik o sestavljanju letnih poročil. Obrazci se razlikujejo od oblik računovodskih izkazov, ki jih za potrebe zunanjega poslovnega poročanja predpisujejo Slovenski računovodski standardi. Podatki, ki se vnašajo v obrazce, so opredeljeni z računovodskimi predpisi in računovodskimi standardi, ki veljajo za uporabnike enotnega kontnega načrta. Poleg podatkov za tekoče obdobje se v obrazce vnaša tudi podatke za predhodno obdobje.

3.2.1.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja prikazuje podatke o stanju sredstev ter obveznostih do virov sredstev uporabnika enotnega kontnega načrta ob koncu obračunskega obdobja. Obrazec, po katerem se sestavi bilanco stanja, je enoten za vse uporabnike enotnega kontnega načrta⁷. Sredstva in obveznosti do virov sredstev so razčlenjeni glede na njihovo vrsto in ročnost. Posebnosti posameznih postavk v bilanci stanja izhajajo iz načina vrednotenja in izkazovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, ki so v javnem interesu. Za opravljanje javne službe lahko zavodi pridobijo od ustanovitelja ali drugih določena sredstva v uporabo in upravljanje. Sredstva v opravljanju so sredstva v lasti ustanovitelja javnega zavoda, to je države ali občine, ki zavodu dajo sredstva v uporabo in upravljanje, hkrati pa ne prenesejo nanj tudi lastninske pravice. Med sredstva v upravljanju se poleg osnovnih sredstev v upravljanju štejejo tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na javni zavod ali pa jih je zavod pridobil z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju.

Sredstva v upravljanju mora javni zavod voditi v poslovnih knjigah in jih izkazovati v računovodskih izkazih ločeno po vrstah in lastnikih. Osnovna sredstva v upravljanju se praviloma prenesejo v opravljanje javnemu zavodu po ustanovitvi. Lastnik pa lahko javnemu zavodu za pridobitev osnovnih sredstev zagotovi tudi denarna sredstva.

Obveznosti za sredstva v upravljanju javni zavodi izkazujejo med dolgoročnimi viri sredstev, kot obveznost do njihovega lastnika. Če je ustanoviteljev oziroma lastnikov več, morajo biti

⁷ V prilogi 1 je prikazana bilanca stanja in priloge k bilanci stanja, ki jih morajo izpolniti uporabniki enotnega kontnega načrta. Obrazci so izpolnjeni z podatki Narodne galerije za leto 2003 in 2004.

lastniški deleži razčlenjeni tako, da se lahko ugotovi posamezne deleže ustanoviteljev. Med obveznosti do sredstev v upravljanju sodijo tudi sredstva lastnikov sredstev v upravljanju, prejeta za nakup razširitev ali obnovo opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev.

Podatki v bilanci stanja so podlaga za izdelavo premoženjske bilance države. Zato morajo javni zavodi v bilanci stanja izkazovati ločeno od ostalih terjatev in obveznosti tudi terjatve in obveznosti do ustanovitelja ter terjatve in obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Priloge k bilanci stanja

Obvezne priloge k bilanci stanja glede na 7. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil so:

- * pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- * pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil ter
- * druga pojasnila določena s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil.

Pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb se sestavi na obrazcih predpisanih s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil.

Preglednica stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev posreduje podatke ločeno za sredstva v upravljanju, sredstva v lasti in sredstva v finančnem najemu. V preglednici lahko najdemo informacije o:

- * nabavni vrednosti ter popravku vrednosti na začetku obračunskega obdobja,
- * povečanju oziroma zmanjšanju nabavne vrednosti in popravkov vrednosti znotraj obračunskega obdobja,
- * znesku amortizacije,
- * neodpisani vrednosti,
- * ter prevrednotenje zaradi okrepitve oziroma oslabitve,

ločeno po posameznih vrstah neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Preglednica stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil posreduje podatke o:

- * začetnem stanju zneskov naložb in danih posojil ter zneskov popravkov naložb in danih posojil,
- * znesek povečanja in znesek zmanjšanja naložb in danih posojil v obračunskem obdobju,
- * znesek povečanja in zmanjšanja popravkov vrednosti naložb in danih posojil,
- * končno stanje zneskov naložb in danih posojil ter zneskov popravkov naložb in danih posojil,

- * knjigovodsko vrednost naložb in danih posojil ter
- * znesek odpisanih naložb in danih posojil.

3.2.1.2 Izkaz prihodkov in odhodkov - določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta

Izkaz prihodkov in odhodkov javnih zavodov se prikazuje na obrazcih predpisanih za določene uporabnike enotnega kontnega načrta⁸. Izkaz prihodkov in odhodkov vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je uporabnik enotnega kontnega načrta dosegel v obravnavanem obračunskem obdobju.

Priloge k izkazu prihodkov in odhodkov

Javni zavodi imajo status posrednega proračunskega uporabnika, zato morajo k izkazu prihodkov in odhodkov priložiti tudi obvezne priloge predpisane s 13. členom Pravilnika o sestavljanju letnih poročil.

Obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov so:

- * izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- * izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- * izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
- * izkaz računa financiranja določenih uporabnikov ter
- * druga pojasnila določena s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil.

Javni zavod mora v svojih evidencah voditi prihodke, stroške in odhodke ločeno po dejavnostih. Ločeno mora tudi ugotavljati poslovni izid. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov podaja poslovni izid zbirno za vse dejavnosti javnega zavoda. V prilogi izkaza pa je potrebno razčleniti prihodke in odhodke ter poslovni izid tekočega leta ločeno po vrstah dejavnosti: dejavnosti za izvajanje javne službe ter tržne dejavnosti. V kolikor iz evidenc javnih zavodov ni razbrati podatkov o odhodkih oziroma stroških ločeno po vrstah dejavnosti, se le ti lahko razčlenijo na podlagi sodil, ki jih je potrebno navesti v pojasnilih k izkazom. V kolikor ni ustrežnejšega sodila, se kot sodilo uporabi razmerje med prihodki doseženimi z dejavnostmi za izvajanje javnih služb in tržnimi dejavnostmi.

Za potrebe proračuna morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta izdelati tudi izkaz prihodkov in odhodkov po računovodskem načelu denarnega toka. V zaključni izkaz prihodkov in odhodkov po računovodskem načelu denarnega toka vstopajo prihodki in odhodki,

⁸ V prilogi 2 je prikazan izkaz prihodkov in odhodkov in priloge k izkazu prihodkov in odhodkov, ki jih morajo izpolniti določeni uporabniki enotnega kontnega načrta. Obrazci so izpolnjeni z podatki Narodne galerije za leto 2003 in 2004.

ki so v obravnavanem obdobju dejansko denarno poravnani. Od izkaza prihodkov in odhodkov, ki je izdelana po načelu zaračunane realizacije, se razlikuje:

- * za odhodke preteklih let, ki so bili denarno poravnani v obravnavanem obračunskem obdobju,
- * za prihodke, ki so nastali v letih pred obravnavanim obdobjem, ampak so bili denarno realizirani oz. poplačani šele v obravnavanem obdobju,
- * za odhodke, ki so nastali v tekočem letu, ampak še niso bili denarno poravnani ter
- * za prihodke, ki so nastali v obravnavanem obdobju, ampak še niso bili denarno poravnani.

Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov prikazuje na strani prejemkov prejeta vračila danih posojil, prejeta vračila danih poroštev ter zneske prodaje kapitalskih deležev, na strani izdatkov pa zneske danih posojil, plačila zapadlih poroštev ter zneske povečanja kapitalskih deležev in naložb. Zneski prejetih vračil danih posojil in zneski danih posojil so razčlenjeni po vrstah poslovnih partnerjev: posamezniki, javni skladi, javna podjetja, javne agencije, finančne inštitucije, privatna podjetja in zasebniki, druge ravni države, tujina ter državni proračun.

Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov izkazuje odplačevanje dolgov in zadolževanje javnega zavoda. Na strani prejemkov se v računu financiranja izkazujejo na strani prejemkov povečanje zadolževanja doma in v tujini, na strani izdatkov pa odplačila oziroma zmanjšanje zadolženosti javnega zavoda. Domače zadolževanje in odplačila domačega dolga so nadalje razčlenjeni po pojavi obliki poslovnih partnerjev: poslovne banke, druge finančne inštitucije, državni proračun, proračuni lokalnih skupnosti, skladi socialnega zavarovanja, drugi javni skladi ter drugi domači kreditodajalci. Saldo izkaza računa financiranja določenih uporabnikov nam izkazuje povečanje oziroma zmanjšanje sredstev na računih.

3.2.1.3 Dodatna pojasnila k izkazom

Pooblaščen računovodja javnega zavoda med dodatnimi pojasnili k izkazom navede računovodske informacije, ki niso zajete v računovodskih izkazih, in za katere meni, da so pomembne za ustrezno razkritje premoženjskega stanja in poslovanja javnega zavoda.

Glede na 26. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil je potrebno v računovodskih informacijah razkriti zlasti:

- * sodila, če so bila ta uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu,
- * namene, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij po namenih,

- * vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov,
- * metodo vrednotenja zalog gotovih izdelkov ter zalog nedokončane proizvodnje,
- * podatke o stanju neporavnanih terjatev ter ukrepov za njih poravnavo oziroma razlogih neplačila,
- * podatke o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih neplačila,
- * vire sredstev, uporabljene za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila),
- * naložbe prostih denarnih sredstev,
- * razloge za pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
- * vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih izvenbilančne evidence,
- * podatke o pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti, ter
- * drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta.

3.2.2 Poslovno poročilo

Poslovno poročilo je delno opredeljeno s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil in delno z Zakonom o javnih financah. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil v 27. členu namreč določa, da del poslovnega poročila obsega tudi poročilo posrednega proračunskega uporabnika o doseženih ciljih in rezultatih preteklega leta na področjih iz svoje pristojnosti, ki je opredeljen v 62. členu zakona o javnih financah. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih v preteklem letu na področjih iz njihove pristojnosti morajo posredni proračunski uporabniki do 28. februarja tekočega leta predložiti ministrstvu, pristojnemu za področje dela posrednega uporabnika ter ministrstvu, pristojnemu za finance.

Poslovno poročilo pripravi poslovodstvo javnega zavoda. V njem poslovodstvo poda informacije o dosežkih in problemih, ki so nastali pri poslovanju javnega zavoda v obravnavanem obračunskem obdobju.

Osnovno vsebino poročila o doseženih ciljih in rezultatih posrednega uporabnika v 16.členu podaja Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur.l. RS, št. 12/01, 10/06) (v nadaljevanju Navodilo o pripravi zaključnega računa):

1. zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika;
2. dolgoročne cilje posrednega uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja posrednega uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov;
3. letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela;
4. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti;
5. nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela;
6. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let;
7. oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kvalitete poslovanja posrednega uporabnika;
8. oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora posrednega uporabnika;
9. pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi. Pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev in predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi;
10. oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora in
11. druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike in poročilo o investicijskih vlaganjih.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora posredni uporabnik pripraviti izhajajoč iz obrazložitve svojega finančnega načrta oziroma programa dela za preteklo leto. Pristojna ministrstva oziroma župan lahko od posrednih uporabnikov zahtevajo tudi druge vsebine, ki jih morajo pojasniti v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih. (Navodilo o pripravi zaključnega računa, 2001)

3.3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Javni zavodi so zavezani k plačevanju davka od dobička pravnih oseb za pridobitne dejavnosti, ki jih izvajajo poleg dejavnosti v javnem interesu. Za nepridobitne dejavnosti so javni zavodi oproščeni plačila davka od dohodkov pravnih oseb.

Davčno osnovo predstavlja dobiček ugotovljen na podlagi davčnega izkaza. V davčni izkaz vstopajo prihodki in odhodki v zneskih, ki jih priznava oziroma so navedeni v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

Iz prihodkov namenjenih za določanje davčne osnovne so pod določenimi pogoji izvzeti prihodki od udeležbe pri dobičku ter prihodki iz nepridobitne dejavnosti. Prav tako so izvzeti iz davčne osnove dejanski ali sorazmerni stroški nepridobitne dejavnosti.

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki oziroma stroški, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Med odhodke davčnega zavezanca se tako vštevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti. Med odhodke se ne vštevajo odhodki, ki imajo značaj privatnosti ali niso v skladu z običajno poslovno prakso.

Javni zavodi morajo poleg davčnega izkaza davčnemu uradu predložiti tudi:

- * bilanco stanja,
 - * izkaz prihodkov in odhodkov – določenih uporabnikov ter
 - * izkaz prihodkov in odhodkov določenih dejavnosti uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- narejene na podlagi Pravilnika o sestavljanju letnih poročil in Slovenskih računovodskih standardov. Računovodski izkazi morajo izkazovati stanje oziroma promet za isto obdobje kot ga izkazuje davčni izkaz.

3.4 DRUGA POROČILA

Javni zavod je po različnih zakonih, pravilnikih in navodilih dolžan poročati tudi drugim državnim ustanovam. V nekatera poročila vstopajo zbirni podatki iz stroškovnega računovodstva, v večino pa le podatki iz finančnega računovodstva. Ker finančno računovodstvo javnih zavodov ni glavna tema seminarske naloge sem nekatera poročila, ki jih je potrebno poročati bolj pogosto, predstavila le na kratko.

3.4.1 Davek na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) spada med prometne davke, saj se z njim obdavčuje blago in storitve v vseh fazah menjave. Davčni zavezanci po Zakonu o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 21/06) morajo do 15 dne v mesecu davčnemu uradu posredovati

obračun DDV za pretekli mesec. DDV se praviloma obračunava in plačuje na podlagi obračunane (fakturirane) in ne na podlagi plačane realizacije. Davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih niso presegli 50 mio SIT obdavčljivega prometa, in ni verjetno, da bodo ta znesek v naslednjih 12 mesecih presegli, lahko po posebni ureditvi obračunavajo in plačujejo davek na podlagi plačne realizacije.

Določeno blago in storitve so oproščene plačila DDV. Mednje sodi tudi večina storitev in blaga, ki so v javnem interesu. Pri vseh dejavnostih, ki so oproščene DDV se davka ne obračunava. Za opravljanje oproščenih dejavnosti davčni zavezanci nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanci, ki hkrati opravljajo obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost, lahko odbijajo vstopni DDV v sorazmernem deležu glede na obdavčljivo dejavnost.

3.4.2 Statistika finančnih računov

Javni zavodi, katerih bilančna vsota (vrednost aktive) je ob koncu koledarskega leta, pred obdobjem, za katerega se poročajo podatki, večja od 200 milijonov tolarjev, so dolžni za namene statistike finančnih računov četrtno posredovati podatke o:

- * stanjih finančnih sredstev in obveznosti,
- * transakcijah v finančnih sredstvih in obveznostih,
- * vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih in obveznostih.

Statistiko finančnih računov vodi Banka Slovenije. Zbrani podatki pomenijo pomembno makroekonomsko statistiko, finančni računi pa pomembno analitsko orodje za proučevanje finančnih tokov med institucionalnimi sektorji v domačem gospodarstvu oziroma med domačimi sektorji in tujino (Spletna stran AJPES [<http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=648>], 2006).

Poročilo, ki ga morajo za potrebe statistike finančnih računov javni zavodi posredovati AJPES, natančneje opredeljuje Navodilo o izvajanju sklepa o poročanju podatkov za namene statistike finančnih računov. Poročilo je sestavljeno iz 6 obrazcev⁹:

1. podatki o stanjih finančnih sredstev;
2. podatki o stanjih obveznosti;
3. podatki o transakcijah v finančnih sredstvih;
4. podatki o transakcijah v obveznostih;
5. podatki o vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih (kontrolni obrazec);
6. podatki o vrednostnih spremembah v obveznostih (kontrolni obrazec).

⁹ V prilogi 3 so prikazani obrazci iz statistike finančnih računov. Obrazci so izpolnjeni z podatki Narodne galerije za prvo četrtno leto 2005.

Podatke v obrazcih je potrebno izkazovati ločeno po posameznih sektorjih in po posameznih finančnih inštrumentih.

3.4.3 Obveznost poročanja o poslovanju s tujino

Za potrebe izdelave makroekonomskih statistik s področja ekonomskih odnosov s tujino, Banka Slovenija spremlja spremembe in stanja:

- * na računih rezidentov v tujini;
- * komercialnih terjatev in obveznosti do nerezidentov;
- * neposrednih naložb rezidentov z nerezidenti;
- * iz poslov z vrednostnimi papirji;
- * na računih nerezidentov pri bankah v Sloveniji;
- * tuje gotovine pri bankah v Sloveniji;
- * po kreditnih poslih s tujino;
- * drugih terjatev ali obveznosti, ki vplivajo na postavke plačilne bilance in stanja mednarodnih naložb Republike Slovenije.

O spremembah stanja terjatev ali obveznosti rezidentov z nerezidenti so Banki Slovenije dolžni poročati tudi javni zavodi. V tabeli 1 so navedene vrste poročil, ki so jih javni zavodi dolžni poročati Banki Slovenije.

Tabela 1: Obveznosti poročanja Banki Slovenije

Vrsta poročila	Kdo	Kako pogosto
Evidenca računa v tujini in Poročilo o računih v tujini in kontokorentih ter gotovinskih transakcijah in določenih transakcijah v tolarjih z nerezidenti	Pravna oseba, katere poslovanje je vezano na tujino	Mesečno
Poročilo o kratkoročnih terjatvah in obveznostih iz poslovanja z nerezidenti	Pravna oseba, ki posluje s tujino	Mesečno
Poročanje o naložbah	Osebe, ki imajo premoženje v tujini ali imajo naložbo tujca v Sloveniji	Letno
Prijava kreditnih poslov med rezidenti in nerezidenti	Rezidenti, ki sklepajo kreditne posle z nerezidenti	Po poslovnem dogodku
Poročanje o poslih z vrednostnimi papirji	Pravne osebe, ki poslujejo z vrednostnimi papirji	Mesečno

Vir: Spletna stran Banke Slovenije: <http://www.bsi.si/poslovanje-bank-in-podjetij.asp?MapaId=165>

3.4.4 Poročanje o izplačanih plačah

AJPES za namene statističnih raziskovanj in za namene spremljanja izvajanja predpisov s področja politike plač zbira podatke o izplačanih plačah in regresu za letni dopust poslovnih subjektov. Podatke o izplačanih plačah javni zavodi AJPEs-u predložijo na obrazcih (Spletna stran AJPEs [<http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=471>], 2006):

- * **1-ZAP/M** - Podatki o izplačanih plačah.
- * **1A** - Podatki o izplačanih plačah za zaposlene za katere ne veljajo kolektivne pogodbe.
- * **3** - Podatki o izplačanem regresu za letni dopust.
- * **ZAP_STRU/L** - Podatki o zaposlenih po velikosti plače.

Ob izplačilu plač zaposlenim morajo pravne osebe poravnati tudi prispevke za socialno varnost od plač, prispevke za socialno varnost na plače ter davek na izplačane plače. Obračun davka na izplačane plače zavezanci za davek predložijo davčni upravi na obrazcu predpisanem s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka na izplačane plače. Obračun davčnih odtegljajev za dohodke iz delovnega razmerja pa na obrazcu REK-1 predpisanega s Pravilnikom o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu.

Do konca meseca januarja morajo za preteklo leto pravne osebe za svoje zaposlene na DURS posredovati poročilo o obračunani in plačani dohodnini. Do konca meseca aprila pa so po Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju zavezani k letnemu posredovanju potrdila o obračunanih in vplačanih prispevkih Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

4 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO KOT OSNOVA ZA OBLIKOVANJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

4.1 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Preživeti in uspeti v poslu ni bilo nikoli lahko. Zmeraj obstajajo težave, ki jih je potrebno rešiti, in priložnosti, ki jih je treba izkoristiti. V osemdesetih letih se je največ govorilo o kakovosti, v devetdesetih o prestrukturiranju, na pragu v tretje tisočletje pa se bojujemo z vprašanjem obvladovanja sprememb. Nenehno povečevanje zadovoljstva kupcev in nenehno izboljševanje na vseh področjih poslovanja postaja ključnega pomena za obstoj in rast organizacije.

Poslovodstvo potrebuje za ohranjanje konkurenčnih prednosti zanesljive, natančne in pravočasne informacije, ki privedejo do kakovostnih poslovnih odločitev. S pravimi podatki so poslovne odločitve manj tvegane. Med najpomembnejše informacije sodijo vsekakor informacije o lastnem poslovanju, ki jih pridobimo z analizo poslovanja organizacije in z ugotavljanjem

vzrokov za odstopanja od načrtanih ciljev. Vrednostno izraženi cilji ter vrednostno izražena uresničena realizacija so podani v računovodskih poročilih, ki jih pripravlja računovodstvo. Nepoznavanje ciljev onemogoča presojanje uspešnosti poslovanja podjetja.

Čeprav javni zavodi ne delujejo v konkurenčnem okolju in njihov namen ni ustvarjanje dobička, pridobiva poslovodno računovodstvo na pomenu tudi v javnem sektorju. 14. člen Zakona o javnih uslužbencih poslovodstvo javnih zavodov namreč zavezuje k gospodarni in učinkoviti uporabi javnih sredstev, s ciljem doseganja najboljših rezultatov ob enakih stroških oziroma enakih rezultatih ob najnižjih stroških.

Poslovodno računovodstvo nadgrajuje finančno in stroškovno računovodstvo. Naloga poslovodnega računovodstva je oblikovanje problemsko usmerjenih računovodskih informacij, potrebnih za odločanje o prihodnjem poslovanju organizacije. Poslovodno računovodstvo pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike. Notranji uporabniki računovodskih informacij so:

- * upravljalni in nadzorni organi organizacije,
- * poslovodstvo organizacije,
- * izvajalci posameznih nalog, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja ter
- * ostali zaposleni v organizaciji.

Poslovodno računovodstvo mora dajati problemsko usmerjene računovodske informacije, kakršne potrebuje odločevalni sistem (Bohinc, 1996, str. 134-138, Gradišar, 1998, str. 43):

- * izhajati mora iz opredelitve problema odločanja in okoliščin, v katerih ga je potrebno reševati,
- * poiskati način zbiranja računovodskih podatkov za oblikovanje informacij,
- * predvideti možne različice rešitve problema,
- * pripraviti sodila za izbor najustreznejše rešitve,
- * ustrezno oblikovati in predstaviti rešitve tistim, ki odločajo.

Oblika poročil za notranje uporabnike ni predpisana niti z zakonom niti s predpisi iz računovodske stroke. Slovenski računovodski standardi se ne spuščajo v podrobnosti poročil namenjenih za podporo pri odločanju o poslovanju podjetja. Ker pa so uporabniki znani, so znane tudi njihove zahteve glede oblike, obsega in natančnosti poročil. Računovodske informacije poslovodstvo največkrat uporablja kot pomoč pri načrtovanju, usklajevanju, odločanju in nadziranju poslovanja podjetja.¹⁰

¹⁰ Za več informacij o poslovodnem računovodstvu si lahko preberete v Kolar, 2004; Koletnik 1996.

4.2 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE, POTREBNE ZA POSLOVODNO ODLOČANJE V JAVNIH ZAVODIH

Poročila poslovnega računovodstva najpogosteje obsegajo informacije o stroških za podporo odločanju pri temeljnih funkcijah poslovanja organizacije. Med temeljne funkcije poslovanja organizacije spadajo:

- * kadrovska,
- * nabavna,
- * prodajna,
- * proizvodna in
- * finančna funkcija.

4.2.1 Računovodske informacije za potrebe kadrovskih odločitev

V organizacijah kjer zaposlujejo delavce prihaja do kadrovskih odločitev. Za odločanje o kadrovanju poslovodstvo potrebuje raznorazne informacije, med katerimi nekatere prihajajo tudi iz računovodstva. Računovodske informacije za potrebe kadrovskih odločitev so:

- * računovodske informacije o stroških dela,
- * računovodske informacije za odločitve o zaposlovanju in
- * računovodske informacije o uspešnosti dela in uspešnosti zaposlencev.

V javnih zavodih je višina plačnih razredov omejena z Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. Prav tako je omejeno zaposlovanje v javnih sektorjih. Prednostnega pomena je optimalno izkoriščanje obstoječih kadrovskih virov in njihova ustreznejša porazdelitev po področjih dela ter v skladu s stopnjo izobrazbe in potenciali posameznikov (Strategija nadaljnega razvoja slovenskega javnega sektorja 2003-2005, 2003, str. 5)

Poslovodstvo javnih zavodov računovodske informacije za potrebe kadrovskih odločitev potrebuje za načrtno, sistematično in racionalno upravljanje s kadrovskimi viri. Namen načrtovanja upravljanja s kadrovskimi viri je njihov boljši izkoristek, povečanje učinkovitosti ter zmanjšanje stroškov.

4.2.2 Računovodske informacije za odločanje o nakupnih odločitvah

V okviru nabavne funkcije podjetja sodijo naslednje dejavnosti:

- * raziskovanje nabavnega trga,
- * planiranje nabave,
- * oblikovanje nabavne politike,
- * sklepanje nabavnih dogovorov,

- * količinski in kakovostni prevzem materiala,
- * skladiščenje, analiziranje in evidentiranje nabavnih poslov.

Nabavne službe organizacij se soočajo z vprašanji: kaj, koliko, kdaj in kje kupiti, pod kakšnimi pogoji skleniti posel in koliko plačati. Računovodstvo lahko posreduje informacije za pomoč pri odločanju o:

- * nakupu materiala oziroma blaga ali proizvodnjo le tega,
- * izbiri najustrežnejšega dobavitelja,
- * najugodnejši velikosti posameznega naročila materiala ali blaga,
- * sprožitvi posameznega naročila materiala ali blaga,
- * varnostni zalogi materiala in podobno.

Nakupna dejavnost organizacije je uspešno izvedena, kadar pravočasno po primerni ceni, s potrebno količino in ustrezno kakovostjo oskrbuje organizacijo s potrebnimi surovinami, materiali ali blagom. Računovodstvo nam lahko poda tudi kvantitativno opredeljene informacije o uspešnosti nakupne dejavnosti. Med te informacije sodijo:

- * ugotovljeni odmiki uresničenih nabavnih cen od načrtovanih;
- * ugotovljeni odmiki uresničenih stroškov naročanja in zaloge od načrtovanih in podobno.

4.2.3 Računovodske informacije za odločanje o prodajanih odločitvah

Ustvarjanje proizvodov in opravljanje storitev omogočata dosego dobička organizacije šele, ko so proizvodi in storitve prodani in praviloma tudi plačani. Pri odločanju o tem, kaj, komu, kako in po kakšni ceni prodajati, so že sproti zelo pomembne informacije o stroških. Od njih so odvisne prodajne cene, če jih je mogoče prosto oblikovati, ali pa proizvodjalne usmeritve, če so prodajne cene že določene. Prodajne odločitve pa so v organizacijah različne in za vsako od njih potrebujejo odgovorni drugačne informacije. (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 473-474)

Računovodstvo poslovodstvu podaja računovodske informacije:

- * za odločanje o prodaji,
- * za odkrivanje dobičkovno najpomembnejših kupcev, ter
- * uspešnosti prodajne dejavnosti.

Med odločitve o prodaji sodijo odločitve o:

- * prodaji poslovnih učinkov ali nadaljnji proizvodnji,
- * prodajnih cenah poslovnih učinkov,
- * občasnih spremembah prodajnih cen,

- * stroških gospodarske propagande,
- * spremembi kakovosti proizvodov in podobno.

4.2.4 Računovodske informacije za odločanje o proizvodjalnih odločitvah

Vsako proizvodjalno in storitveno podjetje se sooča z odločanjem o izrabi proizvodjalnih zmogljivosti, o tem kaj, koliko, kako, kje in kdaj proizvodjati, kako izboljšati kakovost proizvodov oziroma storitev ali kako preprečevati izgube med delavnim časom. Informacije o stroških morajo biti oblikovane tako, da ustrezajo problemu, ki ga je potrebno rešiti in okoliščinam v katerih se pojavlja. Napačne informacije lahko pripeljejo do napačnih odločitev, kar pa je lahko usodno za obstoj podjetja.

Računovodstvo lahko posreduje dve vrsti informacij o proizvodjalnih aktivnostih:

- * računovodske informacije o uspešnosti proizvodjalne dejavnosti ter
- * računovodske informacije za odločanje o proizvodjalnih aktivnostih.

Med odločitve o proizvodjalnih aktivnostih sodijo odločitve o:

- * različicah raziskovalno – razvojnih programov,
- * potrebnem obsegu dejavnosti,
- * različnih delovnih sredstvih, ki so na voljo za izbrano proizvodnjo,
- * tehničnih izpopolnitvah,
- * uvajanju oziroma opuščanju ustvarjanja posameznih vrst proizvodov,
- * sestavi proizvodnje in najugodnejši sestavi pri proizvodjalni ali tržnih omejitvah in podobno.

4.2.5 Računovodske informacije za odločanje o financiranju

Za uspešno delovanje mora organizacija racionalno voditi svojo finančno politiko, saj je to aktivnost, s katero je potrebno predvideti način pristopanja pri reševanju finančnih problemov. V okviru finančne funkcije organizacije se srečujemo z odločitvami v zvezi z:

- * investiranjem (aktiva);
- * financiranjem (pasiva);
- * obvladovanjem plačilne sposobnosti podjetja;
- * obvladovanjem tveganj;
- * zagotavljanjem poslovne neodvisnosti organizacije; ter
- * organiziranostjo finančne funkcije v organizaciji.

4.3 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE

Odločanje v podjetju se najpogosteje razčlenjuje na dva dela (Hočevár, 2003, str. 5):

- * odločanje o načrtih podjetja in
- * presojanje izvedbe poslovnega procesa.

Glede na namen uporabe računovodskih informacij ločimo:

- * predračunske računovodske informacije ter
- * obračunske (knjigovodske) informacije.

Predračunske računovodske informacije izhajajo iz finančnega in stroškovnega računovodstva in so del računovodskega predračunavanja. Obračunske informacije pa izhajajo iz knjigovodstva in so del računovodskega obračunavanja. Računovodski predračuni in obračuni služijo kot osnova za analiziranje rezultatov poslovanja organizacije.

Računovodsko predračunavanje

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških, po potrebi dopolnjenih s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah. (SRS, 2001, 20.1)

Računovodske predračunske informacije so pomembnejše od obračunskih (knjigovodskih) informacij, saj omogočajo poslovodno odločanje o (Hočevár, 2003, str. 24):

- a) programih in strateških načrtih,
- b) letnih planih, ki vključujejo kvantitativne (največkrat denarne) planirane kategorije za enoletno poslovanje,
- c) oceni uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med planiranim in uresničenim poslovanjem.

Računovodski predračuni tako zagotavljajo formalne in kvantitativne načrte podjetja ter razkrijejo nove podatke o prihodnosti delovanja podjetja, s čimer se zmanjša tveganje poslovanja. Pripravljeni morajo biti s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katere sodijo tudi oportunitetni stroški. V kolikor obstaja pri odločanju na voljo več rešitev, je potrebno za vsako pripraviti ustrezne podatke.

Računovodski predračuni so lahko izdelani za celotno podjetje kot tudi samo za del podjetja. Računovodski predračuni izdelani za celotno podjetje so predmet finančnega računovodstva, medtem ko so predračuni izdelani za dele podjetja ter predračuni poslovnih pojavov predmet

stroškovnega računovodstva. Predračune se izdeluje ponavadi za notranje uporabnike poslovnih informacij. Izjemoma se na izrecno zahtevo predpisov izdeluje računovodske predračune za zunanje uporabnike.

Javne zavode Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (v nadaljevanju Navodilo o pripravi finančnih načrtov) zavezuje k izdelavi finančnega načrta. Finančni načrt morajo javni zavodi izdelovati za potrebe proračuna in razdeljevanja sredstev javnih financ. Na podlagi finančnega načrta ter njihove utemeljitve namreč pristojna ministrstva dodeljujejo sredstva za izvajanje javnih storitev. Finančni načrti morajo biti usklajeni s programom dela javnega zavoda, posamezne postavke pa realno in jasno opredeljene.

V predlogu finančnega načrta posrednega uporabnika se prikaže (Navodilo o pripravi finančnih načrtov, 2000, 5.člen):

1. realizacija prejemkov in izdatkov za preteklo leto, kot je izkazana v sprejetem letnem poročilu ali ocena realizacije prejemkov in izdatkov za preteklo leto, če letno poročilo še ni sprejeto;
2. ocena realizacije prejemkov in izdatkov za tekoče leto in
3. načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto.

Finančni načrt javnega zavoda je sestavljen iz splošnega in posebnega dela. V splošnem delu so prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki posrednega uporabnika prikazani po ekonomski klasifikaciji, upošteva enotni kontni načrt, ki ga določa pravilnik o enotnem kontnem

načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Navodilo o pripravi finančnih načrtov, 2000, 3.člen). Splošni del obsega naslednje izkaze:

- * izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- * izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,
- * in izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

Finančni načrt javnega zavoda mora zajemati vse predvidene prejemke in izdatke, ki bodo plačani v korist in izplačani v breme javnega zavoda v letu, za katerega se finančni načrt izdeluje (načelo denarnega toka). Ločeno morajo biti prikazani prihodki in izdatki po dejavnostih, to pomeni ločeno izkazovanje za dejavnosti iz naslova opravljanja javnih služb in iz tržnih dejavnosti.

V posebnem delu morajo biti prikazani izdatki po posameznih postavkah, oblikovanih glede na programe, podprograme, ukrepe ali aktivnosti ter obrazloženi njihovi cilji, ter indikatorji za merjenje uspešnosti in učinkovitosti.

Glavni cilji priprave načrtov ali predračunov v javnih zavodih so (Jones, Pendlebury, 1992, str. 51):

- * določitev višine prihodnjih stroškov (določitev v povezavi s prihodnjimi prihodki),
- * spremljanje odločitev o izvajanju programov,
- * ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodnjimi in stroški,
- * ustvarjanje podlag za merjenje in ocenjevanje doseženega,
- * motiviranje ravnateljstva in zaposlenih,
- * olajšanje koordinacije in komunikacije pri izvajanju dejavnosti.

Računovodsko obračunavanje

Računovodsko obračunavanje je vrhnji del knjigovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških. (SRS, 2001, 23.1)

Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje kot zunanje uporabnike. Računovodski obračuni, pomembni za celotno podjetje in njihova razmerja z drugimi, so predmet finančnega računovodstva. Podrobni računovodski obračuni, ki se nanašajo na dele podjetja ali poslovne pojave pa so predmet stroškovnega računovodstva.

Javni zavod mora poročati o uresničitvi ciljev, ki so bili določeni v finančnem načrtu, v Poročilu o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.¹¹

5 OBLIKOVANJE STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA V NARODNI GALERIJ

5.1 KRATKA PREDSTAVITEV NARODNE GALERIJE

Narodna galerija je bila kot društvo ustanovljena leta 18. septembra 1918. Prve razstavne prostore je imela v poslopju Kresije. Leta 1926 pa je pridobila prostore za stalno zbirko v Narodnem domu, ko je ta tudi uradno postal sedež Narodne galerije. Stalno zbirko je prvič odprla za javnost leta 1928 ter tako postala prva slovenska umetniška ustanova. Ljudska Republika Slovenija je 1. julija leta 1946 iz premoženja društva ustanovila državno ustanovo z imenom Narodna galerija v Ljubljani.

¹¹ Več o sestavinah Poročila o doseženih ciljih in rezultatih je napisano v poglavju 2.2.2. Poslovno poročilo.

Leta 1950 se je zbirka Narodne galerije razdelila na dva dela: del moderne umetnosti in del starejše umetnosti. Zbirka moderne likovne umetnosti, ki pokriva umetnost od 20. stoletja dalje je bila leta 1956 prenesena na Moderno galerijo. Zbirka starejše slovenske likovne umetnosti, ki jo predstavlja umetnost od 13. do konca 19. stoletja, pa je ostala v Narodni galeriji. Danes je Narodna galerija osrednja nacionalna ustanova za starejšo umetnost v Sloveniji.

Narodna galerija je organizirana kot javni zavod. Temelje za organizacijo in delovanje predstavlja Sklep o ustanovitvi javnega zavoda Narodna galerija (v nadaljevanju Sklep o ustanovitvi). Sklep o ustanovitvi ureja njegov status, razmerja med ustanoviteljem Republiko Slovenijo in zavodom ter temeljna vprašanja glede organizacije, dejavnosti in načina financiranja zavoda.

Narodna galerija upravlja s tremi nepremičninami: zgradbo Narodne galerije zgrajeno na prostoru stavbe Kluba delegatov, Narodnim domom ter povezovalnim objektom imenovanim vhodna avla. Največji del prostorov zaseda razstavišče namenjeno razstavi stalne slovenske in evropske zbirke ter občasnim razstavam. V prostorih Narodne galerije se nahajajo tudi knjižnica, fototeka, izobraževalni prostori, restavratorski oddelek, muzejska trgovina, garažni prostori, uprava ter kustodiat Narodne galerije.

Zavod pridobiva sredstva za opravljanje svoje dejavnosti (Sklep o ustanovitvi, 2004, 25.člen): iz državnega proračuna, iz proračuna lokalnih skupnosti, z vstopninami, s prodajo blaga in storitev na trgu, z donacijami, darili in iz drugih zakonitih virov.

5.1.1 Vizija, poslanstvo in strateške usmeritve (Cilji in področja poslovanja)

Narodna galerija je osrednja nacionalna ustanova za starejšo umetnost v Sloveniji, ki hrani največjo zbirko likovnih del na slovenskem ozemlju od visokega srednjega veka do 20. stoletja. Zbirko Narodne galerije predstavljajo:

- * slikarska zbirka, ki zajema dela slovenskih in tujih avtorjev, slikana na platno, leseno podlago in pasteje;
- * grafična zbirka, ki zajema slovensko risbo in grafiko, ter raznorodno gradivo različnih evropskih šol;
- * kiparska zbirka, ki zajema poleg monumentalnih gotskih in baročnih kipov tudi drobne medalje in plakete;
- * zbirka fotografskih dokumentov premične umetnostne dediščine ter
- * specialne zbirke, ki jo sestavljajo zbirke plakatov ter zbirke arhivskega dokumentarnega gradiva kot so: pisni in fotografski dokumenti, skice, časopisni izrezki, razstavni katalogi, vabila in podobno.

Poglavitne naloge Narodne galerije so zbiranje, evidentiranje, dokumentiranje, raziskovanje, inventariziranje, restavriranje in nasploh ohranjanje slovenske likovne kulturne dediščine. Poleg stalne razstave mora vsaj enkrat letno pripraviti študijske razstave, pri katerih lahko sodeluje tako z domačimi kot tujimi muzeji ali drugimi kulturnimi ustanovami. Kulturno dediščino ter dokumentacijo povezano z njo mora dati na razpolago javnosti. V ta namen prireja razstave ter omogoča dostopnost do podatkov preko specializirane knjižnice in dokumentacijskega oddelka. Tako stalne kot občasne razstave spremljajo pedagoške in andragoške dejavnosti, kot so:

- * vodstva po stalnih zbirkah prilagojena starostnim in izobrazbenim skupinam obiskovalcev,
- * izvedba različnih delavnic na temo kulturne dediščine (risanje, slikanje, modeliranje),
- * nedeljska vodstva in predavanja namenjena tako širši kot tudi strokovni javnosti...

Poslanstvo Narodne galerije je širjenje poznavanja o pestrosti in bogastvu slovenske premične umetnostne dediščine in specialnih zbirk, njene recepcije ter prepletenosti v širšem evropskem območju. S svojimi dejavnostmi prispeva k razumevanju lastne kulture na območju Republike Slovenije in v zamejstvu.

5.1.2 Organizacijska struktura Narodne galerije

Organe zavoda predstavljajo direktor, svet zavoda in strokovni svet. Direktor zastopa, predstavlja in vodi poslovanje zavoda ter odgovarja za zakonitost in strokovnost dela zavoda.

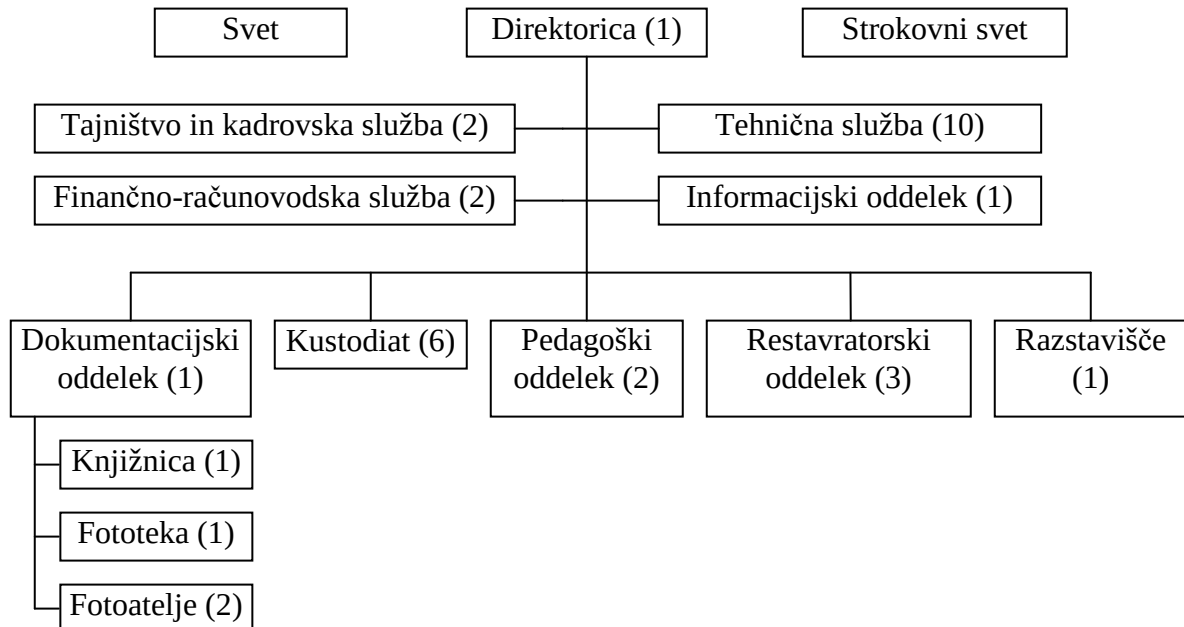
Svet zavoda je sestavljen iz petih članov, ki jih na predlog ministra imenuje Vlada Republike Slovenije. Člani sveta zavoda so strokovnjaki iz področja kulture, financ in pravnih zadev. Naloge sveta zavoda so: nadziranje zakonitosti dela in poslovanja zavoda; ocenjevanje dela direktorja; spremljanje, analiziranje in ocenjevanje delovanja zavoda ter druge naloge v skladu s Sklepom o ustanovitvi.

Strokovni svet sestavlja šest članov, strokovnjakov s področja kulture. Poglavitne naloge strokovnega sveta so: spremljanje in ocenjevanje delovanja Narodne galerije; ugotavljanje ali strateški načrt in program dela ustreza poslanstvu Narodne galerije; obravnavanje vprašanj s področja strokovnega dela zavoda in podajanje mnenj, predlogov in pobud za reševanje teh vprašanj; dajanje drugih pobud in predlogov v zvezi z delovanjem zavoda ter druge naloge v skladu z Sklepom o ustanovitvi.

Narodna galerija deluje kot povezana celota. Formalno ima določene oddelke, ki pa brez tesnega sodelovanja med seboj ne bi mogli uresničevati poslanstva Narodne galerije. V Narodni galeriji tako delujejo štirje podporni oddelki: tajništvo s kadrovsko službo, tehnični oddenek, finančno-računovodska služba in informacijski oddenek; ter pet oddelkov, ki skrbijo za izvajanje dejavnosti Narodne galerije: dokumentacijski oddenek, kustodiat, pedagoški oddenek,

restavratorski oddelek ter razstavišče. Dokumentacijski oddelek je razdeljen na tri pododdelke: knjižnico, fototeko in fotoatalje.

Slika 1: Organigram Narodne galerije



5.2 OCENA TRENUTNEGA STANJA NA PODROČJU SPREMLJANJA STROŠKOV V NARODNI GALERIJI

Glavni namen ločenega spremljanja poslovanja po dejavnostih v javnih zavodih je ugotavljanje uspešnosti, učinkovitosti in ekonomičnosti porabe sredstev pridobljenih iz proračuna. V javnih zavodih pa se pogostokrat pojavlja, da nimajo niti izoblikovanih stroškovnih mest in mest odgovornosti, kaj šele izdelanih meril za prenos posrednih stroškov na stroškovna mesta in mesta odgovornosti. Pri razmejevanju odhodkov na tržne in netržne dejavnosti se najpogosteje poslužujejo kar razmerja, ki je bilo doseženo med prihodki iz tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb.

Prav to pa je tudi glavni problem računovodstva v Narodni galeriji. Poslovne knjige ne zagotavljajo ločenega spremljanja in prikazovanja poslovnega izida po dejavnosti. Stroške oziroma odhodke ter tudi prihodke v Narodni galeriji zaradi zahtev različnih poročil v bilančnih knjigah vodijo dvojno: v skladu z računovodskimi standardi ter v skladu z računovodskim načelom denarnega toka (plačana realizacija).

Stroške knjižene po načelu denarnega toka v Narodni galeriji ne vodijo po stroškovnih mestih in nosilcih. S tem je oteženo poročanje glede stroškov in prihodkov po načelu denarnega toka po posameznih projektih oziroma dejavnostih Ministrstvu za kulturo ter ostalim zainteresiranim, ki jih zanima dejanska realizacija projekta. Prav tako je zaradi nepoznavanja dejanskih stroškov oteženo sestavljanje finančnih načrtov, ki so sestavljeni po načelu denarnega toka.

Stroški, vodeni po načelu zaračunane realizacije, so delno vodeni po stroškovnih nosilcih in mestih. Stroškovna mesta so opredeljena po oddelkih Narodne galerije, stroškovne nosilce pa predstavljajo v glavnem projekti, kot sočasne razstave. Na stroškovna mesta in nosilce niso preneseni splošni stroški, kot so stroški elektrike, vode, varovanja, ter tudi večina stroškov, ki so nastali izključno zaradi izvedbe projekta: stroški pisarniškega materiala porabljenega za izvedbo projekta, stroški telekomunikacij, stroški pošiljanja vabil na otvoritev razstave itd. Prav tako zaradi pomanjkanja informacij na stroškovne nosilce niso preneseni stroški dela in ostali stroški, ki so knjiženi po stroškovnih mestih.

Kljub temu, da nekatera poročila zahtevajo natančno razločevanje tržnih in netržnih dejavnosti ter druga poročila ločen prikaz stroškov po posameznih projektih, stroškovno računovodstvo v Narodni galeriji ne omogoča izdelavo takih poročil. Izdelava poročil vzame veliko časa, zato so tudi naloge računovodske službe usmerjena pretežno na pripravo periodičnih in zaključnih računov za zunanje uporabnike in skoraj nič na pripravo informacij, potrebnih za poslovanje organizacije.

V Narodni galeriji ni razvito niti stroškovno niti poslovodno računovodstvo.

5.3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE ZUNANJEGA POROČANJA

Namen specialističnega dela je proučiti in opredeliti stroške poslovnih procesov v Narodni galeriji ter pripraviti podlago za začetek učinkovitega izvajanja stroškovnega računovodstva. Za poročanje zunanjim uporabnikom mora javni zavod razdeliti stroške na stalne in spremenljive, na posredne in neposredne stroške ter zagotoviti prepoznavanje stroškov ločeno po dejavnostih za izvajanje javnih služb in tržnih dejavnosti.

Prvi problem, ki se pojavi pri razporejanju prihodkov na tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb, je dejansko opredelitev le teh. Glede na vire financiranja lahko dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, razdelimo v tri skupine (Zver, 2003, str. 10):

- a) dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov. Obseg dela, cene in vsebina javne službe so določene v letnem načrtu oziroma v pogodbi z ustanoviteljem;
- b) dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno zasebnih virov. Ustanovitelj določa vsebino in cene storitev javne službe, obseg ni nujno določen;

- c) tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo. Vsebino in obseg tržne dejavnosti določi zavod sam z letnim delovnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti javnega zavoda in trga. Tudi cene določa zavod sam, v redkih primerih ustanovitelj ali financer.

V literaturi lahko najdemo kar nekaj različnih opredelitev javnih služb, vse pa privedejo skorajda do enakega zaključka.

Za ločevanje tržne dejavnosti od javne službe, smatramo kot tržno dejavnost le tisto, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič, 2001, str. 154):

1. njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti,
2. sam določi obseg in vsebino dejavnost,
3. izvaja jo, če je povpraševanje po tej dejavnosti,
4. odvisno od povpraševanja prilagaja vsebino in obseg dejavnosti,
5. izvaja trženjske aktivnosti, zato, da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določeni ceni,
6. določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in pa prinaša tudi dobiček. Njegova velikost je odvisna od politike zavoda do takšne dejavnosti,
7. takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo v 4. členu navaja: Kulturne dejavnosti po tem zakonu so vse oblike ustvarjanja, posredovanja in varovanja kulturnih dobrin na področju nepremične in premične kulturne dediščine, besednih, uprizoritvenih, glasbenih, vizualnih, filmskih, avdiovizualnih in drugih umetnosti, ter novih medijev, na področju založništva in knjižničarstva, kinematografije in na drugih področjih kulture. V dvomu, ali je posamezna dejavnost kulturna dejavnost po tem zakonu, odloči minister, pristojen za kulturo.

Pristojna ministrstva oziroma lokalne skupnosti so zadolžene, da določijo katere dejavnosti lahko javni zavodi opravljajo kot tržno dejavnost. Zaradi nejasnosti je Ministrstvo za kulturo zavzelo stališče, da članarine, prodaja vstopnic in katalogov ter kopiranje arhivskega gradiva predstavljajo druge vire sredstev financiranja javne službe, gostinske storitve, prodaja blaga in začasno oddajanje prostorov v najem pa prihodke tržne dejavnosti (Suhadolnik, 2005, str. 4).

Razločevanje prihodov in odhodkov na pridobitne in nepridobitne dejavnosti je pomembno tudi za izračun davka od dobička pravnih oseb. Pri določanju davčne osnove javnega zavoda se prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvemajo iz davčne osnove. Tako so prihodki, ustvarjeni na trgu, kot so npr. članarine, darila, volila in donacije, glede na 9. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb

oproščene plačila tega davka. V istem členu je določeno, da so javni zavodi zavezani k plačevanju davka od dohodka pravnih oseb od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti.

5.3.1 Opredelitev dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti v Narodni galeriji

V Narodni galeriji med dejavnosti javne službe, ki so financirane izključno iz sredstev javnih financ, sodijo:

- * restavriranje in ohranjanje umetnin v upravljanju Narodne galerije,
- * varovanje in hranjenje zbirk,
- * dopolnjevanje stalnih zbirk z nakupi ali donacijami umetniških del,
- * evidentiranje in raziskovanje umetnostne kulturne dediščine,
- * vodenje fotografske dokumentacije premične umetnostne kulturne dediščine pomembne za slovensko kulturo,
- * vodenje strokovne knjižnice za področje umetnostne zgodovine, in podobno.

Med dejavnosti javne službe, ki so delno ali v celoti financirani z zasebnimi viri sodijo:

- * priprava in izvedba stalnih in začasnih razstav,
- * organizirana vodstva po stalnih in občasnih razstavah,
- * izdajanje in prodaja publikacij povezanih z občasnimi ali stalnimi razstavami ali raziskovalno dejavnostjo,
- * izposoja umetnostnega fonda za razstave v drugih kulturnih ustanovah,
- * izposoja dokumentarnega gradiva za namene reproduciranja,
- * program koncertov s predavanji Sozvočje svetov, tečaj grafike, Ajkčeve in druge delavnice,
- * organiziranje znanstvenih in strokovnih srečanj, razgovorov, seminarjev in podobno,
- * Galov klub in društvo Prijatelji Narodne galerije,
- * ter podobne dejavnosti.

Med tržne dejavnosti pa sodijo:

- * oddaja prostorov v najem (garažnih prostorov oziroma parkirnih mest, prostorov namenjenih gostinski ponudbi, prostorov namenjenih muzejski trgovini, prostorov namenjenih športnemu društvu Narodni dom in podobno)
- * oddaja prostorov s sočasno organizacijo in varovanjem zbirk pri zunanjih prireditvah,
- * restavriranje slik in drugega umetnostnega gradiva katerih lastnik ni Narodna galerija, in podobno.

5.3.2 Ločevanje prihodkov in odhodkov na dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti

Ker veliko javnih zavodov še vedno nima izoblikovanih stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev, je izredno težko zagotoviti zakonito izkazovanje stroškov oziroma odhodkov po dejavnostih. V javnih zavodih je pomembno, da se čim večji del stroškov pripiše na stroškovne nosilce neposredno, saj drugače poslovodstvo težko zagovarja, ali je posredni del stroškov prenesen na netržno dejavnost dejansko strošek le te ali je morebiti strošek tržne dejavnosti. S prenašanjem stroškov v breme netržnih dejavnosti, lahko javni zavodi zaradi nižjih stroškov postavljajo nižje cene proizvodom ali storitvam iz tržne dejavnosti ter še vedno izkazujejo pozitivni izid poslovanja tržnih dejavnosti. S tem povzročajo nelojalno konkurenco na trgu ter neupravičeno bremenijo javne finance.

Iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti iz leta 2004 prikazanega v prilogi 2 lahko opazimo, da Narodna galerija za razporejanje vseh stroškov na tržne in netržne dejavnosti uporablja razmerje med prihodki doseženimi s posameznimi vrstami dejavnosti. To merilo pa je zakonodajalec navedel le kot izhod v sili. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil v 23. členu namreč navaja, da se podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Ministrstvo za kulturo, v katerega pristojnost sodi javni zavod Narodna galerija, pa ni predpisalo nobenih ustrežnejših meril.

V kolikor smo v začetku napačno razdelili prihodke na tržne in netržne, bodo tudi odhodki in stroški, ki jih razporejamo na podlagi razmerja prihodkov med posameznimi dejavnostmi, razdeljeni napačno. Poleg tega bi bilo potrebno neposredne stroške, ki so dejansko znani po posameznih dejavnosti, neposredno pripisati le tem, ne pa jih razvrstiti na podlagi razmerja prihodkov.

V Narodni galeriji je potrebno stroške najprej razdeliti na:

- * posredno stalne stroške,
- * neposredno spremenljive stroške ter
- * posredno spremenljive stroške.

Neposredno spremenljive stroške je potrebno neposredno pripisati posameznim dejavnostim. Posredno spremenljive in stalne stroške pa lahko na dejavnosti razdelimo na podlagi drugih sodil. Kot sodilo bi bilo v Narodni galeriji smiselno uporabiti razporejanje na podlagi porabljenih delovnih ur po posameznih dejavnosti, saj se ukvarja pretežno z storitveno dejavnostjo. Katera sodila pa so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnosti javne službe ter tržne dejavnosti, je potrebno navesti v okviru dodatnih pojasnil k računovodskim izkazom.

Še bolj natančno razdeljevanje odhodkov in stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb bi dobili, v kolikor bi najprej ugotovili dejanske lastne cene posameznih storitev in proizvodov, le te razporedili po dejavnostih ter enostavno sešteli zaračunano realizacijo po posameznih dejavnostih.

5.4 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE UGOTAVLJANJA POLNE LASTNE CENE STORITEV IN PROIZVODOV

Stroške je pomembno proučevati po tistih kategorijah, na podlagi katerih lahko potem vplivamo na zmanjševanje stroškov. Stroške po stroškovnih nosilcih je pomembno v javnih zavodih ugotavljati zaradi ločevanja odhodkov in stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb ter zaradi zagotavljanja ekonomičnosti poslovanja. Ekonomičnost poslovanja se zagotovi tako, da se stroške posameznih prodanih storitev in proizvodov minimizira. Med prodane storitve se štejejo tudi storitve za opravljanje javnih služb. Saj tudi za nepridobitne dejavnosti javni zavodi pridobivajo prihodke, sicer teh ne pridobivajo na trgu, ampak iz sredstev javnih financ.

Polna lastna cena prodanega proizvoda ali storitve predstavlja seštevek naslednjih stroškov:

1. neposredni stroški materiala,
2. neposredni stroški storitev,
3. neposredni stroški dela,
4. neposredni stroški amortizacije,
5. posredni proizvodjalni stroški,
6. posredni stroški nakupovanja,
7. posredni stroški prodajanja,
8. posredni stroški splošnih služb,
9. stroški financiranja in
10. neposredni stroški prodajanja.

Najbolj natančne stroške po stroškovnih nosilcih bi dobili, če bi uporabljali za razporejanje posrednih stroškov metodo ABC. V Narodni galeriji nameščena programska oprema ne podpira takega razporejanja stroškov na stroškovne nosilce, zato bomo stroške na stroškovne nosilce prenašali s kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah. Izbrani metodi razporejanja stroškov bomo priredili stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

5.4.1 Identifikacija stroškovnih mest in nosilcev

V Narodni galeriji prevladujejo nepridobitne dejavnosti. Za nepridobitne dejavnosti velja, da morajo biti prihodki praviloma enaki stroškom, zato cene poslovnih učinkov nepridobitnih dejavnostih temeljijo na celotnih stroških na enoto poslovnega učinka. Za učinkovito in uspešno izvajanje nepridobitnih dejavnosti je tako najpomembneje obvladovanje stroškov.

Stroškovna mesta in stroškovne nosilce je potrebno oblikovati tako, da nam sestavljanje računovodskih poročil tako za notranje kot tudi zunanje uporabnike ne povzroča večjih težav. Stroškovna mesta bomo opredelili po oddelkih, ki izvajajo posamezne storitve. Zaradi boljšega pregleda bom za namen te specialistične naloge stroškovna mesta namesto numerično označila z malimi črkami.

- a. vodstvo, tajništvo in kadrovska služba
- b. finančno-računovodska služba
- c. informacijski oddelek
- d. tehnična služba
- e. kustodiat
- f. pedagoški oddelek
- g. restavratorski oddelek
- h. dokumentacijski oddelek
- i. knjižnica
- j. fototeka
- k. fotoatalje
- l. razstavišče

Stroškovne nosilce predstavljajo različne storitve in proizvodi. Večina storitev in proizvodov Narodne galerije so namenjeni splošnemu širjenju kulturne zavesti in ohranjanju umetnin, ki jih ima v upravljanju Narodna galerija. Ločeno izkazovanje stroškov po dejavnostih za izvajanje javnih služb in tržnih dejavnosti bomo omogočili z razporeditvijo storitev in proizvodov po stroškovnih nosilcih. Za lažje prepoznavanje vrste dejavnosti bomo prvo številko numerično označenih stroškovnih nosilcev namenili oznaki dejavnosti in sicer:

- 1 dejavnosti javne službe financirane iz javnih virov,
- 2 dejavnosti javne službe delno financirane z zasebnimi viri,
- 3 tržne dejavnosti.

Stroškovne nosilce razdelimo po naslednjih dejavnostih Narodne galerije:

- 1 01 evidentiranje, zbiranje in dokumentiranje premične kulturne dediščine
- 1 02 preučevanje in raziskovanje - inventarizacija predmetov
- 1 03 konzerviranje in restavriranje umetnin v upravljanju narodne galerije

- 1 04 raziskovalna dejavnost – restavradorji
- 1 05 hranjenje oziroma deponiranje umetnin v upravljanju narodne galerije
- 1 06 izdelava, evidentiranje in shranjevanje foto-negativov umetnin
- 1 07 dopolnjevanje knjižničnega fonda s publikacijami in ostalimi informacijskimi viri
- 2 01 predstavljanje gradiva javnosti (stalni razstavi, občasne razstave, potujoče razstave)
- 2 02 pedagoški/andragoški programi (delavnice, vodstva, tečaji, seminarji, simpoziji, konference)
- 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
- 2 04 založniška dejavnost (katalogi, delavni zvezki, bilteni,...)
- 2 05 izposoja dokumentarnega gradiva za namene reproduciranja
- 3 01 restavriranje umetnin iz vladnega fonda ter drugih umetnin
- 3 02 oddajanje prostorov v najem
- 3 03 organizacija zunanjih prireditev

Stroškovni nosilec predstavlja posamezna storitev oziroma vrsta proizvoda.

5.4.2 Spremenljivi posredni in neposredni stroški

V Narodni galeriji se pojavlja zelo malo spremenljivih posrednih stroškov. Večino spremenljivih stroškov lahko neposredno razporedimo na stroškovne nosilce. Tiste spremenljive stroške, ki jih ne moremo razporediti neposredno na stroškovne nosilce, najprej razporedimo na stroškovna mesta.

Med spremenljive neposredne stroške, ki so neposredno povezani s posameznimi storitvami oziroma proizvodi, ki ga stroškovni nosilci predstavljajo, sodijo naslednji stroški:

- * stroški restavratorskega in fotografskega materiala in storitev ter materiala in storitev za pedagoške delavnice,
- * stroški oglaševalskih storitev, ozvočenja in osvetlitve,
- * izdatki za reprezentanco,
- * dnevnice, stroški prevoza, hotelskih in restavratorskih storitev ter drugi stroški povezani s službenimi potovanji,
- * goriva in maziva za vozilo,
- * stroški spremljanja medijev,
- * stroški lektoriranja, prevajanja in tiska,
- * stroški avtorskih honorarjev, pogodbenega in študentskega dela, in podobno.

Stroške, ki se jih ne da neposredno razdeliti na stroškovne nosilce, razdelimo po stroškovnih mestih. V Narodni galeriji večina stroškov nastaja izključno na določenem stroškovnem mestu,

zato jih lahko tja razporedimo neposredno. Med spremenljive posredne stroške, ki jih lahko neposredno razdelimo na stroškovna mesta spadajo:

- * stroški čistilnega materiala, uniform in službenih oblek,
- * stroški plačilnega prometa,
- * stroški nakupa časopisov, revij in strokovne literature,
- * računalniških storitev,
- * pisarniškega materiala in storitev,
- * stroški telefona, elektronske pošte,
- * poštnin, kurirskih storitev,
- * sodnih stroškov, stroški storitev notarjev in odvetnikov in podobno.

5.4.3 Stalni posredni stroški

Posredne stalne stroške lahko razdelimo na omejeno in neomejeno stalne stroške. Omejeno stalni stroški so vezani na odločitve o obsegu izvajanja dejavnosti. V Narodni galeriji med omejeno stalne stroške sodijo:

- * stroški povezani z zaposlenimi, kot so stroški plač, davkov in prispevkov na plače, povračil v zvezi z delom, zdravniški pregledi in podobno;
- * stroški vzdrževanja in popravila vozila, stroške registracije in zavarovanja vozila;
- * stroški tekočega vzdrževanje opreme in poslovnih objektov;
- * voda in komunalne storitve ter odvoz smeti;
- * električna energija;
- * stroški ogrevanja, in podobno.

Za nekatere omejene stalne stroške natanko vemo, na katerih stroškovnih mestih nastajajo. Med te stroške sodijo stroški povezani z zaposlenimi ter vozilom in stroški vzdrževanja opreme. Za vsakega zaposlenega vemo, na katero delavno mesto je razporejen in pod okrilje katerega stroškovnega mesta sodijo stroški povezani z njim. Stroške povezane z vozilom knjižimo na stroškovno mesto tehnične službe (podporno stroškovno mesto). Prav tako vemo, na katero stroškovno mesto razporediti stroške tekočega vzdrževanja opreme, saj je le ta razdeljena po oddelkih.

Preostale omejeno stalne stroške na stroškovna mesta razporedimo s pomočjo količnika dodatka splošnih stroškov. Količnik izračunamo na naslednji način:

$$\text{Kolicnik dodatka splošnih stroškov} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{podlaga za razporejanje}}$$

Stroški tekočega vzdrževanja poslovnih objektov, vode, komunalnih storitev in odvoza smeti so znani po posameznih objektih. Nadalje jih bomo razdelili s količnikom dodatka splošnih stroškov na podlagi površine prostorov, ki jih posamezni oddelki (stroškovna mesta) zasedajo. Kljub temu, da prostori depojev sodijo pod okrilje stroškovnega mesta kustodiat, ter stroški parkirnih mest pod okrilje vodstvenega stroškovnega mesta, bomo stroške tekočega vzdrževanja poslovnih objektov, vode, komunalnih storitev in odvoza smeti, ki pripadajo tem površinam, dodelili neposredno na stroškovne nosilce. To storimo zato, ker prostori zasedajo velike površine in če bi jih razdeljevali preko stroškovnih mest, ne bi dobili pravilne slike.

Največji strošek elektrike povzroča uravnavanje klimatskih pogojev po posameznih prostorih. Prostori v upravljanju Narodne galerije pa zasedajo zelo različno višino, zato bomo pri izračunu količnika dodatka stroškov elektrike in ogrevanja kot podlago za razporejanje uporabili prostornino prostora. Zopet bomo stroške, ki odpadejo na prostornino prostorov depojev in parkirnih mest, direktno pripisali na stroškovne nosilce.

Neomejeno stalni stroški niso povezani z odločitvami o obsegu izvajanja dejavnosti. Delimo jih na diskrecijske in nujno stalne stroške. Med diskrecijske stroške v Narodni galeriji delno sodijo tudi stroški reklame in propagande. Večina stroška oglaševanja je povezana s točno določenimi storitvami, ki jih Narodna galerija ponuja obiskovalcem. Le del stroška pa je namenjen oglaševanju storitev Narodne galerije kot celote. Med diskrecijske stroške sodijo tudi stroški strokovnega izobraževanja zaposlenih. Zaposleni so po kolektivni pogodbi upravičeni do določenega števila ur izobraževanja na leto. Tako strošek strokovnega izobraževanja kot tudi strošek oglaševanja Narodne galerije predstavljata strošek obdobja, zato ga razporedimo na vse stroškovne nosilce, ki nastanejo v tem obdobju. Strošek strokovnega izobraževanja lahko neposredno razdelimo po stroškovnih mestih. Strošek oglaševanja pa pripišemo stroškovnemu mestu vodstvo, tajništvo in kadrovska služba.

Med nujno stalne stroške sodijo:

- * amortizacija opreme in zgradb,
- * nadomestilo za porabo stavbnega zemljišča,
- * zavarovalne premije za objekte,
- * storitve varovanje zgradb in prostorov,
- * zavarovanje umetnostnega inventarja.

Strošek zavarovanja umetnostnega inventarja je strošek stroškovnega nosilca, ki smo ga poimenovali hranjenje oz. deponiranje umetnin v upravljanju Narodne galerije. Amortizacijo opreme na stroškovna mesta prenesemo na podlagi preostale vrednosti opreme. Preostale nujno nastale stroške na stroškovna mesta razdelimo na podlagi površin, ki jih oddelki zasedajo. Stroške, ki pripadejo površinam, ki jih zasedajo depoji in parkirni prostori, zopet neposredno dodelimo stroškovnim nosilcem.

5.4.4 *Razporejanje stroškov podpornih stroškovnih mest na storitvena stroškovna mesta*

Podporna stroškovna mesta so:

- a. vodstvo, tajništvo in kadrovska služba
- b. finančno-računovodska služba
- c. informacijski oddelek
- d. tehnična služba

Vodstvo poleg vodenja in usklajevanja delovanja organizacije tudi posreduje informacije o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim. V tajništvu vodstva se izvaja tudi organiziranje zunanjih prireditev in oddajanje prostorov v najem. Na podlagi porabljenih ur bomo razdelili posredne stroške stroškovnega mesta Vodstvo, tajništvo in kadrovska služba na del, ki je namenjen za vodenje in organiziranje poslovanja Narodne galerije ter kadrovskih storitev, in del, ki je namenjen posredovanju informacij, organiziranju zunanjih prireditev ter oddajanju prostora v najem. Tako vodstvenih kot tudi kadrovskih storitev so deležni vsi zaposleni skorajda enakomerno, zato bomo ta del stroškov podpornega stroškovnega mesta Vodstvo, tajništvo in kadrovska služba prenašali na preostala stroškovna mesta, na podlagi števila zaposlenih. Razdelitev preostalih stroškov stroškovnega mesta bomo opisali pri prenašanju stroškov na stroškovne nosilce.

V finančno-računovodski službi se poleg posrednih stalnih stroškov pojavljajo še stroški povezani z financiranjem in stroški plačilnega prometa. Stroški povezani s financiranjem so v Narodni galeriji zanemarljivi oziroma v večini obdobj niti ne nastanejo. Stroški plačilnega prometa s tujino predstavljajo spremenljivi del stroškov, za katerega natanko vemo, kateri stroškovni nosilec ga je povzročil in ga zato pripišemo direktno na te stroškovne nosilce. Stroški plačilnega prometa so odvisni od števila transakcij. Na stroškovne nosilce in mesta bi jih lahko prenašali na podlagi števila transakcij povezanih z njimi. Preostale stroške finančno-računovodske službe bomo prenašali na stroškovna mesta na podlagi števila knjiženj.

Informacijski oddelek skrbi za računalniško infrastrukturo v Narodni galeriji. Stroške informacijskega oddelka bi tako lahko razdeljevali na podlagi števila računalnikov, za katere mora zaposleni tega oddelka skrbeti. Toda ker je večina storitev povezanih z računalniki (vzdrževanje, amortizacija, računalniške storitve zunanjih izvajalcev) že razporejenih po stroškovnih mestih, razdeljevanje stroškov na podlagi tega kriterija ne bi pokazalo pravilne slike. Poleg nadziranja in omogočanja pravilnega delovanja računalniških povezav zaposleni v informacijskem oddelku izvajajo druge naloge, ki so vezane na uporabljanje računalniških programov. Naročnik nalog je vedno znan, zato bomo stroške informacijskega oddelka na druga stroškovna mesta razporedili na podlagi dejansko opravljenih ur za urejanje informacijskih potreb posameznih oddelkov oziroma stroškovnih mest. Tisti stroški, ki odpadejo na delovne ure

porabljene za nadziranje in omogočanje delovanja skupnih informacijskih sistemov, bomo razdelili na podlagi števila računalnikov, ki jih imajo posamezni oddelki v uporabi.

Tehnično službo sestavljata dva pododdelka: tehnika in čistilke. Stroške plač čistilk in ostalih stroškov, ki pripadejo na pododdelek čistilke, bomo na storitvena stroškovna mesta razvrstili na podlagi površine prostorov. Ta površina prostorov se razlikuje od površine prostorov pri razporejanju stroškov na stroškovna mesta, saj je zmanjšana za prostore, ki odpadejo na podporna stroškovna mesta.

Stroške povezane z vozilom na produkcijska stroškovna mesta razporedimo na podlagi ur uporabe vozila. Strošek razdeljujemo tako neposredno na stroškovne nosilce kot tudi na stroškovna mesta. V kolikor je točno znano, za kateri stroškovni nosilec se je potrebovalo vozilo, strošek razporedimo neposredno na stroškovni nosilec. Kadar pa je koristnik vozila oseba z delovno nalogo, za katero ne moremo ugotoviti neposrednih povezav z stroškovnimi nosilci, le te razporedimo na ustrezna stroškovna mesta.

Podobno je s stroški vzdrževanja. Za stroške vzdrževanja za katere vemo, kateri stroškovni nosilec je povzročitelj stroška, že prej knjižimo direktno na stroškovni nosilec in jih niti ne knjižimo na stroškovno mesto tehnične službe. Stroške vzdrževanja, ki se nahajajo na stroškovnem mestu tehnične službe, razporedimo na druga stroškovna mesta na podlagi porabljenih ur, ki jih zaposleni porabijo za vzdrževanje posameznih stvari. Ure porabljene za vzdrževanje inštalacij v skupni rabi (klima, vodovod, centralni sistemi,...) se na stroškovna mesta prenesejo na podlagi prostornine ali površine prostorov. Katero podlago se bo uporabilo za razporejanje, je odvisno od tega, katero smo uporabili pri razporejanju stalnih stroškov na stroškovna mesta.

5.4.5 Razporejanje stroškov stroškovnih mest na stroškovne nosilce

Vsako storitveno stroškovno mesto je povezano z izvajanjem določenih stroškovnih nosilcev. V nadaljevanju so prikazani, kateri stroškovni nosilci se proizvajajo na navedenem stroškovnem mestu ter opredeljen način prenašanja stroškov na stroškovne nosilce.

- a. vodstvo, tajništvo in kadrovska služba
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
 - 3 02 oddajanje prostorov v najem
 - 3 03 organizacija zunanjih prireditev
- e. kustodiat
 - 1 01 evidentiranje, zbiranje in dokumentiranje premične kulturne dediščine
 - 1 02 preučevanje in raziskovanje - inventarizacija predmetov
 - 1 05 hranjenje oziroma deponiranje umetnin v upravljanju Narodne galerije

- 2 01 predstavljanje gradiva javnosti (stalni razstavi, občasne razstave, potujoče razstave)
- 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
- 2 04 založniška dejavnost (katalogi, delavni zvezki, bilteni,...)
- f. pedagoški oddelek
 - 2 02 pedagoški/andragoški programi (delavnice, vodstva, tečaji, seminarji, simpoziji, konference)
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
- g. restavratorski oddelek
 - 1 03 konserviranje in restavriranje umetnin v upravljanju Narodne galerije
 - 1 04 raziskovalna dejavnost – restavradorji
 - 2 01 predstavljanje gradiva javnosti (stalni razstavi, občasne razstave, potujoče razstave)
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
 - 3 01 restavriranje umetnin iz vladnega fonda ter drugih umetnin
- h. dokumentacijski oddelek
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
 - 3 04 izposoja dokumentarnega gradiva za namene reproduciranja
- i. knjižnica
 - 1 07 dopolnjevanje knjižničnega fonda s publikacijami in ostalimi informacijskimi viri
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
- j. fototeka
 - 1 06 evidentiranje in shranjevanje fotonegativov umetnin
 - 2 03 posredovanje informacij o kulturni dediščini zainteresiranim javnostim
- k. fotoatalje
 - 1 06 izdelava fotonegativov umetnin
- l. razstavišče
 - 2 01 predstavljanje gradiva javnosti (stalni razstavi, občasne razstave, potujoče razstave)
 - 3 03 organizacija zunanjih prireditev

Stroškovno mesto Vodstvo, tajništvo in kadrovska služba je tako podporno kot tudi proizvodno stroškovno mesto. Stroške, ki pripadajo podpornemu delu stroškovnega mesta, smo izločili na podlagi opravljenih ur ter razporedili na preostala stroškovna mesta na podlagi števila zaposlenih. Stroške proizvodnega dela stroškovnega mesta pa bomo na zgoraj navedene stroškovne nosilce razporedili na podlagi ur porabljenih za izvajanje posameznih dejavnosti.

Tudi stroške stroškovnih mest kustodiat, pedagoški oddelek, restavratorski oddelek, dokumentacijski oddelek, knjižnica in fototeka bomo na navedene stroškovne nosilce razporejali na podlagi porabljenih ur za izvajanje posameznih dejavnosti. Stroške stroškovnega mesta razstavišče pa bomo na stroškovne nosilce razporejali na podlagi razstavnih površin ter dni postavitve razstave.

5.5 RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

V organizacijah, kjer prihaja do decentralizacije odločanja, mora vodstvo imeti sistem, ki jim omogoča nadziranje in uravnavanje delovanja podrejenih enot. Pomemben del informacij za nadzorovanje poslovanja podrejenih enot prihaja iz računovodstva odgovornosti. Računovodstvo odgovornosti je namenjeno merjenju uspešnosti poslovanja mest odgovornosti.

Mesta odgovornosti lahko v Narodni galeriji opredelimo kot stroškovna mesta odgovornosti. Stroškovno mesto odgovornosti zaznamuje odgovornost poslovodij za načrtovanje in uresničevanje stroškov. V primerih tržne dejavnosti so poslovodje posameznih oddelkov odgovorni tako za obvladovanje stroškov v načrtovanih mejah kot tudi za pridobivanje prihodkov, ki ne prihajajo iz sredstev javnih financ.

Z ugotavljanjem stroškov oziroma odhodkov ter delno tudi prihodkov po stroškovnih mestih odgovornosti bo vodstvo Narodne galerije lahko ugotavljalo uspešnost odločanja ter planiranja poslovodij posameznih mest. Mesta odgovornosti povzamemo po hierarhiji organizacije:

Stroškovna mesta odgovornosti:

- A. VODSTVO, TAJNIŠTVO IN KADROVSKA SLUŽBA - DELNO
- B. FINANČNO-RAČUNOVODSKA SLUŽBA
- C. INFORMACIJSKI ODDELEK
- D. TEHNIČNA SLUŽBA
- E. KUSTODIAT
- F. PEDAGOŠKI ODDELEK
- G. RESTAVRATORSKI ODDELEK
- H. DOKUMENTACIJSKI ODDELEK
- I. KNJIŽNICA
- J. FOTOTEKA
- K. FOTOATALJE

Razstavišče ne more biti mesto odgovornosti, ker ne izpolnjuje pogojev, ki so potrebni za oblikovanje mest odgovornosti.¹²

V Narodni galeriji morajo poslovodje mest odgovornosti vsakoletno za potrebe finančnega načrta prihodnjega leta natančno opredeliti, katere dejavnosti bodo izvajali, kateri stroški so potrebni za izvajanje teh dejavnosti ter od kje naj bi se te dejavnosti financirale. V kolikor v finančnem načrtu naloge niso dovolj jasno opredeljene in stroški povezani z posamezno nalogo niso realno določeni, se lahko zgodi, da Ministrstvo za kulturo, ki financira večino teh nalog, zahteva podrobnejšo obrazložitev ali izločitev nalog.

Načrtovanje stroškov splošnih stroškovnih mest odgovornosti (računovodstvo, kadrovska služba, informacijski oddelek tehnična služba) pa mora temeljiti na oceni koristnosti teh oddelkov. Njihove vodje je potrebno spodbujati k nepreseganju predračunskih stroškov in h kakovostni (dogovorjeni) ravni njihovih storitev. (Hočevár, 2004, str. 13)

Prihodke Narodne galerije predstavljajo:

- * prihodki iz državnega proračuna,
- * prihodki iz proračuna lokalnih skupnosti (projektno financiranje),
- * prihodki pridobljenimi z vstopninami, članarinami in kotizacijami,
- * donacije in darila, ter
- * prihodki s prodajo blaga in storitev na trgu.

Prihodki, pridobljeni iz državnega proračuna, so dodeljeni posameznim mestom odgovornosti na podlagi upravičenosti nalog iz finančnega načrta. Prihodki, pridobljeni s članarinami in kotizacijami, se knjižijo na mesto odgovornosti, ki je pristojno za izvajanje teh dejavnosti. Prihodki lokalnih skupnosti, podjetij, drugih ustanov ali posameznikov dobljenimi za izvedbo določenih projektov so dodeljeni na mesto odgovornosti, ki vodi in izvaja te projekte.

Poslovodje posameznih mest odgovornosti lahko odgovarjajo samo za prihodke, na katerih nastanek lahko vplivajo. Med te prihodke sodijo prihodki pridobljeni za financiranje projektov na podlagi mestnih ali državnih razpisov ter prihodki pridobljeni za prodajo blaga in storitev na trgu.

Kljub knjiženju prihodkov po posameznih mestih odgovornosti pa lahko mesta odgovornosti opredelimo le kot stroškovna mesta, to pa zato, ker morajo poslovodje poskrbeti, da dejanski stroški izvedbe načrtovanih nalog, projektov ali dejavnosti ne presežejo planiranih stroškov oziroma dodeljenih prihodkov. V kolikor stroški presežejo planirani znesek, Narodna galerija nima zagotovljenih sredstev za pokrivanje teh presežkov. V takih primerih morajo poslovodje

¹² Več o oblikovanju mest odgovornosti v Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998.

zagotoviti dodatne finančne vire za pokrivanje teh stroškov. Dodatni finančni viri lahko izhajajo iz sponzorstev, donacij ali drugih zakonitih finančnih virov.

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti si pomagamo z izračunavanjem odmikov med načrtovanimi in uresničenimi stroški, odhodki in prihodki. Dosežke na prihodkovni strani lahko ocenjujemo z dvema različnima odmikoma: odmikom zaradi spremenjenega obsega izvedenih storitev (količinski odmik) in odmikom zaradi spremembe cen (cenovni odmik). Dosežke na stroškovni oziroma odhodkovni strani pa merimo z naslednjimi odmiki:

- * odmiki pri neposrednih stroških:
 - odmiki pri neposrednih stroških dela:
 - odmik zaradi spremenjene cene urne postavke neposrednega dela (cenovni odmik)
 - odmik zaradi spremenjene učinkovitosti dela (količinski odmik)
 - odmiki pri neposrednih stroških materiala
 - odmik zaradi spremembe cene materiala (cenovni odmik)
 - odmik zaradi spremembe porabljene količine materiala (količinski odmik)
- * odmiki pri spremenljivih splošnih stroških
 - odmik uresničenih spremenljivih splošnih stroškov od standardnih (predračunski odmik)
 - odmik zaradi sprememb v velikosti osnove (učinkovitostni odmik)
- * odmiki pri stalnih splošnih stroških
 - odmik uresničenih spremenljivih stalnih splošnih stroškov od standardnih (predračunski odmik)
 - odmik zaradi spremenjenega obsega dejavnosti(dejavnostni odmik)

Izračunavanje odmikov nam pokaže le razlike med uresničenimi in načrtovanimi dosežki, ne pokaže pa vzrokov zanje. Vzroki za odmike lahko izhajajo tako iz napačnega oziroma neustrezno postavljenega načrta kot tudi iz neuspešnega in neučinkovitega izvajanja tega načrta.

6 SKLEP

Predlog vladne reforme predvideva izvedbo racionalizacije porabe sredstev javnih financ na podlagi primerjalnih kazalcev učinkovitosti porabe sredstev ter z opuščanjem manj pomembnih nalog. V kolikor želimo zagotoviti racionalizacijo porabe sredstev javnih financ, moramo začeti z racionalizacijo porabe sredstev posameznih posrednih in neposrednih porabnikov proračunskih sredstev.

Specialistično delo predstavlja podlago za uvedbo sistema v računovodstvu v javnem zavodu Narodna galerija, ki bo omogočilo lažje in hitrejše poročanje zunanjim porabnikom ter hkrati

učinkovito nadzorovanje stroškov. Stroške je pomembno proučevati po tistih kategorijah, na podlagi katerih lahko potem vplivamo na zmanjševanje stroškov.

V javnih zavodih je potrebno stroške oziroma odhodke in prihodke spremljati ločeno po dejavnostih, to je ločeno za dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. Glavni namen ločenega spremljanja poslovanja je ugotavljanje uspešnosti, učinkovitosti in ekonomičnosti porabe sredstev, pridobljenih iz proračuna. Iz računovodskih knjig mora biti moč razbrati tudi, kateri stroški so stalni in kateri spremenljivi, ter katere lahko neposredno pripišemo posameznim dejavnostim in katere le s pomočjo posameznih ključev.

Zaradi obvladovanja stroškov in poslovanja je potrebno v Narodni galeriji vzpostaviti sistem nadziranja stroškov po stroškovnih nosilcih in mestih odgovornosti.

Stroške po stroškovnih nosilcih je pomembno ugotavljati zaradi presojanja prodajnih cen ter zagotavljanja ekonomičnosti poslovanja. V kolikor vemo, koliko in katere stroške povzroča izvedba določene dejavnosti oziroma posamezne storitve, lažje vplivamo na njihovo znižanje ter jih s tem poskušamo minimizirati.

Ker v Narodni galeriji prihaja do decentralizacije odločanja, mora vodstvo imeti sistem, ki jim omogoča nadziranje in uravnavanje delovanja podrejenih enot. Vodstvo preverja uspešnost in učinkovitost poslovnih enot v organizaciji in zaposlenih s pomočjo mest odgovornosti. V Narodni galeriji lahko mesta odgovornosti definiramo kot stroškovna mesta odgovornosti, kajti poslovodje posameznih mest so zadolženi za planiranje stroškov ter obvladovanje višine stroškov v načrtovanih mejah. Uspešnost mest odgovornosti se ugotavlja z izračunavanjem odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih. Z ugotavljanjem stroškov oziroma odhodkov po stroškovnih mestih odgovornosti bo vodstvo Narodne galerije lahko ugotavljalo uspešnost odločanja ter planiranja poslovodij posameznih mest.

Uvedba stroškovnega in poslovodnega računovodstva bo v Narodni galeriji omogočila veliko bolj predvidljivo poslovanje ter nadzorovanje in zniževanje stroškov, ki nastajajo z izvajanjem posameznih dejavnosti.

7 LITERATURA IN VIRI

7.1 LITERATURA

1. Bohinc Franc: Računovodske informacije v neprofitnih organizacijah. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah o računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 129-141.
2. Čižman Milenka: Metodika planiranja, spremljanja in nadziranja stroškov v izobraževalni dejavnosti. Zbornik referatov. Portorož: Ljubljana : LM Veritas, 2004. str. 75-102.
3. Čižman Milenka: Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. Organizacija, Ljubljana 35 (2002), 4, str. 244-255.
4. Drnovšek Mateja: Podjetništvo-Ekonomska politika in podporne inštitucije za mala podjetja. Gradiiva za specialistični študij. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, oktober 2005. 145 str.
5. Gradišar Vera: Računovodstvo javnih zavodov. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 123 str.
6. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana: LM Veritas, 2003, str. 5-22.
7. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
8. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana: LM Veritas, 2000, str. 5-22.
9. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 2001, 7, str. 9-28.
10. Hočevar Marko: Stroškovno računovodstvo iz novih zornih kotov. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 13 str.
11. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
12. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public sector Accounting. London: Pitman Publishing, 1992. 253 str.
13. Kavčič Slavka, Visenjak Franc: Razporejanje stroškov po ekonomskih enotah in stroškovnih nosilcih. 10. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 21-47.
14. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. Zbornik referatov III. Seminarja o javnih financah in državnemu revidiranju –

- Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151-167.
15. Kolar Iztok: Poslovodno računovodstvo za 21. stoletje. Ljubljana: Organizacija 2004, 4, str. 242-249.
 16. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
 17. Predlog konceptov ekonomskih in socialnih reform za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva. Vladno gradivo za javno razpravo. 1. Del. Predlog ukrepov. Ljubljana: oktober 2005. 98 str.
 18. Stanovnik Tine. Javne Finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
 19. Strategija nadaljnjega razvoja slovenskega javnega sektorja 2003-2005. Ljubljana, Vlada republike Slovenije, julij 2003, 39 str.
 20. Suhadolnik Valenka: Tržne dejavnosti v javnih zavodih. Gradivo konference Učinkovito upravljanje z javnimi sredstvi. Računsko sodišče Republike Slovenije. [[http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KE258C3F1D8C95BC1C1257090004A58AF/\\$file/Suhadolnik.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KE258C3F1D8C95BC1C1257090004A58AF/$file/Suhadolnik.pdf)], 5. oktober 2005, 15 str.
 21. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, oktober 1998. 620 str.
 22. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 591 str.
 23. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Splošni del. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
 24. Usmeritve ekonomskih in socialnih reform za povečanje gospodarske rasti in zaposlenosti. 2. Del, Obrazložitev. Ljubljana, 2005. 192 str.
 25. Zajc Maja: Teoretični in praktični vidik metode ciljnih stroškov. Diplomsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2002, 45 str.
 26. Zver Eva: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezek 3/2003. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj, 2003. 63 str.

7.2 VIRI

1. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/00 in 122/00).
2. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01 in 10/06) .

3. Navodilo za izvajanje sklepa o obveznosti poročanja o poslovanju s tujino (Uradni list RS, št. 102/03, 135/03, 64/04, 9/05 in 20/06).
4. Navodilo za izvajanje sklepa o poročanju podatkov za namene statistike finančnih računov N-2 (Uradni list RS, št. 60/05).
5. Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110/99).
6. Letno poročilo za leto 2005. Ljubljana: Narodna galerija, 2006.
7. Polletno poročilo za prvo polovico leta 2005. Ljubljana: Narodna galerija, 2005.
8. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/06).
9. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/2003).
10. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04 in 117/05).
11. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/04, 45/04, 84/04, 122/04, 60/05, 117/05, 1/06 in 10/06).
12. Pravilnik o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 122/05 in 13/06).
13. Pravilnik o obrazcu za obračun davka na izplačane plače (Uradni list RS, št. 89/04).
14. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04 in 13/05).
15. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04).
16. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
17. Resolucija o nacionalnem programu za Kulturo 2004-2007 (Uradni list RS, št. 28/04).
18. Sklep o obveznosti poročanja o poslovanju s tujino (Uradni list RS, št. 92/03 in 56/04).
19. Sklep o poročanju podatkov za namene statistike finančnih računov (Uradni list RS, št. 60/05).
20. Sklep o ustanovitvi javnega zavoda Narodna galerija (Uradni list RS, št. 8/04).
21. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01, 67/03, 13/03, 43/04, 83/04, 28/05, 89/05 in 9/06).
22. Spletna stran AJ PES: Navodilo o vsebini in načinu poročanja o izplačanih plačah pri pravnih osebah za potrebe statističnega raziskovanja
[<http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=470>], 30.05.2006.
23. Spletna stran AJ PES: Statistika finančnih računov
[<http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=648>], 30.05.2006.

24. Spletna stran Banke Slovenije: Poročanje Banki Sloveniji [<http://www.bsi.si/poslovanje-bank-in-podjetij.asp?MapaId=165>], 30.5.2006.
25. Statistični urad Republike Slovenije: Banka statističnih podatkov [<http://www.stat.si/>], 30.10.2005.
26. Uredba o dodatni delovni uspešnosti v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 14/2006).
27. Uredba o vzpostavitvi muzejske mreže za izvajanje javne službe na področju varstva premične kulturne dediščine in določitvi državnih muzejev (Ur.l. RS, št. 97/00, 103/00 in 105/01).
28. Zakon o davčnem postopku /ZDavP-1/ (Uradni list RS, št. 21/06).
29. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb /ZDDPO/ (Uradni list RS, št. 17/05 in 108/05) .
30. Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV/ (Uradni list RS, št. 89/98, 17/00, 19/00, 27/00, 66/00, 30/01, 82/01, 67/02, 30/03, 101/03, 45/04, 75/04, 114/04, 132/04, 108/05 in 21/06).
31. Zakon o davku na izplačane plače /ZDIP/ (Uradni list RS, št. 34/96, 31/97, 109/01, 83/04 in 108/05).
32. Zakon o javnih financah /ZJF/ (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02 in 56/02)
33. Zakon o javnih uslužbencih /ZJU/ (Uradni list RS, št. 56/2002, 110/02, 2/04, 10/04, 23/05, 62/05, 113/05, 21/06 in 23/06).
34. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju /ZPIZ-1/ (Uradni list RS, št. 106/99, 72/00, 81/00, 124/00, 109/01, 83/02, 108/02, 110/02, 112/02, 40/03, 63/03, 63/03, 133/03, 135/03, 2/04, 10/04, 54/04, 63/04, 136/04, 68/05 in 72/05).
35. Zakon o računovodstvu /ZR/ (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02).
36. Zakon o računskem sodišču /ZRacS-1/ (Uradni list RS, št. 11/01 in 20/06).
37. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju /ZSPJS/ (Uradni list RS, št. 56/02, 72/03, 126/03, 70/04, 53/05, 14/06 in 27/06).
38. Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradni list RS, št. 96/02).
39. Zakon o zavodih /ZZ/ (Uradni list RS, št. 12I/91, 45I/94, 8/96, 18/98, 36/00).

KRATICE

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

DURS – Davčni urad Republike Slovenije

DDV – Davek na dodano vrednost

MK – Ministerstvo za kulturo

BS – Banka Slovenije

MF – Ministerstvo za finance

SURS – Statistični urad republike Slovenije

SRS – Slovenski računovodski standardi

PRILOGE

PRILOGA 1

Bilanca stanja javnega zavoda Narodna Galerija na dan 31.12.2003 in 31.12.2004

Pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev za leto 2004

Pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil za leto 2004

PRILOGA 2

Izkaz prihodkov in odhodkov za leto 2003 in 2004 javnega zavoda Narodna Galerija

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leto 2004

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka za leto 2004

Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov za leto 2004

Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov za leto 2004

PRILOGA 3

Poročilo za namene statistike finančnih računov:

Obrazec 1: Podatki o stanjih finančnih sredstev na dan 31.3.2005

Obrazec 2: Podatki o stanjih obveznosti na dan 31.3.2005

Obrazec 3: Podatki o transakcijah v finančnih sredstvih v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

Obrazec 4: Podatki o transakcijah v obveznostih v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

Obrazec 5: Podatki o vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

Obrazec 6: Podatki o vrednostnih spremembah v obveznostih v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

Priloga 1

BILANCA STANJA na dan 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

Členitev skupine kontov	NAZIV SKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
SREDSTVA				
	A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU (002-003+004-005+006-007+008+009+010+011)	001	2.724.360	2.684.033
00	NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	002	0	0
01	POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	003	0	0
02	NEPREMIČNINE	004	3.444.612	3.438.303
03	POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN	005	1.107.585	997.362
04	OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	006	682.298	523.149
05	POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	007	297.710	283.412
06	DOLGOROČNE KAPITALSKE NALOŽBE	008	0	0
07	DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI	009	2.745	3.355
08	DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA	010	0	0
09	TERJATVE ZA SREDSTVA DANA V UPRAVLJANJE	011	0	0
	B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (013+014+015+016+017+018+019+020+021+022)	012	39.705	53.826
10	DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE	013	398	90
11	DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH	014	19.368	37.194
12	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	015	2.999	1.038
13	DANI PREDUJMI IN VARŠČINE	016	462	578
14	KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	017	15.851	14.842
15	KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	018	457	0
16	KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA	019	147	42
17	DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	020	0	0
18	NEPLAČANI ODHODKI	021	0	0
19	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	022	23	42
	C) ZALOGE (024+025+026+027+028+029+030+031)	023	54.158	48.560
30	OBRAČUN NABAVE MATERIALA	024	0	0
31	ZALOGE MATERIALA	025	0	0
32	ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE	026	0	0
33	NEDOKONČANA PROIZVODNJA IN STORITVE	027	0	0
34	PROIZVODI	028	0	0
35	OBRAČUN NABAVE BLAGA	029	0	0
36	ZALOGA BLAGA	030	54.158	48.560
37	DRUGE ZALOGE	031	0	0
	I. AKTIVA SKUPAJ (001+012+023)	032	2.818.223	2.786.419
99	AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	033	0	0

Priloga 1

BILANCA STANJA na dan 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

Členitev skupine kontov	NAZIV SKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV				
	D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (035+036+037+038+039+040+041+042+043)	034	31.797	34.996
20	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE	035	0	4.534
21	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH	036	12.041	13.629
22	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV	037	16.406	13.226
23	DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	038	3.017	3.260
24	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	039	333	347
25	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV	040	0	0
26	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	041	0	0
28	NEPLAČANI PRIHODKI	042	0	0
29	PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	043	0	0
	E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (045+046+047+048+049+050+051+052+053+054+055+056+057+058-059)	044	2.786.426	2.751.423
90	SPLOŠNI SKLAD	045	0	0
91	REZERVNI SKLAD	046	0	0
92	DOLGOROČNO RAZMEJENI PRIHODKI	047	0	0
93	DOLGOROČNE REZERVACIJE	048	0	0
940	SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH	049	0	0
9410	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	050	0	0
9411	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA FINANČNE NALOŽBE	051	0	0
9412	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	052	0	0
9413	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	053	0	0
96	DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	054	0	0
97	DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	055	0	0
980	OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	056	2.782.694	2.747.985
981	OBVEZNOSTI ZA DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	057	3.217	3.355
985	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	058	515	83
986	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	059	0	0
	I. PASIVA SKUPAJ (034+044)	060	2.818.223	2.786.419
99	PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	061	0	0

Priloga 1

STANJE IN GIBANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV IN OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

(v tisočih tolarjev)

NAZIV	Oznaka za AOP	Z N E S E K									
		Nabavna vrednost (1.1.)	Popravek vrednost (1.1.)	Povečanje nabavne vrednosti	Povečanje popravka vrednosti	Zmanjšanje nabavne vrednosti	Zmanjšanje popravka vrednosti	Amortizacija	Neodpisana vrednost (31.12.)	Prevrednotenje zaradi okrepitve	Prevrednotenje zaradi oslabitve
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (3-4+5-6-7+8-9)	11	12
I. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v upravljanju	700	3.961.452	1.280.774	36.492	3.126	3.179	3.179	124.574	2.589.470	132.145	0
A. Dolgoročno odloženi stroški	701	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Dolgoročne premoženjske pravice	702	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva	703	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D. Zemljišča	704	76.759	0	0	0	0	0	0	76.759	0	0
E. Zgradbe	705	3.361.544	997.362	6.309	0	0	0	110.223	2.260.268	0	0
F. Oprema	706	313.741	283.412	9.161	3.126	3.179	3.179	14.351	22.013	0	0
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	707	209.408	0	21.022	0	0	0	0	230.430	132.145	0
II. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v lasti	708	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A. Dolgoročno odloženi stroški	709	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Dolgoročne premoženjske pravice	710	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva	711	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D. Zemljišča	712	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E. Zgradbe	713	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F. Oprema	714	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	715	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
III. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva v finančnem najemu	716	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A. Dolgoročno odloženi stroški	717	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Dolgoročne premoženjske pravice	718	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva	719	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D. Zemljišča	720	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E. Zgradbe	721	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F. Oprema	722	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	723	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Priloga 1

STANJE IN GIBANJE DOLGOROČNIH KAPITALSKIH NALOŽB IN POSOJIL

(v tisočih tolarjev)

VRSTA NALOŽB OZIROMA POSOJIL	Oznaka za AOP	Z N E S E K									
		Znesek naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek povečanja naložb in danih posojil	Znesek povečanj popravkov naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanja naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanj popravkov naložb in danih posojil	Znesek naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (31.12.)	Knjigovodska vrednost naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek odpisanih naložb in danih posojil
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3+5-7)	10 (4+6-8)	11 (9-10)	12
I. Dolgoročne finančne naložbe (801+806+811+812+813)	800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A. Naložbe v delnice (802+803+804+805)	801	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Naložbe v delnice v javna podjetja	802	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Naložbe v delnice v finančne institucije	803	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Naložbe v delnice v privatna podjetja	804	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Naložbe v delnice v tujini	805	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Naložbe v deleže (807+808+809+810)	806	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Naložbe v deleže v javna podjetja	807	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Naložbe v deleže v finančne institucije	808	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Naložbe v deleže v privatna podjetja	809	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Naložbe v deleže v tujini	810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Naložbene nepremičnine	811	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D. Naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno	812	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E. Druge dolgoročne kapitalske naložbe (814+815+816+817)	813	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Namensko premoženje, preneseno javnim skladom	814	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Premoženje, preneseno v last drugim pravnim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti	815	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Druge dolgoročne kapitalske naložbe doma	816	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Druge dolgoročne kapitalske naložbe v tujini	817	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
II. Dolgoročno dana posojila in depoziti (819+828+831+834)	818	3.355	0	0	0	610	0	2.745	0	2.745	0
A. Dolgoročno dana posojila (820+821+822+823+824+825+826+827)	819	3.355	0	0	0	610	0	2.745	0	2.745	0
1. Dolgoročno dana posojila posameznikom	820	3.355	0	0	0	610	0	2.745	0	2.745	0
2. Dolgoročno dana posojila javnim skladom	821	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Dolgoročno dana posojila javnim podjetjem	822	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Dolgoročno dana posojila finančnim institucijam	823	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5. Dolgoročno dana posojila privatnim podjetjem	824	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6. Dolgoročno dana posojila drugim ravnem države	825	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7. Dolgoročno dana posojila državnemu proračunu	826	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8. Druga dolgoročno dana posojila v tujino	827	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Dolgoročno dana posojila z odkupom vrednostnih papirjev (829+830)	828	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Domačih vrednostnih papirjev	829	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Tujih vrednostnih papirjev	830	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Dolgoročno dani depoziti (832+833)	831	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Dolgoročno dani depoziti poslovnim bankam	832	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Drugi dolgoročno dani depoziti	833	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D. Druga dolgoročno dana posojila	834	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E. Skupaj (800+818)	835	3.355	0	0	0	610	0	2.745	0	2.745	0

Priloga 2

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV - DOLOČENIH UPORABNIKOV

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV	NAZIV PODSKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (861+862-863+864)	860	369.843	328.312
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	861	369.843	328.312
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	862	0	0
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	863	0	0
761	PRIHODKI OD PRODAJE MATERIALA IN BLAGA	864	0	0
762	B) FINANČNI PRIHODKI	865	1.564	3.490
763	C) IZREDNI PRIHODKI	866	1.956	1.111
	Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI (868+869)	867	0	0
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	868	0	0
del 764	DRUGI PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	869	0	0
	D) CELOTNI PRIHODKI (860+865+866+867)	870	373.363	332.913
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (872+873+874)	871	191.303	160.667
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	872	10.077	2.971
460	STROŠKI MATERIALA	873	64.463	55.977
461	STROŠKI STORITEV	874	116.763	101.719
	F) STROŠKI DELA (876+877+878)	875	172.210	171.300
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	876	126.486	128.409
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	877	32.200	28.804
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	878	13.524	14.087
462	G) AMORTIZACIJA	879	0	0
463	H) DOLGOROČNE REZERVACIJE	880	0	0
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA	881	0	0
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI	882	8.697	947
467	K) FINANČNI ODHODKI	883	18	15
468	L) IZREDNI ODHODKI	884	13	11
	M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI (886+887)	885	690	0
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	886	0	0
del 469	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	887	690	0
	N) CELOTNI ODHODKI (871+875+879+880+881+882+883+884+885)	888	372.931	332.940
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV (870-888)	889	432	0
	P) PRESEŽEK ODHODKOV (888-870)	890	0	27
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	891	83	110
	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	892	33	33
	Število mesecev poslovanja	893	12	12

Priloga 2

IZKAZ RAČUNA FINANČNIH TERJATEV IN NALOŽB DOLOČENIH UPORABNIKOV

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
750	IV. PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL (501+502+503+504+505+506 +507+508+509+510+511)	500	0	0
7500	Prejeta vračila danih posojil od posameznikov in zasebnikov	501	0	0
7501	Prejeta vračila danih posojil od javnih skladov	502	0	0
7502	Prejeta vračila danih posojil od javnih podjetij in družb, ki so v lasti države ali občin	503	0	0
7503	Prejeta vračila danih posojil od finančnih institucij	504	0	0
7504	Prejeta vračila danih posojil od privatnih podjetij	505	0	0
7505	Prejeta vračila danih posojil od občin	506	0	0
7506	Prejeta vračila danih posojil-iz tujine	507	0	0
7507	Prejeta vračila danih posojil-državnemu proračunu	508	0	0
7508	Prejeta vračila danih posojil od javnih agencij	509	0	0
7509	Prejeta vračila plačanih poroštev	510	0	0
751	Prodaja kapitalskih deležev	511	0	0
440	V. DANA POSOJILA (513+514+515+516 +517+518+519+520+521+522+523)	512	0	0
4400	Dana posojila posameznikom in zasebnikom	513	0	0
4401	Dana posojila javnim skladom	514	0	0
4402	Dana posojila javnim podjetjem in družbam, ki so v lasti države ali občin	515	0	0
4403	Dana posojila finančnim institucijam	516	0	0
4404	Dana posojila privatnim podjetjem	517	0	0
4405	Dana posojila občinam	518	0	0
4406	Dana posojila v tujino	519	0	0
4407	Dana posojila državnemu proračunu	520	0	0
4408	Dana posojila javnim agencijam	521	0	0
4409	Plačila zapadlih poroštev	522	0	0
441	Povečanje kapitalskih deležev in naložb	523	0	0
	VI/1 PREJETA MINUS DANA POSOJILA (500-512)	524	0	0
	VI/2 DANA MINUS PREJETA POSOJILA (512-500)	525	0	0

Priloga 2

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO NAČELU DENARNEGA TOKA

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	I. SKUPAJ PRIHODKI (402+431)	401	396.553	352.440
	1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (403+420)	402	371.529	323.897
	A. Prihodki iz sredstev javnih financ (404+407+410+413+418+419)	403	333.509	299.523
	a. Prejeta sredstva iz državnega proračuna (405+406)	404	332.045	295.445
del 7400	Prejeta sredstva iz državnega proračuna za tekočo porabo	405	305.045	295.445
del 7400	Prejeta sredstva iz državnega proračuna za investicije	406	27.000	0
	b. Prejeta sredstva iz občinskih proračunov (408+409)	407	200	2.300
del 7401	Prejeta sredstva iz občinskih proračunov za tekočo porabo	408	200	2.300
del 7401	Prejeta sredstva iz občinskih proračunov za investicije	409	0	0
	c. Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja (411+412)	410	1.264	1.778
del 7402	Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja za tekočo porabo	411	1.264	1.778
del 7402	Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja za investicije	412	0	0
	d. Prejeta sredstva iz javnih skladov in agencij (414+415+416+417)	413	0	0
del 7403	Prejeta sredstva iz javnih skladov za tekočo porabo	414	0	0
del 7403	Prejeta sredstva iz javnih skladov za investicije	415	0	0
del 7404	Prejeta sredstva iz javnih agencij za tekočo porabo	416	0	0
del 7404	Prejeta sredstva iz javnih agencij za investicije	417	0	0
del 740	e. Prejeta sredstva iz proračunov iz naslova tujih donacij	418	0	0
741	f. Prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije	419	0	0
	B) Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe (421+422+423+424+425+426+427+428+429+430)	420	38.020	24.374
del 7130	Prihodki od prodaje blaga in storitev iz naslova izvajanja javne službe	421	29.520	23.374
del 7102	Prejete obresti	422	0	0
del 7100 + del 7101	Prihodki od udeležbe na dobičku in dividend javnih podjetij, javnih skladov in javnih finančnih institucij ter drugih podjetij in finančnih institucij	423	0	0
del 7141	Drugi tekoči prihodki iz naslova izvajanja javne službe	424	0	0
72	Kapitalski prihodki	425	0	0
730	Prejete donacije iz domačih virov	426	8.500	1.000
731	Prejete donacije iz tujine	427	0	0
732	Donacije za odpravo posledic naravnih nesreč	428	0	0
786	Ostala prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije	429	0	0
787	Prejeta sredstva od drugih evropskih institucij	430	0	0
	2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (432+433+434+435+436)	431	25.024	28.543
del 7130	Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	432	15.988	16.623
del 7102	Prejete obresti	433	1.557	3.826
del 7103	Prihodki od najemnin, zakupnin in drugi prihodki od premoženja	434	7.479	8.094
del 7100 + del 7101	Prihodki od udeležbe na dobičku in dividend javnih podjetij, javnih skladov in javnih finančnih institucij ter drugih podjetij in finančnih institucij	435	0	0
del 7141	Drugi tekoči prihodki, ki ne izhajajo iz izvajanja javne službe	436	0	0

Priloga 2

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO NAČELU DENARNEGA TOKA

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	II. SKUPAJ ODHODKI (438+481)	437	411.070	373.857
	1. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (439+447+453+464+465+466+467+468+469+470)	438	386.046	345.314
	A. Plače in drugi izdatki zaposlenim (440+441+442+443+444+445+446)	439	133.765	132.631
del 4000	Plače in dodatki	440	115.649	114.396
del 4001	Regres za letni dopust	441	4.719	4.494
del 4002	Povračila in nadomestila	442	9.253	8.805
del 4003	Sredstva za delovno uspešnost	443	3.840	3.609
del 4004	Sredstva za nadurno delo	444	0	0
del 4005	Plače za delo nerezidentov po pogodbi	445	0	0
del 4009	Drugi izdatki zaposlenim	446	304	1.327
	B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost (448+449+450+451+452)	447	23.251	19.374
del 4010	Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	448	10.697	10.612
del 4011	Prispevki za zdravstveno zavarovanje	449	8.765	8.553
del 4012	Prispevki za zaposlovanje	450	78	78
del 4013	Prispevki za porodniško varstvo	451	130	131
del 4015	Premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, na podlagi ZKDPZJU	452	3.581	0
	C. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe (454+455+456+457+458+459+460+461+462+463)	453	196.641	154.765
del 4020	Pisarniški in splošni material in storitve	454	72.601	48.671
del 4021	Posebni material in storitve	455	9.431	5.285
del 4022	Energija, voda, komunalne storitve in komunikacije	456	45.902	40.503
del 4023	Prevozni stroški in storitve	457	1.903	2.150
del 4024	Izdatki za službena potovanja	458	1.152	2.607
del 4025	Tekoče vzdrževanje	459	28.482	24.725
del 4026	Poslovne najemnine in zakupnine	460	8.909	785
del 4027	Kazni in odškodnine	461	0	0
del 4028	Davek na izplačane plače	462	7.651	7.651
del 4029	Drugi operativni odhodki	463	20.610	22.388
403	D. Plačila domačih obresti	464	0	0
404	E. Plačila tujih obresti	465	0	0
410	F. Subvencije	466	0	0
411	G. Transferi posameznikom in gospodinjstvom	467	0	0
412	H. Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam	468	0	0
413	I. Drugi tekoči domači transferji	469	0	0
	J. Investicijski odhodki (471+472+473+474+475+476+477+478+479+480)	470	32.389	38.544
4200	Nakup zgradb in prostorov	471	0	0
4201	Nakup prevoznih sredstev	472	0	0
4202	Nakup opreme	473	6.103	13.118
4203	Nakup drugih osnovnih sredstev	474	21.022	25.426
4204	Novogradnja, rekonstrukcija in adaptacije	475	3.273	0
4205	Investicijsko vzdrževanje in obnove	476	0	0
4206	Nakup zemljišč in naravnih bogastev	477	0	0
4207	Nakup nematerialnega premoženja	478	0	0
4208	Študije o izvedljivosti projektov, projektna dokumentacija, nadzor, investicijski inženiring	479	1.991	0
4209	Nakup blagovnih rezerv in intervencijskih zalog	480	0	0
	2. ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (482 + 483+ 484)	481	25.024	28.543
del 400	A. Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	482	10.207	11.643
del 401	B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	483	1.245	1.624
del 402	C. Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	484	13.572	15.276
	III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (401-437)	485	0	0
	III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (437-401)	486	14.517	21.417

Priloga 2

IZKAZ RAČUNA FINANCIRANJA DOLOČENIH UPORABNIKOV

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
50	VII. ZADOLŽEVANJE (551+559)	550	0	0
500	Domače zadolževanje (552+553+554+555+556+557+558)	551	0	0
5001	Najeti krediti pri poslovnih bankah	552	0	0
5002	Najeti krediti pri drugih finančnih institucijah	553	0	0
del 5003	Najeti krediti pri državnem proračunu	554	0	0
del 5003	Najeti krediti pri proračunih lokalnih skupnosti	555	0	0
del 5003	Najeti krediti pri skladih socialnega zavarovanja	556	0	0
del 5003	Najeti krediti pri drugih javnih skladih	557	0	0
del 5003	Najeti krediti pri drugih domačih kreditodajalcih	558	0	0
501	Zadolževanje v tujini	559	0	0
55	VIII. ODPLAČILA DOLGA (561+569)	560	0	0
550	Odplačila domačega dolga (562+563+564+565+566+567+568)	561	0	0
5501	Odplačila kreditov poslovnim bankam	562	0	0
5502	Odplačila kreditov drugim finančnim institucijam	563	0	0
del 5503	Odplačila kreditov državnemu proračunu	564	0	0
del 5503	Odplačila kreditov proračunom lokalnih skupnosti	565	0	0
del 5503	Odplačila kreditov skladom socialnega zavarovanja	566	0	0
del 5503	Odplačila kreditov drugim javnim skladom	567	0	0
del 5503	Odplačila kreditov drugim domačim kreditodajalcem	568	0	0
551	Odplačila dolga v tujino	569	0	0
	IX/1 NETO ZADOLŽEVANJE (550-560)	570	0	0
	IX/2 NETO ODPLAČILO DOLGA (560-550)	571	0	0
	X/1 POVEČANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (485+524+570)- (486+525+571)	572	0	0
	X/2 ZMANJŠANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (486+525+571)- (485+524+570)	573	14.517	21.417

Priloga 2

PRIHODKI IN ODHODKI DOLOČENIH UPORABNIKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI

od 1. januarja do 31.12.2004

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV	NAZIV PODSKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (661+662-663+664)	660	344.910	24.933
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	661	344.910	24.933
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	662	0	0
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	663	0	0
761	PRIHODKI OD PRODAJE MATERIALA IN BLAGA	664	0	0
762	B) FINANČNI PRIHODKI	665	0	1.564
763	C) IZREDNI PRIHODKI	666	0	1.956
	Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI (668+669)	667	0	0
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	668	0	0
del 764	DRUGI PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI	669	0	0
	D) CELOTNI PRIHODKI (660+665+666+667)	670	344.910	28.453
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (672+673+674)	671	176.726	14.577
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	672	9.309	768
460	STROŠKI MATERIALA	673	59.551	4.912
461	STROŠKI STORITEV	674	107.866	8.897
	F) STROŠKI DELA (676+677+678)	675	159.087	13.123
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	676	116.848	9.638
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	677	29.746	2.454
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	678	12.493	1.031
462	G) AMORTIZACIJA	679	0	0
463	H) DOLGOROČNE REZERVACIJE	680	0	0
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA	681	0	0
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI	682	8.033	664
467	K) FINANČNI ODHODKI	683	16	2
468	L) IZREDNI ODHODKI	684	12	1
	M) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI (686+687)	685	637	53
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	686	0	0
del 469	OSTALI PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	687	637	53
	N) CELOTNI ODHODKI (671+675+679+680+681+682+683+684+685)	688	344.511	28.420
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV (670-688)	689	399	33
	P) PRESEŽEK ODHODKOV (688-670)	690	0	0
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	691	77	6

Podatki obveznika poročanja
Matična številka obveznika poročanja:
37702
Šifra proračunskega uporabnika:
NARODNA GALERIJA
Naziv obveznika poročanja:
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
Sedež obveznika poročanja:
1311
Sektor obveznika poročanja:

5052076000
37702
NARODNA GALERIJA
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
1311

Obrazec 1: Podatki o stanjih finančnih sredstev na dan 31.3.2005

1/2

Finančna sredstva		Terjatve do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)		
Naziv finančnega instrumenta		Nasprotni sektor		Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge denarne finančne institucije	Drugi finančni posredniki razen zavarovalnic in pokojn. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnice in pokojninski skladi	Država
		Oznaka AOP	Oznaka za instrumenta F	S.0 4 (5+19)	S.1 5 (6+7+13+17+18)	S.11 6	S.12 7 (8+9+10+11+12)	S.121 8	S.122 9	S.123 10	S.124 11	S.125 12	S.13 13 (14+15+16)	
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Monetarno zlato in SDR		100	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gotovina in vloge(102+103+104)		101	2	18.829	18.829	0	18.829	7.597	11.232	0	0	0	0	
Gotovina		102	21	812	812	0	812	812	0	0	0	0	0	
Prenosljive vloge		103	22	7.017	7.017	0	7.017	6.785	232	0	0	0	0	
Druge vloge		104	29	11.000	11.000	0	11.000	0	11.000	0	0	0	0	
Vrednostni papirji razen delnic (105+109)		105	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (107+108)		106	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		107	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		108	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Izvedeni finančni instrumenti		109	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Posojila(111+112)		110	4	3.122	3.122	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kratkoročna posojila		111	41	436	436	0	0	0	0	0	0	0	0	
Dolgoročna posojila		112	42	2.686	2.686	0	0	0	0	0	0	0	0	
Delnice in drugi lastniški kapital(114+116)		113	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Delnice in drugi lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (115+116+117)		114	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Delnice, ki kotirajo		115	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Delnice, ki ne kotirajo		116	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Drugi lastniški kapital		117	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		118	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Zavarovalno tehnične rezervacije (120+123)		119	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov(121+122)		120	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij življenjskega zavarovanja		121	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij pokojninskih skladov		122	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Prenosne premije in škodne rezervacije		123	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Druge terjatve in obveznosti (125+126)		124	7	22.346	22.346	915	0	0	0	0	0	0	21.431	
Komercialni krediti in prejemki		125	71	1.885	1.885	915	0	0	0	0	0	0	970	
Drugo		126	79	20.461	20.461	0	0	0	0	0	0	0	20.461	

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Šifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000
 37702
 NARODNA GALERIJA
 PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 1311

Obrazec 1: Podatki o stanjih finančnih sredstev na dan 31.3.2005

2/2

Finančna sredstva		Terjatve do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za ACP	Oznaka finančnega instrumenta F	Centralna država	Lokalna država	Skladi socialne varnosti	Gospodinjstva	Nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostale članice EU	Ostali
				S.1311	S.1313	S.1314	S.14	S.15	S.2	S.21	S.211	S.212	S.22
				14	15	16	17	18	19 (20+23)	20 (21+22)	21	22	23
1		2	3										
Monetarno zlato in SDR		100	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina in vloge(102+103+104)		101	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		102	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljive vloge		103	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		104	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (106+109)		105	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (107+108)		106	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		107	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		108	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		109	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posejila(111+112)		110	4	0	0	0	3.122	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posejila		111	41	0	0	0	436	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posejila		112	42	0	0	0	2.686	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital(114+118)		113	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družin in enot vzajemnih skladov (115+116+117)		114	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		115	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		116	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drug lastniški kapital		117	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družin in enote vzajemnih skladov		118	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije (120+123)		119	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov(121+122)		120	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		121	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		122	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosne premije in škodne rezervacije (125+126)		123	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti		124	7	21.431	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Komerčni krediti in prodajni		125	71	970	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge		126	79	20.461	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Sifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000
 37702
 NARODNA GALERIJA
 PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 1311

Obrazec 2: Podatki o stanjih obveznosti na dan 31.3.2005

1/2

Obveznosti		Obveznosti do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge danarne finančne institucije	Druge finančne posredniške zavarovalnice in pokojn. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnice in pokojninski skladi	Država
				S.0 4 (5+13)	S.1 5 (6+7+13+17+18)	S.11 6	S.12 7 (8+9+10+11+12)	S.121 8	S.122 9	S.123 10	S.124 11	S.125 12	S.13 13 (14+15+16)
1		2	3										
Gotovina in vloga (202+203+204)		201	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		202	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljiva vloga		203	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		204	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (208+209)		205	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (207+208)		206	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		207	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		208	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		209	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (211+212)		210	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		211	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		212	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital (214+216)		213	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (215+216+217)		214	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		215	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		216	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge lastniški kapital		217	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		218	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnična rezervacija (220+222)		219	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in razervacij življenjskega zavarovanja in v razervacijah pokojninskih skladov (221+222)		220	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in razervacij življenjskega zavarovanja		221	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in razervacij pokojninskih skladov		222	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljiva prila in skladne rezervacije		223	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti (225+226)		224	7	32.539	32.539	11.337	0	0	0	0	0	0	2.873
Komerčni krediti in predujmi		225	71	11.670	11.670	11.337	0	0	0	0	0	0	333
Druge		226	79	20.869	20.869	0	0	0	0	0	0	0	2.540

Podatki obveznika poročanja
Matična številka obveznika poročanja:
Sifra proračunskega uporabnika:
Naziv obveznika poročanja:
Sedež obveznika poročanja:
Sektor obveznika poročanja:

5052076000
37702
NARODNA GALERIJA
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
1311

Obrazec 2: Podatki o stanjih obveznosti na dan 31.3.2005

Obveznosti		Obveznosti do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)		
Naziv finančnega instrumenta		Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Centralna država	Lokalna država	Skladi socialne varnosti	Gospodinjstva	Nepribitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostala članica EU	Ostali
					S.1311	S.1313	S.1314	S.14	S.15	S.2	S.21	S.211	S.212	S.22
					14	15	15	17	18	19 (20+23)	20 (21+22)	21	22	23
	1		2	3										
	Gotovina in vloge (202+203+204)		201	2										
	Gotovina		202	21										
	Prenosljive vloge		203	22										
	Druge vloge		204	29										
	Vrednostni papirji razen delnic (206+208)		205	3										
	Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (207+208)		206	33										
	Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		207	331										
	Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		208	332										
	Izvedeni finančni instrumenti		209	34										
	Posojila (211+212)		210	4										
	Kratkoročna posojila		211	41										
	Dolgoročna posojila		212	42										
	Delnice in drug lastniški kapital (214+218)		213	5										
	Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (215+216+217)		214	51										
	Delnice, ki kotirajo		215	511										
	Delnice, ki ne kotirajo		216	512										
	Druge lastniški kapital		217	513										
	Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		218	52										
	Zavarovalno tehnične rezervacije (220+223)		219	6										
	Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (221+222)		220	61										
	Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		221	611										
	Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		222	612										
Prenosne premije in škodna rezervacije		223	62											
Druge terjatve in obveznosti (225+226)		224	7	2.873				18.328						
Komercialni krediti in predjuri		225	71	333										
Druge		226	79	2.540				18.329						

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 37702
 Šifra proračunskega uporabnika:
 NARODNA GALERIJA
 Naziv obveznika poročanja:
 PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 Sedež obveznika poročanja:
 1311
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000

37702

NARODNA GALERIJA

PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA

1311

Obrazec 3: Podatki o transakcijah finančnih sredstev v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

1/2

Transakcije v finančnih sredstvih		Terjatve do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge denarne finančne institucije	Druge finančne posredniške razen zavarovalnic in pokojs. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnice in pokojninski skladi	Država
				S.0 4 (5+19)	S.1 5 (6+7+13+17+18)	S.11 6	S.12 7 (8+9+10+11+12)	S.121 8	S.122 9	S.123 10	S.124 11	S.125 12	S.13 13 (14+15+16)
Monetarno zlato in SDR	1	2	3										
Gotovina in vloge		300	1										
(302+303+304)													
Gotovina		301	2	-937	-937	0	-937	5.530	-6.467	0	0	0	0
Prenosljive vloge		302	21	414	414	0	414	414	0	0	0	0	0
Druge vloge		303	22	4.649	4.649	0	4.649	5.116	-467	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic		304	29	-6.000	-6.000	0	-6.000	0	-6.000	0	0	0	0
(306+309)		305	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov		306	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(307+308)													
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		307	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		308	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		309	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila		310	4	-80	-80	0	0	0	0	0	0	0	0
(311+312)													
Kratkoročna posojila		311	41	-21	-21	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		312	42	-59	-59	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital		313	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(314+318)													
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov		314	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(315+316+317)													
Delnice, ki kotirajo		315	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		316	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drug lastniški kapital		317	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		318	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije		319	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(320+323)													
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov		320	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(321+322)													
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		321	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		322	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosne premije in škodne rezervacije		323	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti		324	7	2.863	2.863	-2.546	-64	-20	-44	0	0	0	5.488
(325+326)													
Komercialni krediti in preddaji		325	71	-2.546	-2.546	-2.546	0	0	0	0	0	0	0
Drugo		326	79	5.409	5.409	0	-64	-20	-44	0	0	0	5.488

Podatki o obveznikih poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Šifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000
 37702
 NARODNA GALERIJA
 PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 1311

Obrazec 3: Podatki o transakcijah finančnih sredstev v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

2/2

Transakcije v finančnih sredstvih		Terjave do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega Instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega Instrumenta F	Centralna država	Lokalna država	Skladi socialne varnosti	Gospodinjstva	Neprirodilne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostale članice EU	Ostali
				S.1311	S.1313	S.1314	S.14	S.15	S.2	S.21	S.211	S.212	S.22
				14	15	16	17	18	19 (20+23)	20 (21+22)	21	22	23
1		2	3										
Monetarno zlato in SDR		300	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina in vloge (302+303+304)		301	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		302	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljiva vloga		303	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		304	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (306+309)		305	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (307+308)		306	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		307	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		308	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		309	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (311+312)		310	4	0	0	0	-80	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		311	41	0	0	0	-21	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		312	42	0	0	0	-59	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital		313	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (315+316+317)		314	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		315	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		316	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drug lastniški kapital		317	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		318	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije (320+323)		319	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (321+322)		320	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		321	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		322	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosne premije in škodna rezervacije		323	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti (325+326)		324	7	5.488	0	0	-15	0	0	0	0	0	0
Komerčni krediti in predjuri		325	71	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drugo		326	79	5.488	0	0	-15	0	0	0	0	0	0

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Sifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000
 37702
 NARODNA GALERIJA
 PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 1311

Obrazec 4: Podatki o transakcijah obveznosti v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

1/2

Transakcije v obveznostih		Obveznosti do navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge denarne finančne institucije	Druge finančne posredniške zavarovalnice in pokojn. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnice in pokojninski skladi	Država
1		2	3	S.0 4 (5+19)	S.1 5 (6+7+13+17+18)	S.11 6	S.12 7 (8+9+10+11+12)	S.121 8	S.122 9	S.123 10	S.124 11	S.125 12	S.13 13 (14+15+16)
Gotovina in vloge (402+403+404)		401	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		402	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prinosiliva vloge		403	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		404	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (406+409)		405	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (407+408)		406	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		407	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		408	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		409	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (411+412)		410	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		411	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		412	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital (414+418)		413	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (415+416+417)		414	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		415	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		416	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge lastniški kapital		417	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		418	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije (420+423)		419	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (421+422)		420	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		421	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		422	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosne premije in skladne rezervacije		423	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti (425+426)		424	7	742	742	-5.069	0	0	0	0	0	0	-477
Komercialni krediti in predujmi		425	71	-5.069	-5.069	-5.069	0	0	0	0	0	0	0
Druge		426	79	5.811	5.811	0	0	0	0	0	0	0	-477

Podatki obveznika poročanja

Matična številka obveznika poročanja:
37702
Sifra proračunskega uporabnika:
NARODNA GALERIJA
Naziv obveznika poročanja:
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
Sedež obveznika poročanja:
1311
Sektor obveznika poročanja:

5052076000

37702

NARODNA GALERIJA

PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA

1311

Obrazec 4: Podatki o transakcijah obveznosti v obdobju od 1.1.2005 do 31.3.2005

2/2

Transakcije v obveznostih		Obveznosti po navedenih sektorjih/podsektorjih										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Centralna država	Lokalna država	Sklad socialne varnosti	Gospodinjstva	Nepridobitna institucija, ki opravlja storitva za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostale članice EU	Ostali
				S.1311 14	S.1313 15	S.1314 16	S.14 17	S.15 18	S.2 19 (20+23)	S.21 20 (21+22)	S.2111 21	S.2112 22	S.22 23
Gotovina in vloga (402+403+404)	1	2	3										
Gotovina		401	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prelošne vloge		402	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		403	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (406+408)		404	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		405	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (407+408)		406	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		407	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		408	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		409	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (411+412)		410	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		411	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		412	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital (414+418)		413	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (415+416+417)		414	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		415	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		416	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge lastniške delnice		417	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		418	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnična rezervacija (420+423)		419	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (421+422)		420	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		421	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		422	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosi premij in obveznosti (425+426)		423	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti		424	7	-477	0	0	6.288	0	0	0	0	0	0
Komercialni krediti in prejemki		425	71	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge		426	79	-477	0	0	6.288	0	0	0	0	0	0

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Šifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000

37702

NARODNA GALERIJA

PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA

1311

Obrazec 5: Podatki o vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih v obdobju 1.1.2005 do 31.3.2005

1/2

Spremembe v obveznostih		Vrednostne spremembe navedenih sektorjev/podsektorjev										(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge denarne finančne institucije	Druge finančne posredniške zavarovalnice in pokojn. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnice in pokojninski skladi	Država
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Monetarno zlato in SDR		500	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina in vloge (502+503+504)		501	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		502	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljive vloge		503	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		504	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (506+509)		505	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (507+508)		506	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		507	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		508	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		509	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (511+512)		510	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		511	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		512	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drugi lastniški kapital (514+518)		513	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drugi lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (515+516+517)		514	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		515	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		516	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drugi lastniški kapital		517	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		518	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije (520+523)		519	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (521+522)		520	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja		521	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov		522	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosne premije in skodne rezervacije		523	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti (525+526)		524	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Komercialni krediti in predjuri		525	71	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Drugo		526	79	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Podatki obveznika poročanja
Matična številka obveznika poročanja:
37702
Sifra proračunskega uporabnika:
NARODNA GALERIJA
Naziv obveznika poročanja:
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
Sedež obveznika poročanja:
1311
Sektor obveznika poročanja:

5052076000
37702
NARODNA GALERIJA
PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
1311

Obrazec 5: Podatki o vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih v obdobju 1.1. do 31.3.05

Spremembe v obveznostih

Vrednostne spremembe navedenih sektorjev/podsektorjev

(v tisočih tolarjev)

Naziv finančnega instrumenta	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Nasprotni sektor	Centralna država	Lokalna država	Skлади socialne varnosti	Gospodinjstva	Neprireditelne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostale članice EU	Ostali
				S.1311 14	S.1313 15	S.1314 16	S.14 17	S.15 18	S.2 19 (20+23)	S.21 20 (21+22)	S.211 21	S.2112 22	S.22 23
1	2	3											
Monetarno zlato in SDR	500	1											
Gotovina in vloge	501	2											
(502+503+504)													
Gotovina	502	21											
Prenosljive vloge	503	22											
Druge vloge	504	29											
Vrednostni papirji razen delnic	505	3											
(506+509)													
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov	506	33											
(507+508)													
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji	507	331											
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji	508	332											
Izvedeni finančni instrumenti	509	34											
Posojila	510	4											
(511+512)													
Kratkoročna posojila	511	41											
Dolgoročna posojila	512	42											
Delnice in drug lastniški kapital	513	5											
(514+518)													
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov	514	51											
(515+516+517)													
Delnice, ki kotirajo	515	511											
Delnice, ki ne kotirajo	516	512											
Drug lastniški kapital	517	513											
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov	518	52											
Zavarovalno tehnične rezervacije	519	6											
(520+523)													
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov	520	61											
(521+522)													
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah življenjskega zavarovanja	521	611											
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah pokojninskih skladov	522	612											
Prenosne premije in skodne rezervacije	523	62											
Druge terjatve in obveznosti	524	7											
(525+526)													
Komerčni krediti in predjuri	525	71											
Druge	526	79											

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 Sifra proračunskega uporabnika:
 Naziv obveznika poročanja:
 Sedež obveznika poročanja:
 Sektor obveznika poročanja:

505207/6000

37702

NARODNA GALERIJA

PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA

1311

Obrazec 6: Podatki o vrednostnih spremembah v obveznostih v obdobju 1.1.2005 do 31.3.2005

1/2

Spremembe v obveznostih		Vrednostne spremembe do navedenih sektorjev/podsektorjev											(v tisočih tolarjev)	
Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Gospodarstvo Slovenije in tujina	Gospodarstvo Slovenije	Nefinančne družbe	Finančne družbe	Centralna banka	Druge denarne finančne institucije	Drugi finančni posredniki razen zavarovalnic in pokojn. skladov	Izvajalci pomožnih finančnih dejavnosti	Zavarovalnica in pokojninski skladi	Država	
		2	3	S.0 4 (5+19)	S.1 5 (6+7+13+17+18)	S.11 6	S.12 7 (8+9+10+11+12)	S.121 8	S.122 9	S.123 10	S.124 11	S.125 12	S.13 13 (14+15+16)	
1														
Gotovina in vloge (602+603+604)		601	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		602	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljive vloge		603	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		604	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (605+606)		605	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (607+608)		606	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		607	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		608	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		609	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (611+612)		610	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		611	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		612	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital (614+618)		613	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (615+616+617)		614	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		615	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		616	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge lastniški kapital		617	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		618	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnične rezervacije (620+623)		619	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah zvišanja in v rezervacijah pokoninskih skladov (621+622)		620	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah zvišanja in v rezervacijah pokoninskih skladov		621	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev v rezervacijah zvišanja in v rezervacijah pokoninskih skladov		622	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosljive premije in škodne rezervacije		623	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge terjatve in obveznosti (625+626)		624	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Komercialni krediti in prejemki		625	71	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge		626	73	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Podatki obveznika poročanja
 Matična številka obveznika poročanja:
 37702
 Sifra proračunskega uporabnika:
 NARODNA GALERIJA
 Naziv obveznika poročanja:
 'PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA
 Sedež obveznika poročanja:
 1311
 Sektor obveznika poročanja:

5052076000

37702

NARODNA GALERIJA

'PUHARJEVA ULICA 9 LJUBLJANA

1311

Obrazec 6: Podatki o vrednostnih spremembah v obveznostih v obdobju 1.10.2005 do 31.3.2005

2/2

Sprememba v obveznostih

Vrednostne spremembe do navedenih sektorjev/podsektorjev

(v tisočih tolarjev)

Naziv finančnega instrumenta	Nasprotni sektor	Oznaka za AOP	Oznaka finančnega instrumenta F	Centralna država	Lokalna država	Skladi socialne varnosti	Gospodinjstva	Nepribitna institucija, ki opravlja storitve za gospodinjstva	Tujina	EU	EMU	Ostala članica EU	Ostali
		1	2	S.1311 14	S.1313 15	S.1314 16	S.14 17	S.15 18	S.2 19 (20+23)	S.21 20 (21+22)	S.2111 21	S.2112 22	S.22 23
Gotovina in vloga (602+603+604)		601	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gotovina		602	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosliva vloga		603	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge vloge		604	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic (605+606)		605	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vrednostni papirji razen delnic in izvedenih finančnih instrumentov (607+608)		606	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročni dolžniški vrednostni papirji		607	331	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročni dolžniški vrednostni papirji		608	332	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izvedeni finančni instrumenti		609	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Posojila (611+612)		610	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kratkoročna posojila		611	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dolgoročna posojila		612	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital (614+618)		613	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice in drug lastniški kapital, razen delnic investicijskih družb in enot vzajemnih skladov (615+616+617)		614	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki kotirajo		615	511	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice, ki ne kotirajo		616	512	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge lastniški kapital		617	513	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Delnice investicijskih družb in enote vzajemnih skladov		618	52	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zavarovalno tehnična rezervacija (620+622)		619	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij življenjskega zavarovanja in v rezervacijah pokojninskih skladov (621+622)		620	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij življenjskega zavarovanja		621	611	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Neto lastniški kapital gospodinjstev in rezervacij pokojninskih skladov		622	612	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prenosna pramila in skladna rezervacije		623	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge tarjave in obveznosti (625+626)		624	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Komercialni krediti in predujmi		625	71	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Druge		626	79	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0