

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**SPECIALISTIČNO DELO**

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV**

**Ljubljana, avgust 2007**

**Barbara Dorić**

## **IZJAVA**

Študentka Barbara Dorić izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27. avgusta 2007.

Podpis: \_\_\_\_\_

# Kazalo

<b>1 Uvod</b> .....	<b>1</b>
1. 1 Problematika in namen specialističnega dela .....	1
1. 2 Cilj specialističnega dela .....	2
1. 3 Metode specialističnega dela .....	3
<b>2 Javni sektor, javna služba in javne finance</b> .....	<b>4</b>
2. 1 Vloga in pomen javnega sektorja, javne službe in javnih financ .....	4
2. 2 Zakaj javni sektor in javne službe .....	5
2. 3 Zakonska opredelitev javnega sektorja in vrste javnih služb v Sloveniji.....	7
<b>3 Javni zavod</b> .....	<b>10</b>
3. 1 Opredelitev javnih zavodov .....	10
3. 2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda .....	11
3. 3 Cilji delovanja javnega zavoda .....	14
3. 4 Financiranje javnih zavodov .....	16
3. 4. 1 Proračunsko financiranje.....	16
3. 4. 2 Prihodki na trgu.....	18
3. 4. 3 Drugi viri – dotacije, donacije in podobno .....	19
3. 5 Merjenje uspešnosti javnega zavoda .....	19
3. 6 Novi zakon o javnih zavodih .....	22
<b>4 Računovodstvo javnih zavodov</b> .....	<b>24</b>
4. 1 Zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov .....	24
4. 1. 1 Osnovni pojmi računovodstva .....	25
4. 1. 2 Računovodstvo javnih zavodov .....	27
4. 1. 3 Zakon o javnih financah.....	29
4. 1. 4 Zakon o računovodstvu .....	31
4. 1. 5 Slovenski računovodski standardi 2006.....	33
4. 1. 6 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor .....	36
4. 1. 7 Ureditev javnih zavodov na Hrvaškem.....	40
4. 2 Analiza nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih .....	41
4. 2. 1 Dvojno vodenje računovodstva.....	42
4. 2. 1. 1 Predstavitev problematike .....	42
4. 2. 1. 2 Predlogi za izboljšave.....	43
4. 2. 2 Sredstva v upravljanju.....	44
4. 2. 2. 1 Predstavitev problematike .....	44
4. 2. 2. 2 Predlogi za izboljšave.....	46
4. 2. 3 Obračunavanje amortizacije.....	48
4. 2. 3. 1 Predstavitev problematike .....	48
4. 2. 3. 2 Predlogi za izboljšave.....	50
4. 2. 4 Delitev javna služba – trg.....	51
4. 2. 4. 1 Predstavitev problematike .....	51
4. 2. 4. 2 Predlogi za izboljšave.....	55
<b>5 Zaključek</b> .....	<b>56</b>
<b>6 Literatura in viri</b> .....	<b>58</b>

# 1 Uvod

## 1. 1 Problematika in namen specialističnega dela

V specialističnem delu želim opozoriti na računovodske rešitve v javnih zavodih in predstaviti nekatere posebnosti, ki se pojavljajo na področju računovodstva. Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja javnih zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se ne pričakuje samo pozitivnega poslovnega rezultata, pač pa tudi splošno blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

Republika Slovenija je leta 1991 sprejela Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91), s katerim je uredila statusna vprašanja zavodov. Zakon o zavodih je postal temelj za javne zavode. Javni zavod je organizacijska oblika, preko katere država ali lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Država je tako uredila zelo pomembna področja, kot so dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in tudi drugih dejavnosti, katerih glavni cilj opravljanja dejavnosti ni dobiček, ampak uresničevanje poslanstva. Poglavitna kriterija za uspešnost poslovanja sta kakovost in količina storitev, ki jih opravlja javni zavod.

Cilj delovanja zavoda in nepridobitnih organizacij nasploh je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Poleg svoje osnovne dejavnosti pa zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost (Žibert, 2004, str. 1).

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) je krovni zakon računovodstva. Uporablja se od leta 2000. Zakon je razvrstil pravne osebe na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

Slovenski računovodski standardi so izpeljava načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. Vendar pa so Slovenski računovodski standardi prilagojeni delovanju gospodarskih družb, kar pa javni zavodi niso. Za zavode zato velja poseben standard, Slovenski računovodski standard 36 (v nadaljevanju SRS 36), ki obravnava rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Računovodstvo javnih zavodov ima nekatere posebnosti. V specialističnem delu sem se lotila naslednjih posebnosti:

- dvojno vodenje računovodstva,
- sredstva v upravljanju,
- obračunavanje amortizacije in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih.

Javni zavodi so dolžni voditi računovodstvo tako po fakturirani realizaciji kot po načelu denarnega toka, kar nemalokrat povzroča težave, predvsem pa daje misliti o smiselnosti dvojnega dela.

Problem prikazovanja sredstev v upravljanju se kaže predvsem v tem, da javni zavodi nimajo svojega kapitala.

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). Pri določanju amortizacijske dobe tako dejansko stanje dostikrat nima nobene realne povezave s stopnjo določeno po pravilniku o odpisu, saj bi se oprema dejansko večkrat lahko amortizirala mnogo dlje in bi bil tudi poslovni rezultat mnogo bolj realen.

Glede na zahteve zakonodaje mora javni zavod imeti izdelan način in sodila za razporejanje stroškov in ločeno spremljanje odhodkov in prihodkov po dejavnostih tako, da je možno ugotoviti odhodke javne službe in odhodke tržne dejavnosti. Kaj uporabiti kot sodilo za razporejanje stroškov, nas bo zanimalo v specialističnem delu, saj je osnova, ki jo uporabimo pri razporejanju, lahko ključnega pomena tudi pri stimuliranju zaposlenih v javnih zavodih.

Namen specialističnega dela je torej prikazati nekatere predloge za izboljšave računovodenja v javnih zavodih. Rešitve so se porodile pri vsakdanjemu delu.

## **1. 2 Cilj specialističnega dela**

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu

sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd. Ne glede na nekatere posebnosti je njegova poglavitna naloga, tako v pridobitnih kakor v nepridobitnih organizacijah, preskrba informacij za različne uporabnike.

Cilj dela je prikazati nekatere posebnosti računovodstva, in sicer sem izbrala tiste, ki se mi pri delu v javnem zavodu najpogosteje porajajo.

### **1. 3 Metode specialističnega dela**

Metode dela, ki sem jih pri izdelavi specialističnega dela uporabila, temeljijo predvsem na preučevanju teoretičnih podlag, zakonodaje in predpisov, ki predstavljajo osnovo za razumevanje javnega sektorja, javnih zavodov in posebnosti računovodstva javnih zavodov ter uporabi teoretičnih spoznanj s področja računovodstva javnih zavodov.

Pri izdelavi dela sem uporabila strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, vire, prispevke in članke s teoretičnimi spoznanji s področja računovodstva javnih zavodov. V nalogo je vključeno tudi lastno znanje, pridobljeno v času študija na podiplomskem študiju Ekonomske fakultete v Ljubljani.

Uporabila sem statično pa tudi dinamično vrsto raziskovanja. Moj način raziskovanja je deskriptiven in analitičen. Ker sem pretežno povzemala spoznanja drugih avtorjev, sem uporabila predvsem metodo kompilacije.

Specialistično delo sem razdelila na pet poglavij. V uvodnem prvem delu sem predstavila problematiko in namen specialističnega dela ter cilje in metode dela. V naslednjem poglavju opredeljujem javni sektor, javno službo in javne finance, in sicer z namenom, da bi lažje razumeli vlogo in pomen javnega sektorja ter značilnosti in vzroke za obstoj javne službe. Tretje poglavje sem namenila predstavitvi javnih zavodov, in sicer njihov namen, način ustanovitve, financiranja, cilj delovanja in merjenje uspešnosti ter predstavitev novega Zakona o javnih zavodih, ki je v pripravi. V četrtem poglavju prikazujem računovodstvo javnih zavodov, in sicer v prvem delu zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov. Tu predstavljam tudi Mednarodne računovodske standarde za javni sektor – IPSAS standarde in pa ureditev javnih zavodov na Hrvaškem. V drugem delu četrtega poglavja pa sem se osredotočila na bistvo specialističnega dela, in sicer predstavljam posebnosti računovodstva javnih zavodov. Pri analizi nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih, ki me pri vsakdanjem delu največkrat dohitijo, sem predstavila tudi nekatere predloge za izboljšave. V zaključnem poglavju podajam najpomembnejše ugotovitve in sklepe, do katerih sem prišla med izdelavo specialističnega dela.

## **2 Javni sektor, javna služba in javne finance**

### **2.1 Vloga in pomen javnega sektorja, javne službe in javnih financ**

Javni sektor je del družbenega sistema v vsaki državi. V večini držav ima zelo pomembno vlogo v bruto domačem proizvodu. Pri javnem sektorju je izrednega pomena načelo javne odgovornosti, saj mora biti vedno prisotno javno polaganje računov.

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin. Obseg in strukturo javnih dobrin, ki bo v določenem času prebivalstvu na voljo, določi država po načelih političnega odločanja, v največji meri s proračuni.

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

Značilnosti javnega sektorja so naslednje (Kavčič, 2005):

- pojav javne odgovornosti,
- velikost in kompleksnost javnega aparata,
- delovna intenzivnost upravne panoge,
- velika pripadnost zaposlenih in
- etika javnega dela s politično nevtralnostjo, lojalnostjo, nepristranskostjo in nepodkupljivostjo.

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

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

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

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

Finance kot dejavnost in kot znanost se delijo na zasebne in javne finance. Zasebne finance imajo opravka s finančno dejavnostjo zasebnih gospodarskih subjektov, katerih temeljno načelo delovanja je pridobitno načelo, regulira pa ga v glavnem trg in njegove zakonitosti. Te dopolnjuje tudi država s predpisovanjem različnih norm in standardov, ki jih mora zasebni sektor spoštovati.

Javne finance sestavljajo subjekti javnega sektorja in javnofinančni tokovi ter se nanašajo na financiranje države in drugih oseb javnega sektorja s ciljem zadovoljevanja potreb v javnem – skupnem interesu (Žibert, 1993, str. 12).

Pomembnost javnih financ se kaže skozi tri njihove osnovne funkcije (Musgrave, 1993, str. 32 in Rupnik, 1995, str. 2):

- alokacijska funkcija – zagotovitev javnih dobrin: alokacija produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov, to je razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin in nadaljnja alokacija znotraj skupine javnih dobrin. Končni cilj je zadovoljevanje človekovih potreb, ki so v javnem interesu (produkcija javnih dobrin).
- prerazdelitvena funkcija – prerazporeditev bruto domačega proizvoda: s prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim. Končni cilj je povečevanje socialne pravičnosti oziroma zmanjšanje dohodkovne neenakosti.
- stabilizacijska funkcija – makroekonomski cilji: zasledovanje makroekonomskih ciljev, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija in visoka gospodarska rast s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike.

## **2. 2 Zakaj javni sektor in javne službe**

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin.

Za obstoj javnega sektorja obstajata dva razloga, in sicer nepopolnost trga in neučinkovitost vlade.



Vzroki za to so (Kavčič, 2005):

- nekonkurenčne tržne strukture,
- nepopolnosti trga glede produktov,
- alokacijske funkcije vlade,
- informacijske funkcije vlade,
- eksternalije,
- stabilizacijske funkcije vlade,
- distribucijske funkcije vlade in
- regulativne funkcije vlade.

Ključno je vprašanje, zakaj se javne službe sploh izvajajo. Vzroke za to lahko najdemo tako na področju politike, gospodarstva, zgodovine, ... Če se vrnemo v čase po letu 1945, ko je prevladoval socialistični sistem, so mnoge vladne oblasti začele ustanavljati javna podjetja in zavode z namenom doseči čim hitrejši gospodarski, socialni ter kulturni razvoj. Poleg tega je prihajalo tudi do nacionalizacije – podržavljanja zasebnih podjetij, ki so se znašla v ekonomskih težavah. S tem je vlada ohranila delovna mesta oziroma preprečevala povečevanje brezposelnosti, krotila inflacijo s postavljanjem cen, razvijala domačo industrijo in jo hkrati zaščitila pred tujim kapitalom. Tako je država na eni strani višala življenjski standard ljudi, na drugi pa večala primanjkljaj v državni blagajni, kar je posledično zahtevalo zadolževanje v tujini. Večje blagostanje je nudila z javnimi dobrinami, katerih cena je bila večinoma nižja od dejanskih stroškov proizvodnje. To je bilo zlasti značilno za nerazvite države in države v razvoju. V razvitih pa je njihov glavni namen preprečevanje monopolov in sprememb javnih prihodkov – uravnoteženje proračuna, oskrba z javnimi dobrinami in dobrinami za zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb, varovanje naravnega bogastva in produktivnega kapitala, zagotavljanje ekonomskega razvoja in odpravljanje posledic v izbiri lokacij in tehnologij, pospeševanje ekonomskega razvoja z izgradnjo infrastrukturnih objektov itd. (Kavčič, 1993, str. 110).

Razlog, zakaj si pristojnosti opravljanja javnih služb lasti država, je treba poiskati v preteklosti. Nekdaj so za vzgojo, izobraževanje, zdravstvo in druge negospodarske ter gospodarske dejavnosti, ki so bile velikega družbenega pomena, skrbele cerkve in samostani ter zasebniki. Vendar se je kasneje izkazalo, da cilj zasebnikov, ki so delovali v teh dejavnostih, ni bil zadovoljitev družbenih potreb, ampak predvsem pridobivanje dobička, obenem pa so izkoriščali monopolni položaj, ki so ga imeli kot proizvajalci splošnih družbenih dobrin. Zato se je morala v te dejavnosti vključiti država, da je uravnavala in omogočila zadovoljitev potreb svojih državljanov, s čimer se je začel prehod teh dejavnosti iz zasebne v javno sfero. Zastopanje splošnega interesa je prevzela država z neposredno vključitvijo v te dejavnosti ali pa z vzpostavitvijo širokih pristojnosti državne uprave nad organizacijami, ki so opravljale te dejavnosti. Vendar pa so se tudi pri državnem lastništvu nad organizacijami s področja družbenih dejavnosti pokazale slabosti, kar je sprožilo polemike in s tem napad na državo ne le v Evropi, ampak tudi v drugih državah. Rezultat je

bil zahteva po znižanju državnih izdatkov in po privatizaciji ali reprivatizaciji teh družbenih dejavnosti (Mlinar, 2002, str. 2).

Javne službe zagotavljajo dobrine v javnem interesu, ki so lahko proizvodi ali storitve, kadar tem dobrinam ni mogoče zadostiti v tržni proizvodnji, le-te pa so lahko čiste javne dobrine, pri katerih ni zaželena niti ni tehnično možna izključitev posameznika iz potrošnje, poraba dobrin ni konkurenčna in organizacija trga praktično ni možna, ter meritorne dobrine oziroma dobrine posebnega družbenega pomena. Gre torej za dobrine, za katere obstaja javni interes, čeprav so po svojih značilnosti take, da bi jih lahko zagotavljal tudi trg, vendar je pri njih značilno, da je potrebno zagotoviti posebno enakost pri oskrbi, ker bi v primeru, če bi odločitev prepustili posameznikom, bila njihova potrošnja manjša od družbeno zaželene; njihova potrošnja povzroča pozitivne zunanje učinke ter posameznik lahko uživa njihove koristi, ne glede nato, ali jih je plačal ali ne (Stanovnik, 1998, str. 133–134 in Žibert, 1993, str. 23). Pri njihovi oskrbi prihaja do izraza paternalizem države, ki je pogojen predvsem z zunanjimi vplivi, ki jih njihova potrošnja prinaša (Kamnar, 1999b, str. 8). V tem primeru namreč država odloča, kaj je dobro za njene državljane in jim zato predpiše vrsto in obseg dobrin.

Javne službe se opravljajo z namenom zadovoljevanja potreb v javnem interesu. Tu ne gre le za želje in delne interese posameznih plasti družbe, ampak za preference celotnega prebivalstva. Javna služba naj bi obstajala v dobro celotne družbe ter tako v dobro vsakega posameznika znotraj te družbe (Rosen, 1999, str. 5). Država s svojimi institucijami – vlado ter nepridobitnimi organizacijami – družbi zagotavlja zaščito, socialno varnost, vzgojo in izobraževanje, ... Večina javnih dobrin in storitev je financiranih s prihodki, zbranimi z davki, prispevki ter drugimi javnimi dajatvami. Zato se v glavnem nudijo po ceni, ki ne zajema celotnih stroškov proizvodnje le-teh. Tako lahko povzamem, da so to dobrine, ki veljajo za netekmovalne v sami potrošnji (Rosen, 1999, str. 61).

Po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) so javne službe zbir dejavnosti, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo je v interesu Republike Slovenije oziroma lokalne skupnosti zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in če jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri tem je poglobitni cilj javnih služb opravljanje dejavnosti in šele nato sledi morebitno ustvarjanje presežkov.

## **2. 3 Zakonska opredelitev javnega sektorja in vrste javnih služb v Sloveniji**

V Sloveniji je javni sektor opredeljen v Zakonu o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), ki ureja vse subjekte, kateri sodijo v statistični sektor države. Pri identifikaciji in razvrščanju le-teh se je zakonodajalec zgledoval po klasifikaciji, ki jo je vpeljala statistična Uredba o

uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98). Ta definira sektor države z namenom analiziranja vpliva sektorja države na druge štiri sektorje v gospodarstvu. V tej uredbi je definiran sektor države kot eden izmed temeljnih institucionalnih sektorjev v gospodarstvu države, ki ga tvorijo enote centralne ravni države, lokalne ravni države in skladi socialnega zavarovanja.

S sprejetjem le-tega je Ministrstvo za finance pričelo z izvajanjem reforme javnih financ oziroma reformo upravljanja javnih izdatkov, s katero država zasleduje dva cilja, in sicer (Kolenc, 2003, str. 5):

- uvedba instrumentarija javnofinančne politike, s katerim se povečuje učinkovitost, gospodarnost in smotrnost razpolaganja z javnimi sredstvi (to omogoča predvsem uvedba ekonomske in funkcionalne klasifikacije javnofinančnih izdatkov, ki nam pomagata spoznati, kaj plačujemo iz javnofinančnih virov in za kaj oziroma zaradi izvajanja katerih funkcij uporabljamo javnofinančne vire),
- vzpostavitev sistema javnofinančnega prava, ki na skladen način ureja javnofinančne institucije, enovita institucionalna klasifikacija pa pri tem odgovarja na vprašanje, kdo porablja javnofinančna sredstva.

Tako javni sektor sestavljajo javni in drugi netržni proizvajalci, ki proizvajajo in ponujajo netržne proizvode za kolektivno in individualno porabo ter izvajajo transakcije, z namenom prerazdelitve nacionalnega dohodka in bogastva. Med subjekte javnega sektorja sodijo poleg javne uprave še zavodi, skladi, agencije in druge institucije, ki izvajajo naloge v imenu države in pod njenim nadzorom, ter seveda podjetja, ki so delno ali v celoti v lasti države.

Subjekte, ki so nosilci javnih financ, lahko na osnovi Uredbe o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98) razdelimo v naslednje štiri institucionalne sektorje države<sup>1</sup>:

- neposredni uporabniki (državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava),
- posredni uporabniki (javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država ali občina),
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje,

---

<sup>1</sup> Kriteriji za klasificiranje posameznega subjekta ali pravne osebe med neposredne in posredne uporabnike so:

- način financiranja subjekta iz proračuna države oziroma občine (neposredno ali posredno),
- ali je ustanovitelj subjekta država ali občina,
- statusna oblika subjekta,
- cilji organizacije oziroma vrsta javne funkcije, ki jo subjekti opravljajo v družbi (upravne in druge naloge državnih organov, naloge samoupravnih lokalnih skupnosti, javna služba, dejavnosti v javnem interesu).

- druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Lahko gre za osebo zasebnega ali javnega prava. Če ima država ali občina večino delnic ali deležev, ima lahko ta pravna oseba, kot samostojni nosilec pravic in obvez, status pravne osebe zasebnega prava, za katero v celoti veljajo norme Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) ali pa ima značilnosti ene od pravnoorganizacijskih oblik gospodarskih javnih služb po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) je opredelil neposredne in posredne uporabnike proračuna. Tako so neposredni proračunski uporabniki vsi tisti, katerih finančni načrti so del državnega oziroma občinskih proračunov. Posredni proračunski uporabniki pa so vsi tisti, ki se financirajo iz proračuna posredno preko ministrstev ali občin na podlagi pogodbe (Čok et al., 2006, str. 2). Izjema je šolstvo, ki se financira na podlagi zakona.

Seznam neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov je bil določen z Odredbo o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01) in Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).

Nadalje jih delimo glede na področja, v katerih delujejo.

Javne službe lahko razdelimo na:

- gospodarske javne službe – te so urejene z Zakonom o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in
- negospodarske javne službe oziroma javne službe na področju družbenih dejavnosti – ureja jih Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).

Oba sistemska zakona, Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o zavodih, ne določata, katere dejavnosti so javne službe, temveč urejata le režim njihovega izvajanja.

Gospodarske javne službe delimo na državne in lokalne. Državne so tiste, za katere zagotavljanje je odgovorna država, lokalne pa tiste, za katerih izvajanje so odgovorne občine. Poleg tega deli zakon gospodarske javne službe še na obvezne in izbirne. Obvezne so tiste, ki jih lokalna skupnost mora zagotavljati kot javne službe, izbirne pa tiste, ki jih lahko zagotavlja, ni pa to nujno.

## 3 Javni zavod

### 3.1 Opredelitev javnih zavodov

Javni zavodi v Sloveniji so temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91), ki statusno ureja vprašanja zavodov, opredeljuje javne zavode kot »organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb«. Javni zavod je organizacijska oblika, preko katere država ali lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Tako lahko rečemo, da je javni zavod pravna oseba, katerega temeljna dejavnost je opravljanje družbene dejavnosti (Čadež, 2003, str. 3).

Namen ustanovitve javnega zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev,
- običajno so državna in ne zasebna last,
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) loči naslednje vrste zavodov:

- javni zavod: v tem primeru je vsaj eden od ustanoviteljev država ali lokalna skupnost; v to skupino spadajo vsi državni zavodi, ki opravljajo negospodarske javne službe,
- zavod s pravico javnosti: takšen zavod ima javna pooblastila, kar pomeni, da pridobi koncesijo za opravljanje dejavnosti, ki je javna služba; glede opravljanja javne službe ima pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda,
- privatni zavod: ustanovi ga lahko vsakdo. Vendar pa zakon posebej loči javne zavode od drugih in sicer, da se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Le-ti se lahko ustanovijo tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo.

Zakon o zavodih v svojih določbah postavlja krovni okvir oziroma določa splošne pogoje glede ustanovitve zavoda, imena, sedeža, dejavnosti, opravljanja javnih služb, organov zavoda, sprejemanja splošnih aktov, organizacije zavoda, sredstev za delo in odgovornosti za obveznosti zavoda, nadzora, statusnih sprememb in prenehanja delovanja zavoda. Posebni zakoni procesno urejajo posamezna področja delovanja, ki jih zavodi obvladujejo.

Iz Zakona o računovodstvu je mogoče sklepati (in to v praksi tudi je), da opravljajo javni zavodi tri vrste dejavnosti (Kavčič, 2001, str. 153):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna (obseg, cene in vsebino določi država),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu (vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg, vendar cene določi zavod sam),
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo (vsebino, obseg in ceno določi zavod sam).

### **3. 2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda**

Ustanoviteljstvo je institut, ki v pravnem sistemu ni posebej urejen, ampak se uresničuje preko posameznih predpisov, ki urejajo pretežno statusna in finančna vprašanja. Z ustanoviteljskim razmerjem pojmujejo sklop različnih pravic in obveznosti, ki jih ima tisti, kdor v skladu z veljavnimi predpisi ustanovi nek pravni subjekt. Te pravice so praviloma natančneje opredeljene v ustanovitvenem aktu (Kamnar, 1999, str. 68).

Pri ustanovitvi je v večini primerov udeležena država ali občina – tu govorimo o javni lastnini, ker gre za prisotnost javnega interesa, s katerim je opredeljena javna dobrina. To razumemo kot premoženje v obliki stvari, pravic in denarja, s katerim razpolaga in ga upravlja javni zavod, ko ga uporablja za izvajanje svoje dejavnosti oziroma javne službe (Kamnar, 1999, str. 68). Lahko je pri ustanovitvi udeležen samo zasebnik. V tem primeru govorimo o zasebni lastnini. Lastništvo je lahko hkrati tako zasebno kot javno, vendar je to le v redkih primerih, saj velikokrat prihaja do nesoglasij med lastniki – predvsem v primerih vzdrževanja, vodenja zavoda, ... Težko pa se tudi sporazumejo pri določanju prodajnih cen storitev oziroma proizvodov, ki jih zavod nudi.

Lastništvo, pravno-organizacijska oblika, delovanje, upravljanje, ustanovitev zavoda so urejeni z Zakonom o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91). Tu je določena pravna podlaga ustanovitve zavoda – ustanovitveni akt, ki mora vsebovati postavke:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- razpolaganje s presežkom zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem pomenu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,

- druge določbe v skladu z zakonom.

V ustanovitvenem aktu so določene tudi druge posebnosti in določbe, ki morajo biti uresničene za zagotavljanje čim boljših storitev, ki bodo zadovoljile javni interes. Poleg tega pa so javni zavodi podrejeni še dodatni zakonodaji, ki usmerja razvoj panoge, v kateri se določen zavod nahaja oziroma deluje.

Upravljanje zavoda je v Zakonu o zavodih opredeljeno dokaj nenatančno. V statutu in ustanovitvenem aktu je bolj določena pristojnost in vpliv ustanovitelja, ki odloča o vrsti in obsegu dejavnosti zavoda ter ima ključno vlogo pri postavitvi posloводства zavoda – torej pri imenovanju in razrešitvi direktorja. Glede na lastništvo večine javnih zavodov bi pripadala funkcija upravljanja državi, vendar je določeno, da ta pripada svetu zavoda ali drugemu kolegijškemu organu.

Po Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je svet zavoda organ, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Sestava, način imenovanja oziroma izvolitve članov, trajanje mandata in pristojnosti sveta se določijo z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda.

Svet zavoda sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanih ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve. Svet nadzira zakonitost dela in poslovanja ter spremlja, analizira in ocenjuje delo zavoda ter direktorja pri izvrševanju programov dela.

Vendar pa se država ustanoviteljica ni povsem odpovedala svojim upravljavskim pravicam. Ta ima pri delovanju javnih zavodov trojno vlogo. Prva je usmerjanje, reguliranje opravljanja javne službe zavoda. To poskuša s postavitvijo nacionalnega programa, katerega del mora izpeljati javni zavod na področju, na katerem deluje. Za učinkovitost uresničevanja tega programa država skrbi s predstavniki v organu upravljanja – svetu zavoda. Do problemov pri regulaciji pride le pri slabo postavljenih nacionalnih programih ali pri njihovem slabem uresničevanju (Podnar, 2005, str. 9).

Druga vloga države je lastniška. Lastniško upravljanje zavoda se kaže (Gradišar, 1997, str. 11):

- v uresničevanju ustanovitvene vloge: da soglasje k statutu, pravilom in internim predpisom zavoda, k spremembi ali razširitvi dejavnosti, k ustanovitvi drugega zavoda ali podjetja, k ukinjanju ali statusnem preoblikovanju zavoda,

- v določanju poslovne strategije posameznega zavoda: odločanje o postavitvi ciljev in rezultatov ter o njihovi izpeljavi,
- v imenovanju in odstavitvi direktorja in organov upravljanja: poslovodjo ali ravnatelja javnih zavodov sicer imenuje svet zavoda kot organ upravljanja, vendar ne more biti imenovan brez soglasja ustanovitelja; poleg tega daje soglasje k številu in vrsti delovnih mest, z zakonom določa plače in druge osebne prejemke ter daje soglasje k pravilniku o napredovanju zaposlenih,
- v nadzorni vlogi lastnika: država nadzoruje finančno poslovanje zavoda ter uresničevanje postavljenih ciljev in doseganje rezultatov zavoda.

V tretji vlogi pa se država predstavi kot financer javnega zavoda.

Za samo poslovanje zavoda je odgovoren poslovodni organ – direktor ali drug individualni organ. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi strokovno delo zavoda in je odgovoren za strokovnost dela zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi glede na naravo dejavnosti in obseg dela na poslovodni funkciji določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela zavoda ločeni.

Sicer pa so naloge direktorja, da predlaga in sprejema vrsto aktov, pri čemer si mora k njim pridobiti soglasje sveta – kot npr. k strateškemu načrtu, programu dela, aktu o organizaciji dela, aktu o sistematizaciji delovnih mest, kadrovskega načrtu, načrtu nabav osnovnih sredstev in investicijskega vzdrževanja, zavodski kolektivni pogodbi, ...

Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj, če ni z zakonom ali ustanovitvenim aktom za to pooblaščen svet zavoda. Za direktorja je lahko imenovan, kdor izpolnjuje pogoje, določene z zakonom in statutom. Mandat traja štiri leta, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno. Po preteku mandatne dobe je ista oseba lahko znova imenovana za direktorja. Direktor je lahko razrešen pred potekom mandata. Tako ga mora svet zavoda razrešiti v primeru, ko sam tako želi ali ko pride do razlogov, zaradi katerih preneha delovno razmerje po Zakonu o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02). Ti razlogi so: neravnanje po predpisih in splošnih aktih zavoda, neuresničevanje sklepov organa zavoda, povzročitev večje škode zavodu, malomarno opravljanje svojih dolžnosti, kar povzroči hujše motnje pri delovanju zavoda. Lahko pa ustanovitelj tudi določi, da ima javni zavod upravo. Pri tem opredeli število članov in njihova medsebojna razmerja.

Kadar je v ustanovitvenem aktu določeno ločevanje poslovođenja in strokovnega dela, potem strokovno delo zavoda vodi strokovni vodja, ki ga imenuje svet zavoda. Gre za neobligatorni organ, katerega pravice, dolžnosti in odgovornosti so določene s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom ali ustanovitvenim aktom.



Imenovanje ali razrešitev strokovnega vodje svetu zavoda predlaga strokovni svet, saj ima najširši pregled nad strokovnostjo opravljenega dela. Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v statutu ali pravilih zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge naloge, določene z zakonom, s statutom ali pravili zavoda.

Splošno je z zakonodajo določeno, da morajo javni zavodi, ki imajo več kot 20 zaposlenih, imeti vse tri organe – direktorja, svet in strokovni svet. V zavodih z manj zaposlenimi pa sta svet in strokovni svet združena v en organ, ki se imenuje svet. Pomembna je strokovnost uresničevanja ciljev zavoda. Ustanovitelj ne sme imeti neposrednega vpliva na imenovanje strokovnega vodje in strokovnega sveta zavoda. Tako je določeno v zakonodaji, dejansko pa v današnjem svetu prevlade politike tega ni mogoče trditi.

### **3. 3 Cilji delovanja javnega zavoda**

Cilj delovanja zavoda in nepridobitnih organizacij nasploh je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. (Žibert, 2004, str. 1). Cilj javnih zavodov je tako z danimi sredstvi doseči maksimalno realizacijo ciljev. Poleg svoje osnovne dejavnosti (v javnih zavodih je to opravljanje javne službe), pa zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost, ki je lahko nepridobitna, v večini primerov pa ima kar pridobitni značaj, kar je že v nasprotju z osnovno opredelitvijo zavoda kot nepridobitne organizacije.

Cilje javnih zavodov določi vlada z nacionalnimi programi ter z javno politiko na določenem področju oziroma za določeno dejavnost, pri čemer določa minimalne standarde ter zagotavlja zakonske podlage in denar za izpeljavo nacionalnega programa. Poslovodstvo nato nadalje skrbi za uresničevanje teh ciljev, programov in standardov v okviru posameznih organizacij. Vlada se ukvarja torej s problemom postavitve programa in uradne politike, poslovodstvo v posameznem javnem zavodu pa s problemom, kako te cilje čim učinkoviteje ter uspešno uresničiti. Pri tem uporabljajo različne metode ter pristope za njihovo izpeljavo. Država ali posamezniki ustanovijo organizacije za doseg načrtovanih ciljev ter s tem koristi.

Država lahko postavi cene, ki so višje, enake ali nižje od celotnih stroškov poslovanja; slednje so postavljene tudi v večini primerov. Prav tako je država glavna pri določitvi dejavnosti javnega zavoda, ki jo ta mora opravljati. Ne glede na to, da je cilj javnega zavoda zadovoljevanje potreb v javnem interesu, pa to še ne pomeni, da ne smejo njegovi prihodki presegati odhodke. V primeru presežka prihodkov nad odhodki se sme le-ta uporabiti za opravljanje in razvoj javne službe.

Vendar pa zavodi niso pridobitne organizacije, preko katerih bi ustanovitelj na podlagi vloženih sredstev pridobil dobiček. Zato tudi nimajo kapitala. Namen ustanovitve zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Javni zavodi so organizacije, ki opravljajo nepridobitno dejavnost. Za posamezen javni zavod sklene resorno ministrstvo pogodbo o zagotavljanju storitev nacionalnega programa. V pogodbi ministrstvo opredeli naloge, ki jih mora izvajati javni zavod, ter določi sredstva za delovanje javnega zavoda. Ker so storitve javnih zavodov primarnega pomena za kulturo, znanost, šport ter socialno in zdravstveno varstvo, sta poglobljena kriterija za uspešnost poslovanja kakovost in količina storitev, ki jih opravlja javni zavod.

Za doseg te ciljev mora v javnih zavodih poslovodstvo razmišljati o prihodnjem delovanju – to lahko imenujemo planiranje ali načrtovanje. Pripraviti morajo načrte za vsak posamezen cilj in jih nato izpeljati. Uresničevanje je pri tem nenehno pod nadzorom, saj se lahko zaradi različnih vzrokov razlikuje od zamišljenega. Če pride do odstopanj, se ocenijo odmiki in na podlagi teh ocen se pripravijo ukrepi, s katerimi se skuša poslovodstvo približati zamišljenemu.

Javni zavod je na eni strani izpostavljen tržnim zakonitostim, ki mu narekujejo uspešno, učinkovito poslovanje ter predložitev bilanc in poročil o doseženih ciljih ter rezultatih v poslovnem letu, na drugi strani pa se sooča z zakonodajo vlade. Ta veleva zagotavljanje različnih družbenih ciljev in interesov, zato lahko rečemo, da je javni zavod instrument nacionalne politike, ki uresničuje te cilje. V večini primerov so družbeni cilji, smernice nacionalne politike prvotnega pomena, medtem ko so podjetniški cilji v ozadju.

Okolje javnih zavodov je eden pomembnejših dejavnikov, ki vplivajo na to, kateri in kakšni bodo cilji – rezultati, ki bodo morali biti izpolnjeni v vnaprej postavljenem obdobju. Kot okolje jemljemo predvsem vlado in njeno politiko. Gre za zelo centralizirano, institucionalizirano okolje, v katerem so javni zavodi izpostavljeni prisilnemu urejanju na podlagi programov, ki jih postavljata vlada in njena politika. Njihovi cilji so številni in včasih tudi protislovni – lep primer za to sta cilja enakosti in pravičnosti v nasprotju z ekonomskima ciljema, kot sta uspešnost in učinkovitost poslovanja, kar pripelje do maksimizacije dobička. Cilji, ki jih določijo, so velikokrat tudi preveč splošni in nejasni. Posledica tega je, da z danimi sredstvi za opravljanje dejavnosti v celoti ne zadovoljujejo potreb, ki so v javnem interesu celotnega prebivalstva. Zaradi tega je na koncu zadanega poslovnega obdobja težko oceniti dejansko poslovanje zavoda. Poleg tega se je tudi nemogoče prilagajati določenim segmentom na trgu glede na njegove potrebe (Podnar, 2005, str. 13).

### **3. 4 Financiranje javnih zavodov**

Način financiranja javnih zavodov je odvisen od dejstva, ali opravljajo »čisto javno službo« ali pa opravljajo tudi druge posle. Med »čisto javno službo« štejemo tiste dejavnosti, ki so določene z zakonom o nacionalnem ali letnim programom ter s proračunom, na podlagi pogodbe, sklenjene z državo, pri čemer ceno določa ustanovitelj ali pa je rezultat pogodbenega odnosa med državo in zavodom. Med druge posle ali dejavnosti štejemo tiste dejavnosti, ki so sicer lahko povezane ali pa tudi ne, z javno službo in s katerimi storitvami nastopa na trgu. Opravljanje druge dejavnosti pri zavodu je sicer pogojeno z dovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi samega zavoda ter z naravo dela, pri čemer ceno določa zavod ali sam trg oziroma ustanovitelj. Če javni zavod opravlja javno službo, se financiranje dejavnosti zavoda opravlja iz državnega proračuna, na podlagi pogodbe med organom države in javnim zavodom kot izvajalsko organizacijo. Takšno financiranje praviloma pokriva stroške zavoda, med katere štejemo sredstva za plače, prispevke delodajalca, osebne prejemke, materialne stroške in amortizacijo posameznih skupin zavodov osnovnih, srednjih in visokih šol (Ivanjko, 2001, str. 135).

Poznamo tri vrste finančnih virov javnih zavodov:

- proračunska sredstva – sredstva ustanovitelja, ki je lahko država ali občina,
- prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu,
- drugi viri – dotacije, donacije in podobno.

#### **3. 4. 1 Proračunsko financiranje**

Sredstva iz proračuna so zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali lokalne skupnosti, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali lokalna skupnost (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Pri proračunskem financiranju so bistvena vprašanja komu: koliko in za kaj sploh financirati določeno stvar. Na ta vprašanja nam najbolj odgovori zakonodaja. To so proračunska zakonodaja, nacionalni programi, podzakonski predpisi, ustanovitveni akti organizacij, njihovi letni programi dela in razvoja ter pogodbe.

Dejavnost zavoda financirajo pristojna ministrstva po namenih na tri različne načine (Kamnar, 1999a, str. 125–128):

- financiranje delovanja, poslovanja organizacije,
- financiranje storitev javne službe,
- financiranje programov.

Finančna sredstva javni zavod pridobi na podlagi pogodbe, ki jo sklene z ministrstvom za tekoče leto. Pogodba je bolj ali manj standardizirana po dejavnostih. Temeljila naj bi na letnem programu javnega zavoda. V njej pogodbenika opredelita vrsto in obseg javne službe ter višino sredstev za njeno izvajanje. Gre za točno opredeljeno metodologijo za določitev osnov, po katerih se izračunajo sredstva za izvajanje javne službe. Za posamezno področje pa vlada dodatno določi podrobnejšo metodologijo z uredbo.

Ministrstvo sredstva nakazuje za:

- pokrivanje plač delavcev in direktorja – višina plač se določa po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02),
- za druge osebne prejemke,
- za prispevke plač,
- za stroške materiala določene na podlagi standardov oziroma normativov za opravljanje storitev; pri tem morajo upoštevati predpise, ki urejajo proračunsko financiranje, in pri javnem naročilu materiala, gradbenih del in storitev ravnati v skladu z Zakonom o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06),
- za amortizacijo – o kateri se dogovorita izvajalec in naročnik oziroma ministrstvo.

V javnem zavodu morajo sredstva uporabiti namensko v skladu s svojim letnim programom dela ter finančnim načrtom. To dokazujejo z zaključnim računom, poročilom o uresničevanju ciljev ter drugimi poročili. Če ministrstvo ugotovi, da so bila dana sredstva porabljena nenamensko ali v nasprotju z zakonom, za znesek nenamensko porabljenih sredstev zmanjša akontacije ali pa kratkoročno ustavi nakazovanje sredstev na račun, s katerega so bila ta porabljena nenamensko.

V pogodbi pa je poleg namena porabe in obsega porabe sredstev vključeno tudi določilo, kakšna so lahko odstopanja med posameznimi vrstami stroškov, ki jih zagotavlja pristojno ministrstvo od finančnih sredstev, ki temeljijo na finančnem načrtu javnega zavoda. Finančni načrti javnih zavodov se navadno pomembno razlikujejo po obsegu in namenu porabe od sredstev, ki jih za njihovo delovanje namenja pristojno ministrstvo. Zato so kasneje tudi težave pri nadzoru uspešnosti in učinkovitosti poslovanja zavoda in ugotavljanja namenskosti in zakonitosti porabe sredstev.

O financiranju investicij v zavodu prav tako odloča ministrstvo. To odloča o posamezni investiciji v konkreten zavod pa tudi o investicijah za istovrstne zavode. Sredstva za financiranje investicij so zagotovljena ločeno od sredstev, ki so namenjena za opravljanje javne službe. Zavodi lahko sredstva za investicije zagotavljajo tudi sami, bodisi iz virov, ki so namenjeni za opravljanje dejavnosti, bodisi iz presežka prihodkov, ustvarjenega na trgu. Vendar je pri tem pomembno, da poraba sredstev za investicije ne vpliva na opravljanje primarne dejavnosti zavoda.

### 3. 4. 2 Prihodki na trgu

Zavod pridobiva prihodke tudi s prodajo proizvodov in storitev na trgu zunaj okvira javne službe. Ta prihodek je opredeljen kot profitna dejavnost, kjer je osnovni cilj maksimiranje dobička oziroma prihodkov nad odhodki. V tem delu so zavodi orientirani tržno. Dobiček iz te dejavnosti je obdavčen.

Razlogi, da zavod opravlja tudi pridobitno dejavnost, so (Trunk-Širca, Tavčar, 2000, str. 59):

- odvisnost od javnih sredstev – ne glede na vir ali obliko financiranja občutijo javni zavodi krčenje javne porabe,
- stroški – rast stroškov nasploh zadeva tudi javne zavode, ki dokazujejo učinkovitost svojega delovanja in posebej porabljanja dodeljenih sredstev z varčnim in umnim gospodarjenjem,
- osamosvajanje – javni zavodi se marsikje skušajo osvoboditi vpliva birokratske in toge državne uprave,
- konkurenca – javni zavodi se srečujejo z vse večjo konkurenco pridobitnih organizacij, ki opravljajo isto ali podobno dejavnost.

Glavni problem, ki nastane, ko javni zavod opravlja tudi pridobitno dejavnost, je določitev sredstev ministrstva za opravljanje javne službe. Iz proračunskih sredstev so pokriti stroški poslovanja zavoda, med drugim tudi plače zaposlenih. Ključno vprašanje se postavlja, ali ti zaposleni opravljajo storitve v pridobitni dejavnosti v rednem delovnem času in ali je ugotovljeni potreben obseg dela za opravljanje javne službe realen in glede na to zagotovljeni obseg finančnih sredstev primeren.

Podobno vprašanje si lahko zastavimo pri poravnavi vseh drugih stroškov za material ali storitve – kateri so porabljeni za opravljanje javne službe in kateri za opravljanje pridobitne dejavnosti. Tu nastane še večji problem pri evidentiranju in knjiženju dogodkov, povezanih s stroški, na posamezna mesta odgovornosti oziroma stroškovna mesta.

Tretje vprašanje pa je postavitev cene za izdelani proizvod ali opravljeno storitev. Še posebej problematično je pri produktih, ki se prodajajo na konkurenčnem trgu. Tu lahko zavod izrablja svoj položaj, saj lahko del stroškov prevali na financerja in s tem postavi konkurenčnejšo – nižjo ceno od drugih subjektov, ki se nahajajo na istem trgu.

Po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02) lahko uporabniki proračuna, ki pridobivajo del sredstev s prodajo blaga in storitev na trgu ali pa iz nejavnih prihodkov za opravljanje javne službe, del sredstev, pridobljenih na trgu, uporabijo za plačilo povečane delovne uspešnosti ali za plačilo povečanega obsega dela in s tem povečajo obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti za osnovne plače, ki znaša največ 5 % letnih sredstev.

Vidimo, da je pri financiranju javnega zavoda še marsikaj nedorečenega. Potrebni bi bilo še več standardizacije ter meril, na podlagi katerih bi lahko lažje izvajali nadzor in ocenjevali uspešnost poslovanja javnega zavoda in njegovo učinkovitost pri porabi sredstev.

### **3. 4. 3 Drugi viri – dotacije, donacije in podobno**

Donacije so zneski ali stvari, ki jih dobiva organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Dotacije iz proračuna so vsi zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina (Mlinar, 2002, str. 19).

### **3. 5 Merjenje uspešnosti javnega zavoda**

Merjenje dosežkov različnih organizacij je pomembno, saj moramo vse organizacije obravnavati kot gospodarsko, družbeno in finančno enoto.

Za merjenje uspešnosti poznamo več pristopov, in sicer (Kavčič, 2001, str. 161):

- sistemski pristop: sposobnost pridobivanja redkih virov, ki omogočajo integriteto in preživetje organizacije ter
- ciljni: stopnjo doseganja kakšnega idealnega stanja.

Za oceno delovanja je primernejši ciljni pristop, vendar moramo vedeti, da ima organizacija lahko več ciljev, ki so si lahko različni, celo nasprotujoči. Vendar brez poznavanja kaj in kako mora organizacija delati in k čemu mora težiti, ne moremo oceniti uspešnosti. Zato mora vsaka organizacija opredeliti svoje poslanstvo in vizijo, ki jo določi v skladu z družbenim okoljem in cilji, ki jim sledi.

Namen javnih zavodov je torej uresničevanje poslanstva. To zajema tudi, da morebiten presežek prihodkov nad odhodki ne sme biti ustvarjen na račun uspešnosti pri doseganju programskih ciljev in da se mora ustvarjeni presežek usmeriti nazaj v dejavnost ter da ustanovitelji ne morejo prosto razpolagati z njim.

Poudariti je treba, da je tudi pri javnih službah pomembno zagotoviti njihovo čim bolj racionalno izvajanje. To pomeni, minimizirati stroške oziroma zagotoviti čim bolj kakovostne javne dobrine in storitve s čim manj stroški.

Ker se s prodajo javnih dobrin in storitev ne ustvarja dobiček, pa je prav tako težko oceniti samo uspešnost in učinkovitost opravljanja javne službe (Coombs, Jenkins, 1991, str. 21). Težko je namreč ovrednotiti delo v javnih ustanovah, kot so zdravstvene, šolske ter druge institucije.

V primerjavi z zasebnim sektorjem je javni sektor v pogledu kakovosti in odličnosti delovanja bolj svoboden kakor zasebni sektor, saj zanj ne velja ostra konkurenca trga. Ni povratne veze, ki bi izvajalca silila v izboljšanje izvajanja storitev. Upadanje dobička v zasebnem sektorju pomeni bodisi slabšo raven kakovosti bodisi pojav konkurence, ki je odvrnila stranke. V javnem sektorju ne moremo govoriti o dobičku kot primarnem cilju. Storitve javnega sektorja so mnogokrat deloma ali pa kar v celoti financirane iz proračuna, odvisno v kolikšni meri njihovo ceno določa država. Glavna razlika med zasebnim in javnim sektorjem je v konkurenčnosti, katere narava dela v javnem sektorju ne pozna (Devjak, Peček, 2001, str. 104).

Ob spoznanju pomanjkanja tekmovalnosti, odsotnosti delovanja povratne zveze in povratnih informacij ter pomanjkanju tržne selekcije v javnem sektorju se je pojavil nov pogled na njegovo vrednotenje delovanja. Moto in glavno misel novega delovanja v devetdesetih letih prepoznamo pod geslom »Vredno svojega denarja«. Jonathan Bates piše, da je vrednost denarja dosežena takrat, ko javno telo, ustanova ali organ izvaja svoje obveznosti na visokem nivoju ob nizkih stroških. O koristno porabljenem denarju lahko govorimo le v povezavi z zadovoljstvom uporabnikov storitev javnega sektorja. Stopnja zadovoljstva občanov in državljanov je lahko merilo za koristnost porabljenega denarja – javnih sredstev (Devjak, Peček, 2001, str. 104).

Za oceno učinkovitosti javnega sektorja, je potrebno odgovoriti na naslednja vprašanja (Budimir, 2007, str. 315):

- ali so storitve usmerjene na uporabnike,
- ali so organizacije javnega sektorja oblikovane na način, da bodo nudile kvalitetnejše storitve v prihodnosti,
- ali je računovodenje uspešno,
- ali so sredstva izkoriščena na način, da zagotavljajo najboljšo vrednost za vloženi denar<sup>2</sup>.

V devetdesetih letih, ko je narasel obseg raziskovanja organiziranosti in učinkovitosti javnega sektorja, se je pojavilo tako imenovano »merilo 3E«<sup>3</sup> kot merilo uspešnosti javnega sektorja.

---

- <sup>2</sup> Definicija 3E v angleščini pomeni: economy, efficiency, effectiveness.

- <sup>3</sup> V angleščini: value for money.

To pomeni, da je v javnem sektorju merilo upravičenosti porabljenih denarnih sredstev merjeno s trojnim merilom: ekonomičnost, učinkovitost in uspešnost (Devjak, Peček, 2001, str. 105):

- Ekonomičnost oziroma gospodarnost je mera za višino stroškov izvajanja storitev. Povečevanje ekonomičnosti zagotavlja minimiziranje vhodnih stroškov. Ta vidik brez upoštevanja drugih dveh popolnoma zanemari najpomembnejši del, to je kakovost izhoda oziroma kakovost storitve. Zato je bolje opredeliti ekonomičnost kot najnižje mogoče stroške za doseg želenega izhoda. Pri graditvi avtoceste pomeni, da želimo zgraditi najcenejšo avtocesto.
- Merilo učinkovitosti je razmerje med vhomom in izhodom. Ta je dosežena, ko je ustvarjen maksimalni izhod ob izbranem vhomu. Pomeni delati »prav«. Če poizkušamo prenesti pričakovanja učinkovitosti na gradnjo avtoceste, potem je težnja, da bi s čim nižjimi stroški dosegli čim kakovostnejšo avtocesto.
- Merilo uspešnost je neke vrste jamstvo, da opravljamo pravo stvar. To je zagotovilo, da je resnično dosežen zastavljeni cilj. Problem tega pričakovanja je optimistična predpostavka, da so cilji določeni in medsebojno nekonfliktni. V praksi bi na primeru avtoceste lahko proučili, ali je gradnja nove avtoceste resnično povzročila znižanje prevoznih stroškov, zmanjšanje števila smrtnih žrtev in podobno. Sprašujemo se, ali je bila izgradnja avtoceste upravičena in ali ne bi morda dosegli večjega učinka z neko drugo storitvijo, na primer z železniško progo.

Gospodarnost in uspešnost sta podobni; v obeh primerih govorimo o prihranku vložkov. Gospodarnost zagotavlja minimiziranje vložkov, uspešnost pa maksimiranje izločkov z minimalnimi vložki. Uspešnost torej predpostavlja gospodarnost. Nekdo ne more biti hkrati uspešen in negospodaren, čeprav je lahko kdo gospodaren pa vendar neuspešen.

Merilu »3E« se zaradi ekonomskega razvoja v zadnjem desetletju pridružujejo še štiri zahteve, tako da lahko govorimo o »merilu 7E«<sup>4</sup>. Ta merila so še:

- okolje, ki ga sestavljajo dejavniki, ki pomembno vplivajo na delovanje organizacije. Delovanje okolja je povezano z negotovostjo, saj je težko napovedati, katere spremembe v okolju bodo bistveno vplivale na delovanje organizacije (politični, ekonomski, socialni in tehnološki dejavniki), ki pa jih je pri ocenjevanju delovanja in izvajanja nalog treba upoštevati. Kot enega od dejavnikov okolja ne gre zanemariti ekologije kot pojmovanja okolja v ožjem pomenu besede. Ta ima v nekaterih dejavnostih (npr. elektrarne, toplarne, rudniki) pomemben vpliv – na samo organizacijo, na okolje in na obseg porabe javnih sredstev (Jamnik, 1999, str. 43).
- etičnost je presojanje (Jamnik, 1999, str. 43):
  - o uresničevanja družbenih ciljev,

---

- <sup>4</sup> Definicija 7E v angleščini pomeni: economy, efficiency, effectiveness, environment, ethics, equity, excellence.



- načina izpolnjevanja obveznosti in stopnje odgovornosti do okolja in uporabnikov (onesnaževanje, varnost proizvodov, pošteno poslovanje) in
  - delovanja posameznikov v sami organizaciji (skrb za zaposlene, delovne razmere in zadovoljstvo uporabnikov).
- pravičnost pomeni, da podjetje deluje v skladu z določenimi normami pravili in načeli (Merčun, 2002, str. 9),
  - odličnost, ki zahteva, da organizacija svoje delo opravlja na visoki ravni.

Z globalizacijo gospodarstev in z razvojem ekonomije nasploh lahko v prihodnosti pričakujemo dopolnitev teh meril še s kakšnimi dodatnimi zahtevami. Še posebej to velja za podjetja in organizacije, ki se financirajo iz proračuna.

Javna služba je na nekem področju učinkovita, če proizvaja prave storitve, tiste, ki jih ljudje pričakujejo in rabijo, je uspešna, če dosega zastavljene cilje in je gospodarna, če uspe minimizirati vložena sredstva, ki jih zagotavljajo davkoplačevalci, ob pogoju, da se uspešnost in učinkovitost zato ne zmanjšata (Kamnar, 2000, str. 144).

Za merjenje uspešnosti javnih zavodov obstaja dvoje meril, denarno izražena merila in nedenarno izražena merila. Merjenje uspešnosti z vnaprej izraženimi denarno in nedenarno izraženimi merili pomeni za javni zavod polaganje računov, odgovornost do davkoplačevalcev – uporabnikov storitev in stalno izboljševanje storitev. Pozitivne učinke dosežemo, ko ugotovljamo razlike med tem, kaj bi se moralo delati in kaj se dela.

### **3. 6 Novi zakon o javnih zavodih**

Ministrstvo za notranje zadeve je pripravljalo nov Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000), ki naj bi nadomestil Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) iz leta 1991, predvsem zaradi njegovih pomanjkljivosti. Delovno gradivo na spletni strani ni več dostopno, zato se nadaljnje pripravljanje Zakona o javnih zavodih postavlja pod vprašanje. Kljub temu delovno gradivo vseeno predstavljam, saj odpira vprašanja, ki so tudi predmet tega dela.

Nov Zakon o javnih zavodih bi bil sicer zelo dobrodošel, vsaj glede na čas nastanka Zakona o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) in glede na takojšnje potrebe po vsaj zasilni ureditvi tega področja. S prehodom na nov ustavni in politični sistem je prišlo tudi do ukinitve organizacij združenega dela za opravljanje dejavnosti posebnega družbenega pomena kot oblike izvajanja javnih služb na tem področju. Te je Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) preoblikoval v javne zavode.

Pomanjkljivosti obstoječega Zakona o zavodih se nanašajo na urejanje lastništva premoženja javnih zavodov, na sistem financiranja javnih zavodov ter na skupno urejanje zasebnih in javnih zavodov (ZJZ, delovno besedilo, 2000).

Družbena lastnina je bila ukinjena in Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je novega lastnika družbenega premoženja našel v državi oziroma lokalni skupnosti. Ker je Zakon o zavodih preoblikoval v javne zavode vse organizacije, ki so delovale na področju družbenih dejavnosti in ki so imele ob uveljavitvi status posebnega družbenega pomena, je »nacionaliziral« premoženje številnih organizacij, ki so kljub svojemu statusu pridobivale celoten ali večji del svojega prihodka na trgu. S prenosom celotnega premoženja javnih zavodov na državo oziroma lokalne skupnosti so nastale težave pri upravljanju tega premoženja. Javni zavodi namreč niso bili motivirani za gospodarno ravnanje s sredstvi za svoje delo. Upravljanje s premoženjem je postalo togo in birokratsko. Rešitev predlaga Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000), ki določa, da sredstva za delo, ki jih zagotovi ustanovitelj, postanejo last javnega zavoda. S tem premoženjem javni zavod prosto razpolaga, razen kadar gre za odsvojitvev nepremičnin – takrat je potrebno pridobiti soglasje ustanovitelja. Javni zavod tako lahko gospodari s svojim premoženjem. S tem je zagotovljena večja racionalnost in učinkovitost pri uporabi sredstev, potrebnih za izvajanje javne službe. Tu ne gre za privatizacijo, pač pa je boljše opredeljena odgovornost za gospodarjenje s premoženjem.

Sistem financiranja je drugo ključno vprašanje, ki ga mora Zakon o javnih zavodih ustrezno urediti. Najprej zaradi zahtev po uskladitvi s sprejetima Zakonom o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) in Zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), nato pa tudi zaradi prilagoditve tega področja strateški opredelitvi države – to je učinkovito izvajanje javnih služb preko merjenja rezultatov dela in financiranje v odvisnosti od uspešnosti izvajanja javnih funkcij. V tem okviru Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000) ureja sredstva za začetek dela javnega zavoda, vire in načine njegovega financiranja, postopke za določitev obsega sredstev za izvajanje javne službe, uporabo presežkov prihodkov nad odhodki – ti bodo lahko namenjeni za razvoj in opravljanje dela javnega zavoda, kakor tudi za nagrajevanje delovne uspešnosti zaposlenih. Za plače bo lahko javni zavod brez predhodnih dovoljenj porabil tudi sredstva, pridobljena s prodajo svojih storitev na trgu. To naj bi vzpodbudilo zaposlene k povečanju racionalnosti in učinkovitosti.

Nadalje želi Zakon o javnih zavodih odpraviti tudi pomanjkljivosti glede skupnega urejanja zasebnih in javnih zavodov. Zasebni zavodi so za razliko od javnih zavodov, ki so osebe javnega prava, kot osebe zasebnega prava mnogo bliže gospodarskim družbam. Večina zasebnih zavodov opravlja dejavnosti, ki bi jih lahko opravljali v obliki gospodarske družbe, zato želi Zakon o javnih zavodih to obliko ukiniti. To bi prispevalo k večji preglednosti našega pravnega sistema in k prilagajanju Evropski uniji.

Poleg teh ključnih razlogov pa predlagani Zakon o javnih zavodih (ZJZ, delovno besedilo, 2000) predvideva še druge izboljšave. Te se nanašajo na:

- bolj jasno opredelitev položaja zavodov in njihovih ustanoviteljev ter njihovo registracijo,
- način upravljanja in odločanja v javnih zavodih,
- položaj poslovnega organa,
- razmerja med javnimi zavodi in njihovimi strankami,
- načine komuniciranja med javnimi zavodi in njihovimi ustanovitelji,
- nadzor nad njihovim delom ter
- načine prenehanja javnega zavoda.

## **4 Računovodstvo javnih zavodov**

### **4.1 Zakonsko urejanje računovodstva javnih zavodov**

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Prisotno je tako v vsaki gospodarski družbi kot v zavodu oziroma državnem ali občinskem subjektu in to ne glede na lastništvo, velikost ali obliko organizacije.

Računovodstvo mora biti dejavnost, ki v svojih rešitvah zrcali širše družbene procese in nekako združuje življenjsko filozofijo družbe ter je hkrati pomemben nosilec družbenogospodarskega dogajanja. Zato je vizija sodobnega računovodstva povezana z novim, širšim obzorjem vloge računovodstva in temelji na njegovi aktivni in interdisciplinarni naravi. Dejavnost računovodstva ne more biti samo denarno merjenje ekonomskih kategorij in obračunavanje pretekle uspešnosti poslovanja, ampak se mora širiti tudi na zaznavanje širše družbene odgovornosti organizacij. Še posebej to velja za proračunske uporabnike, ki imajo širšo družbeno in socialno odgovornost (Kavčič, 2002, str. 113).

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) ureja statusna vprašanja zavodov, računovodstvo javnih zavodov pa urejajo Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) in Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Zakon o računovodstvu je razvrstil pravne osebe na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

Zakon o javnih financah je sistemski zakon na področju javnega financiranja v Sloveniji, katerega temeljna značilnost je, da celovito ureja vse elemente, potrebne za učinkovito upravljanje z javnofinančnimi izdatki v državi.

Slovenski računovodski standardi so izpeljava računovodskih načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. Teoretsko izhajajo iz kodeksa računovodskih načel.

#### **4. 1. 1 Osnovni pojmi računovodstva**

Računovodstvo je dejavnost vseh poslovnih oseb. Ker so določene značilnosti računovodstva skupne vsem poslovnim osebam, torej tudi javnim zavodom, na tem mestu predstavljam osnovne značilnosti in pojme računovodstva.

Računovodstvo je dejavnost ugotavljanja, merjenja in posredovanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki se nanašajo na poslovanje določenega poslovnega sistema. Zagotavlja torej informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja ter na podlagi tega tudi sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold, Turley, 1996, str. 5).

Temeljni računovodski predpostavki sta upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in upoštevanje časovne neomejenosti delovanja.

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in se o njih poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Splošni Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju splošni SRS) upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne

prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Računovodske informacije so namenjene ne le poslovodstvu organizacije, ampak tudi drugim uporabnikom, ki tako ali drugače stopijo v stik z organizacijo. V javnih zavodih so računovodske informacije izrednega pomena za ustanovitelja.

Tudi zato ima računovodstvo značilnosti razumljivosti, ustreznosti, zanesljivosti in primerljivosti.

Računovodstvo se pojmuje kot sklop funkcij (Kavčič, 2000, str. 122, Kavčič, 2002, str. 104–107 in Kavčič, 2005):

- Računovodskega predračunavanja: predračunavanje v širšem pomenu je vsako vrednotenje prihodnjih poslovnih dogodkov.
- Računovodskega obračunavanja (knjigovodstvo): naloga knjigovodstva je vodenje poslovnih knjig, ki so predpisane z zakonom (glavna knjiga in dnevnik) ali pa jih organizacija vzpostavi za svoje potrebe. Naloga knjigovodstva je tudi zagotoviti ustrezne obračune za posamezne izvajalne funkcije, organizacijske enote in organizacijo kot celoto.
- Računovodskega nadziranja: pomeni računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato uporabijo v knjigovodstvu ali računovodskem obdelovanju, in analiziranje pa tudi sestavljanje računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih.
- Računovodskega analiziranja: pomeni presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih ter obsega analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri poslovanju ter so pomembne za izboljšavo procesov in stanj.
- Računovodsko informiranje: je sporočanje računovodskih podatkov tistim, ki so zanje zainteresirani, ali spreminjanje podatkov v informacije. Je v celoti odvisno od razvitosti informacijskih dejavnosti v organizaciji. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije.

Računovodstvo kot informacijsko dejavnost v poslovni enoti običajno delimo na dva dela, in sicer glede na področje delovanja in končno informacijo (Čižman, 2001, str. 14):

- Finančno računovodstvo, ki podrobneje spremlja in presoja navzven: do nabavljanja prvin poslovnega procesa in prodajanja poslovnih učinkov, pridobivanje in vračanje denarnih sredstev ter vzpostavljanje in razpuščanje finančnih naložb, ne spušča pa se v podrobnosti pri notranjem poslovanju, ampak jih zgolj povzema. Čeprav so običajno te informacije prvenstveno namenjene za potrebe lastnikov, investitorjev, države, jih rabi tudi

poslovodstvo. Običajno so oblike in vsebine izkazov določene bodisi s standardi ali z državnimi predpisi.

- Stroškovno računovodstvo, ki spremlja in presoja notranje poslovanje: porabo poslovnih prvin, stroške, obračunavanje poslovnih učinkov, obračunavanje med organizacijskimi enotami. Te informacije so namenjene za potrebe notranjih uporabnikov, ki se odločajo o notranjih razmerjih v poslovnem procesu. Običajno vsebine in oblike niso predpisane, vendar tudi tu veljajo določena pravila in metode, ki jih je postavila bodisi računovodska stroka ali pa državni organi.

Finančno in stroškovno računovodstvo sta dva dela celotnega računovodstva, poslovodno računovodstvo pa je nadgradnja, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v poslovnem subjektu.

Tako bi lahko rekli, da finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z okoljem in stroškovno poslovne dogodke znotraj podjetja. Poslovodno računovodstvo pa je tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v posameznem podjetju.

Cilj računovodskega delovanja je izdelava računovodskih izkazov. Računovodske izkaze morajo izdelati podjetja ustanovljena po Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) in zavodi ustanovljeni po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) oziroma Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).

Organizacija lahko pripravi računovodske izkaze za lastno uporabo in le ti niso predpisani. Sama lahko določi posamezne postavke in oblike svojih lastnih izkazov. Temeljni računovodski izkazi pa so javni in morajo biti zasnovani na temeljnih računovodskih predpostavkah. Temeljni računovodski izkazi so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Bilanca stanja je najpomembnejši računovodski izkaz, ostali trije pa so pojasnjevalni izkazi, ki pojasnjujejo najpomembnejše računovodske kategorije, to so dobiček, denar in kapital.

Izkazi so javni, kar pomeni, da so na vpogled tudi drugim osebam, kot so npr. sedanji in možni lastniki, prinašalci kapitala, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlada in njeni organi ter javnost. Lahko bi rekli kar javnost nasploh (Turk, Melavc, 2001, str. 43).

#### **4. 1. 2 Računovodstvo javnih zavodov**

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu

sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki, itd. Ne glede na nekatere posebnosti je njegova poglavitna naloga, tako v pridobitnih kakor v nepridobitnih organizacijah, preskrba informacij za različne uporabnike.

Računovodstvo javnih zavodov je dolžno upoštevati določbe Zakona o računovodstvu in vse z njimi povezane izvedbene predpise ter zagotoviti potrebne podatke, iz katerih je razvidno gospodarno upravljanje z državnim premoženjem in poslovanje z javnofinančnimi sredstvi. Stroškovno računovodstvo, kot del računovodstva javnih zavodov, je dolžno spremljati stroške poslovanja in posredovati informacije o stroških v javnih zavodih, ki so pomembne zlasti za presojo, ali se pri uresničevanju osnovne dejavnosti upošteva višina stroškov, ki je bila dodeljena javnemu zavodu iz proračuna.

Proračun, proračunski uporabniki ter pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo enotni kontni načrt ter vse druge podzakonske akte, ki jih je za pravne osebe javnega prava predpisal minister za finance (Janc, 2001, str. 52). Pravne osebe zasebnega prava pa pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo kontni okvir in pa SRS 36.

Računovodske informacije so najbolj pomemben del poročanja javnega sektorja, zato je razumljivo, da se sprejemajo podrobni predpisi o spremljanju in vrednotenju računovodskih kategorij, o načrtovanju in nadziranju poslovanja, o ugotavljanju rezultatov in izpolnjevanju ciljev poslovanja, itd. Na osnovi finančnih poročil se ocenjuje delovanje javnega sektorja. Ta poročila so veliko bolj podrobna in širše opredeljena kot finančna poročila v tržnem sektorju. Zaradi tako pomembne informacijske dejavnosti računovodstva v javnem sektorju je potrebno imeti dobro razvito stroškovno in poslovodno računovodstvo.

Glede na to, da računovodski predpisi za javne zavode zahtevajo ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov, ki jih zavodi pridobijo in porabljajo iz sredstev javnih financ pri opravljanju javne službe in opravljanju dejavnosti na trgu, se na to veže tudi zahteva po spremljanju posrednih in neposrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov, saj bo le tako možno objektivno razporediti stroške na dejavnosti, ki te stroške povzročajo.

Slovenski računovodski standardi so prilagojeni delovanju gospodarskih družb, kar pa javni zavodi niso. Za zavode zato velja poseben standard SRS 36 (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), ki obravnava rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Zavodi pri računovodenju uporabljajo Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) in SRS 36 (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006). Ponekod se neposredno uporablja Zakon o računovodstvu, ta pa napotuje na SRS 36.

Zakon o računovodstvu in Slovenski računovodski standardi urejata (Kavčič, 2005):

- razčlenjevanje prihodkov in odhodkov,
- vrednotenje postavk v računovodskih izkazih,
- redni odpis (amortizacija), s tem da so amortizacijske stopnje in način odpisa predpisane v posebnem navodilu,
- opredelitev drobnega inventarja.

Značilnosti javnih zavodov z računovodskega vidika so torej naslednje (Kavčič, 2005 in Kavčič, 2007, str. 85):

1. Upoštevajo načelo poslovnega dogodka in evidenčno spremljajo poslovanje po načelu denarnega toka na istih kontih kot drugi (zagotovitev evidenc o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih).
2. Morajo ločeno spremljati poslovanje in prikaz izida poslovanja:
  - a) s sredstvi javnih financ,
  - b) z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe,
  - c) s sredstvi pridobljenimi na trgu.

Sredstva pod a) in b) se štejejo kot sredstva za opravljanje javne službe, sredstva pod c) pa so sredstva tržne dejavnosti.

#### **4. 1. 3 Zakon o javnih financah**

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), sprejet leta 1999, je omogočil uresničevanje reforme upravljanja z javnimi financami, ki predstavlja eno izmed orodij za okrepitev konkurenčnosti slovenskega gospodarstva ob vstopu v evropske povezave. Reforma javnih financ na enoten in celovit način ureja nosilce javnih financ (uporabnike proračuna). Zajema vse elemente sistema javnih financ ter s tem omogoča njegovo optimalno delovanje. Njen cilj je učinkovito, bolj usklajeno in bolj transparentno upravljanje s posameznimi deli javnih financ in s tem z javnimi financami kot celoto. Cilji in elementi reforme javnih financ so povezani z odgovori na tri ključna vprašanja v zvezi z javno porabo (Cvikl, Zemljič, 2000, str. 13):

- kdo porablja proračunska sredstva,
- kako jih porablja oziroma kaj se plačuje iz javnih sredstev in
- zakaj se porablja javna sredstva.

V Zakonu o javnih financah je vzpostavljena centralizacija oziroma enotno urejanje, najbolj za učinkovito in racionalno upravljanje z javnimi financami na globalni ravni, potrebnih elementov. To so enotna sestava proračunov oziroma finančnih načrtov posrednih uporabnikov in njihovo časovno planiranje, skupno finančno planiranje in upravljanje z denarnimi sredstvi, računovodstvo, omejevanje zadolževanja, nadziranje porabe javnofinančnih sredstev, poročanje o doseženih ciljih in rezultatih ter merjenje učinkovitosti.



Dosledna izpeljava v zakonu vzpostavljenih rešitev omogoča po drugi strani delegacijo pristojnosti na izvajalske organizacije pri njihovem operativnem poslovanju. Zakon o javnih finančah omogoča večletno proračunsko načrtovanje in vpeljuje v sistem javnega financiranja ideje o programskem načrtovanju, usmerjenosti k ciljem in rezultatom ter merjenju učinkovitosti in kvalitete izvajanja storitev javne uprave (Zemljič, 2000, str. 101–102).

Za spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev je država vpeljala (Kavčič, 2002, str. 99–100):

- ekonomsko kvalifikacijo javnofinančnih prejemkov in izdatkov, ki je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko načrtovanje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov,
- funkcionalno kvalifikacijo odhodkov države, ki je podlaga za enotno strukturiranje vsebine posameznih izdatkov države; namenjena je prikazu celotne javne porabe po posameznih področjih, v katere sodijo programi, ki se financirajo iz javnih sredstev ali državnega proračuna,
- institucionalno kvalifikacijo, ki prikazuje proračunska sredstva po posameznih uporabnikih – s proračunom določenih nosilcih sredstev za financiranje programov državnega proračuna, ki so v njihovi pristojnosti; ta kvalifikacija se je z novo zakonodajo spremenila le toliko, kolikor so z njo vpeljeni novi proračunski uporabniki.

Čeprav so za državo, kot organizacijo, ki jo oblikuje določena družba, da bi po njej zadovoljevala določene potrebe in interese, pomembne vse kvalifikacije, je za uporabnike proračuna najpomembnejša ekonomska kvalifikacija, saj je s sprejetjem Zakona o računovodstvu obvezna za vse uporabnike.

Povedali smo že, da je Zakon o javnih finančah opredelil posredne uporabnike proračuna. Posredni uporabniki so javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina. Javni zavodi torej spadajo med posredne uporabnike.

Posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov ureja Zakon o javnih finančah v segmentih, ki se nanašajo na (Zemljič, 2000, str. 105):

- sestavo, pripravo in predložitev njihovih finančnih načrtov,
- upravljanje z denarnimi sredstvi,
- zadolževanje in dajanje poroštev,
- računovodstvo,
- predložitev letnih poročil in
- proračunski nadzor.

Zakon o javnih finančah (Uradni list RS, št. 79/99) tudi določa naloge pristojnega ministrstva pri upravljanju javnega zavoda:

1. usklajevanje programov dela in finančnih načrtov ter njihovo financiranje po potrjenih programih,

2. nadzor nad poslovanjem javnega zavoda,
3. nadzor nad izvajanjem odobrenih programov,
4. nadzor nad zadolževanjem in
5. uveljavljanje različnih pravic lastnika kapitalske naložbe.

Zakon o javnih financah za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil javnemu zavodu določa, da se uporabljajo določbe Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), če Zakon o računovodstvu ne določa drugače. Minister za finance pa predpiše računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig in izdelavo poročil v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi in Zakonom o računovodstvu.

Hierarhija računovodskih predpisov, ki veljajo za pravne osebe javnega prava, je zapisano v padajočem zaporedju, taka (Štrekelj, 2002, str. 23):

- Zakon o računovodstvu,
- podzakonski predpisi, ki jih sprejme minister za finance,
- Slovenski računovodski standardi.

#### **4. 1. 4 Zakon o računovodstvu**

Od leta 2000 določeni uporabniki enotnega kontnega načrta upoštevajo pri vrednotenju in merjenju sredstev ter obveznosti do njihovih virov Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99). Zakon o računovodstvu je krovni zakon o računovodstvu, ki v nekaterih rešitvah napotuje na Slovenske računovodske standarde. Za določene uporabnike veljajo pravila iz teh standardov, razen če je z Zakonom o računovodstvu ali drugimi predpisi določeno drugače. Pri njihovi uporabi je potrebno upoštevati Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03), ki določa, da določeni uporabniki vrednotijo sredstva in obveznosti do njihovih virov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, ki veljajo za nepridobitne organizacije, če ni določeno drugače. SRS 36 obravnava posebnosti, ki so značilne za nepridobitne organizacije.

Zakon o računovodstvu je vpeljal velike spremembe na področje računovodstva javnih zavodov. Skupaj s SRS 36 in podzakonskimi predpisi je zapolnil vrzel na področju računovodskega sistema v Sloveniji.

Zakon o računovodstvu ne govori posebej o računovodstvu, temveč o tem, kaj morajo pravne osebe, za katere ta zakon velja, opravljati v računovodstvu. Zakon nadrobneje opredeljuje, knjigovodske listine in poslovne knjige, priznavanje prihodkov in odhodkov, ugotavljanje poslovnega izida, računovodske izkaze in letno poročilo, hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig, vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, popis sredstev in obveznosti do virov sredstev, odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih

osnovnih sredstev, revaloriziranje sredstev, finančno poslovanje in plačilni promet, predlaganje in pošiljanje letnih poročil, naloge in organizacijo računovodstva, računovodsko kontrolo in notranje revidiranje ter kazenske določbe.

Če natančno razčlenimo določila Zakona o računovodstvu, ugotovimo, da jih lahko razdelimo na štiri vsebinske sklope, in sicer (Kavčič, 2002, str. 101):

- določila, ki zadevajo knjigovodenje v najširšem pomenu, in poročila, ki so rezultat tega knjigovodenja,
- določila, ki zadevajo dejavnosti, ki niso sestavni del računovodstva (revidiranje, finančno poslovanje),
- letno poročilo,
- naloge in organizacija računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Glavne spremembe, ki jih je prinesel Zakon o računovodstvu (Uradni list RS št. 23/99), se nanašajo na (Čižman, 2001, str. 1):

- naslonitev na računovodske rešitve po Slovenskih računovodskih standardih,
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskim načelom plačane realizacije (denarnega toka),
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskimi standardi po načelu zaračunane realizacije,
- ločeno izkazovanje prihodkov in odhodkov iz sredstev, pridobljenih iz javnih financ, iz sredstev, pridobljenih za opravljanje javne službe in iz sredstev, pridobljenih z opravljanjem dejavnosti na trgu,
- spremljanje stroškov po različnih kriterijih, predvsem po tistih, ki so potrebni pri uporabi sodobnih metod za razporejanje stroškov po dejavnostih,
- uveljavljanje notranjega revidiranja oziroma vzpostavitve notranjih revizijskih služb v javnih zavodih.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) v prvem členu opredeli vodenje knjig. Prvi člen namreč pravi, da se z zakonom o računovodstvu ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in Zakona o društvih (Uradni list RS, št. 61/06).

V drugem členu zakon navaja, da morajo le-te pravne osebe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami tega zakona in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter Slovenskimi računovodskimi standardi.

Zakon o računovodstvu se neposredno uporablja pri (Kavčič, 2005):

- vodenju poslovnih knjig, hranjenju knjigovodskih listin in poslovnih knjig,
- razčlenjevanju prihodkov in odhodkov,

- ugotavljanju poslovnega izida,
- priznavanju in razčlenjevanju prihodkov in odhodkov,
- računovodskih izkazih, letnih poročil in njihovem predlaganju,
- popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- izrednem odpisu,
- odpisu drobnega inventarja,
- nalogah in organizaciji računovodstva in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Zakon o računovodstvu določa prej našteto načelno, podrobno pa jih mora javni zavod določiti v pravilniku o računovodstvu.

Zakon o računovodstvu v svojih določbah napotuje na uporabo Slovenskih računovodskih standardov ter podzakonske akte:

- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05).
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03).
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02).
- Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110/99).
- Pravilnik sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02).

Pravne osebe javnega prava so glede na računovodsko obravnavanje in izkazovanje poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah uporabnice enotnega kontnega načrta. Delijo se v dve skupini (Štrekelj, Čižman, 2006, str. 7–8 in Čižman, 2007, str. 7–8):

- drugi uporabniki enotnega kontnega načrta: državni proračun in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javni skladi, ki so jih ustanovile občine ali država ter
- določeni uporabniki enotnega kontnega načrta: pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke tudi iz prodaje blaga in storitev ter iz drugih neproračunskih virov; to so predvsem javni zavodi in agencije, ki so jih ustanovile država oziroma občine.

#### **4. 1. 5 Slovenski računovodski standardi 2006**

V vsaki državi obstaja potreba po poenotenju določenih računovodskih rešitev. V nekaterih primerih ga neposredno ureja kak zakon ali uredba, v sodobnosti pa se v tem pogledu uveljavljajo tudi poklicna združenja računovodij. Tako so računovodski standardi izpeljava

načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. V Sloveniji obstajajo od 1993 dalje Slovenski računovodski standardi.

Leta 2006 so izšli novi, drugič prenovljeni SRS-ji. Prvih 30 SRS-jev ima splošen značaj. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se naštetih sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. Uporaba drugih SRS ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju; ti drugi SRS se imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov. Po svoji vsebini so namreč pravila skrbnega računovodenja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Ker javni zavodi niso gospodarska družba, katerim so prilagojeni Slovenski računovodski standardi, zanje velja poseben standard SRS 36, ki opredeljuje pravila za vodenje poslovnih knjig ter sestavljanje in predlaganje računovodskih izkazov oziroma letnih poročil za pravne osebe, za katere na področju računovodstva ne veljajo določbe Zakona o gospodarskih družbah.

Standardi od 31 do 40 veljajo le za posamezne vrste organizacij. Tako SRS 36 obravnava Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Določbe novega SRS 36 se ne razlikujejo bistveno od določb prejšnjega. Opuščene so določbe o sredstvih, ki jih imajo nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava v upravljanju, saj se sredstva države in občin lahko dajejo v upravljanje le pravnim osebam javnega prava, katerih ustanoviteljica je država oziroma občina. Sem spadajo tudi javni zavodi (Štrekelj, 2006, str. 39).

Posebnost novega SRS 36, enako je bilo tudi pri prejšnjem, je v tem, da vsebuje določbe, ki se nanašajo na zagotavljanje nekaterih podatkov o stroških, odhodkih in prihodkih, kadar opravlja pravna oseba javno službo, sicer pa se glede vrednotenja, merjenja in izkazovanja bilančnih postavk (sredstev, obveznosti do virov sredstev, stroškov, odhodkov in prihodkov) uporabljajo pravila, ki jih določajo splošni računovodski standardi.

SRS 36 se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti. Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije, se smiselno uporabljajo splošni SRS-ji (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

V skladu s SRS 36 je strokovni svet Slovenskega inštituta sprejel tudi Kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Uradni list RS, št. 9/06).

SRS 36 ureja razčlenjevanje prihodkov na naslednji način (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

A. Poslovni prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb (1 + 2 + 3 - 4)

1. Prihodki iz sredstev javnih financ
2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb
3. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
4. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

B. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti (1 + 2 - 3)

1. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti
2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

C. Finančni prihodki

Č. Drugi prihodki

D. Celotni prihodki (A + B + C + Č)

Ob tem naj pojasnim še, kaj so negospodarske javne službe in kaj je lastna dejavnost (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

- Opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost.
- Lastna dejavnost pa je dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

Odhodki morajo biti razčlenjeni enako kot prihodki. Iz evidenc morajo biti ugotovljivi neposredni spremenljivi stroški, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški za posamezne dejavnosti. Pri tem se poraja problem kriterijev. Posebej se izkazuje redno in investicijsko vzdrževanje sredstev v upravljanju. Pokrivanje teh stroškov je odvisno od pogodb.

Členitev odhodkov je naslednja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

E. Stroški blaga, materiala in storitev

1. Nabavna vrednost prodanega blaga
2. Stroški materiala
3. Stroški storitev

F. Stroški dela

1. Plače in nadomestila plač
2. Prispevki za socialno varnost zaposlencev
3. Drugi stroški dela

G. Amortizacija

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročno odloženih prihodkov
2. Druga amortizacija

H. Rezervacije

I. Drugi stroški

- J. Finančni odhodki
- K. Drugi odhodki
- L. Celotni odhodki (E + F + G + H + I + J + K)

Poslovni izid se ugotavlja za organizacijo kot celoto ter po posameznih dejavnostih. Presežek prihodkov se uporabi za opravljanje dejavnosti, za pokrivanje »izgube« in za druge namene. Za pokrivanje posebnih stroškov v prihodnjem letu se oblikuje sklad za določene namene (Kavčič, 2005).

Poslovni izid se nato ugotavlja – prihodki in odhodki so navedeni zgoraj – (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

- M. Presežek prihodkov (D - L)
- N. Davek od dohodkov pridobitne dejavnosti
- O. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja (M - N)
- P. Presežek odhodkov obračunskega obdobja (L + N - D)
- R. Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov ali izbranih stroškov obračunskega obdobja

#### **4. 1. 6 Mednarodni računovodski standardi za javni sektor**

Mednarodni računovodski standardi<sup>5</sup> (v nadaljevanju IPSAS standardi) so predstavljeni predvsem zato, ker menim, da lahko dolgoročno pričakujemo njihovo vpeljavo v Sloveniji. V tem delu so zanimivi predvsem zaradi vodenja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka.

V okviru Mednarodne zveze računovodij<sup>6</sup> (v nadaljevanju IFAC), ki deluje od leta 1977, je delovala tudi Komisija za javni sektor<sup>7</sup>. Leta 2004 je strokovni svet IFAC-a<sup>8</sup> (v nadaljevanju IFACB) ustanovil strokovni svet za izdajo Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor<sup>9</sup> (v nadaljevanju IPSASB), ki je nadomestil prej delujočo Komisijo za javni sektor. Namen takšne ustanovitve je bil razvoj visoko kvalitetnih računovodskih standardov, ki bi jih lahko uporabljale osebe javnega prava po vsem svetu za splošne namene računovodskega poročanja (Dimitrić, 2007, str. 273, Roje, 2007, str. 200–201 in Zafred 2005).

---

- <sup>5</sup> International Public Sector Accounting Standards – IPSAS.

- <sup>6</sup> International Federation of Accountants – IFAC.

- <sup>7</sup> Public Sector Committee.

- <sup>8</sup> International Federation of Accountants Board – IFACB.

- <sup>9</sup> International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

V tem smislu se javni sektor nanaša na nacionalne, regionalne in lokalne vlade in njim pripadajoče agencije, odbore, komisije, ... Računovodsko poročanje pa se nanaša na poročanje za uporabnike, ki imajo specifične potrebe po informacijah (Zafred, 2005).

IPSASB imenuje IFACB. Sestavlja ga 15 najboljših strokovnjakov, pri tem je upoštevana geografska razpršenost. Oblikovan je kot odgovorno telo za razvoj takšnih standardov in v službi izvajanja najboljših storitev tega področja za potrebe javnosti.

Svoje cilje IPSASB dosega (Zafred, 2005):

- z izdajo mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor, pri čemer vzpodbuja vse zainteresirane udeležence, da prispevajo k razvoju teh standardov,
- s promocijo sprejemanja in mednarodnim približevanjem tem standardom,
- z izdajo študij, ki temeljijo na najboljši praksi in najbolj učinkovitih metodah za obravnavo tega področja,
- z izdajo priložnostnih listin in poročil o raziskavah, ki zagotavljajo informacije o razvoju in računovodskem poročanju ter katerih cilj je zagotavljanje novih informacij ali novih videnj, ki v splošnem temeljijo na raziskavah, npr. anketiranju, intervjujih, poskusih, študijah primera in analizah.

IPSASB je razvil IPSAS standarde, ki so podlaga za vodenje računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka<sup>10</sup> in za vodenje računovodstva po načelu denarnega toka<sup>11</sup>. Ti standardi vsebujejo spoznanja, vrednotenje, razkritja in predstavitev, ki so zahtevane v prenosih in dogodkih za splošne namene računovodskega poročanja. Oblikovani so tako, da služijo splošnim namenom računovodskega poročanja vseh enot javnega sektorja na vladnem, regionalnem in lokalnem nivoju, če ni drugače določeno.

IPSAS standardi za vodenje računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka so približani Mednarodnim standardom računovodskega poročanja<sup>12</sup> (v nadaljevanju IFRS standardi), povsod kjer je potrebno, pa so prilagojeni razmeram v javnem sektorju.

IPSAS standardi zajemajo 21 osnovnih IPSAS standardov temelječih na IFRS standardih in IPSAS standard po načelu denarnega toka.

Kadar pripravo računovodskih poročil podpira vodenje računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka, vsebuje računovodsko poročilo bilanco stanja<sup>13</sup>, izkaz poslovnega izida<sup>14</sup>, izkaz denarnih tokov<sup>15</sup> in izkaz sprememb v neto sredstvih<sup>16</sup>.

---

- <sup>10</sup> Accrual basis accounting.

- <sup>11</sup> Cash basis accounting.

- <sup>12</sup> International Financial Reporting Standards – IFRSs.

- <sup>13</sup> The statement of financial position.

- <sup>14</sup> The statement of financial performance.

- <sup>15</sup> The cash flow statement.



Kadar pripravo računovodskih poročil podpira sistem vodenja računovodstva po sistemu denarnega toka, je prvenstveno Poročilo o denarnih prejemkih in izdatkih<sup>17</sup>.

Pri tem obstajajo določene prednosti in slabosti računovodstva vodenega po načelu poslovnega dogodka kakor tudi tistega vodenega po načelu denarnega toka.

Prednosti računovodstva po načelu denarnega toka so, da obstaja povezanost med proračunom in davčnim sistemom, je enostavno za pripravo, za razumevanje, za revidiranje in za kontroliranje (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006).

Slabosti računovodstva po načelu denarnega toka pa so, da obstajajo možnosti manipuliranja z denarnimi tokovi, zanemarja sredstva in obveznosti, izkaz denarnega toka ne predstavi celotne slike finančnega stanja organizacije in ne spodbuja učinkovite rabe sredstev (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006).

Prednosti računovodstva po načelu poslovnega dogodka so (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006 in Zafred, 2005):

- računovodstvo po načelu poslovnega dogodka je popolnejše,
- določa kontrole za potrebe poročanja,
- možnost manipuliranja z denarjem je manjša,
- spodbuja management kakovosti,
- zahteva poln zapis sredstev, njihove vrednosti in uporabe,
- nudi možnost spremembe obnašanja organizacije – uporaba spodbud in kazni,
- nudi boljšo oceno »finančnega zdravja« organizacije in povezanost z gospodarskimi podatki.

Slabosti računovodstva po načelu poslovnega dogodka so (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006 in Zafred, 2005):

- v kolikor je sistem kontrole osredotočen na denar, bodo tudi vodilni osredotočeni nanj in bodo informacije računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka zanemarjene,
- IPSAS standardi niso izčrpn in niso mišljeni, da bi se sistematično nadgrajevali,
- za sprejetje standardov je potrebno razviti računovodsko politiko,
- tako standardi kot politika so lahko predmet manipulacije,
- ni povezave s proračunom, razen kadar ne spremljajmo tudi po načelu denarnega toka,
- ni povezave s parlamentarnimi denarnimi rezervami,
- vodstvo ne želi ali ni zmožno uporabljati informacij računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka, ker to ni vodstveno področje,
- ni političnega razumevanja.

---

- <sup>16</sup> The statement of changes in net assets/ equity.

- <sup>17</sup> The statement of cash receipts and payments.

Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka nam nudi (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006):

- boljše vodenje: boljše gospodarjenje s sredstvi, obveznostmi in stroški,
- boljše poročanje: boljša informacijska vrednost poročil, lažja primerljivost med organizacijami in
- boljše predračunavanje: predračunavanje lahko vsebuje izkaz denarnih tokov, izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

IPSAS standardi imajo prednosti, da zapolnjujejo vrzel, spodbujajo boljše poročanje, rešujejo dolgoročne probleme in vplivajo na način razmišljanja.

Imajo pa IPSAS standardi tudi nekatere slabosti, saj temeljijo na standardih zasebnega sektorja, imajo nelogični redosled standardov, imajo počasen proces sprejemanja – že neveljavni, so težavni za uporabo – obračunavanje, nekatera področja še niso urejena.

IPSASB poskuša z uporabo prehodnih pogojev olajšati prehod organizacijam javnega prava s sistema vodenja računovodstva po načelu denarnega toka na sistem načela nastanka poslovnega dogodka. Oseba javnega prava se lahko v vsakem trenutku odloči za sistem vodenja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka v skladu z IPSAS standardi.

Vsaka oblast lahko za osebe javnega prava predpiše pravno podlago za potrebe računovodskega poročanja. Odbor IPSASB se zaveda pravice posameznih vlad in strokovnih institucij, pooblaščenih za izdajo računovodskih standardov in smernic za računovodsko poročanje, ki izhajajo iz njihovega pravnega reda. Nekaj suverenih vlad in nacionalnih institucij, ki so pooblaščenice za izdajo standardov, je že razvilo računovodske standarde, ki jih uporabljajo vladne in druge osebe javnega prava v skladu z njihovo nacionalno zakonodajo. IPSAS standardi lahko pomagajo tem institucijam v razvoju novih standardov ali reviziji že obstoječih standardov v smislu doprinosa k večji primerljivosti. IPSAS standardi bodo verjetno doprinesli k njihovi večji uporabi v pravnih okoljih, ki še niso razvila računovodskih standardov za vladne in druge osebe javnega prava. Odbor za IPSAS standarde močno vzpodbuja prevzem IPSAS standardov in usklajitev nacionalnih zahtev z njimi. Pri tem pa seveda nima niti IPSASB niti računovodska stroka moči, da bi usklajenost z IPSAS standardi lahko zahtevala. Uspeh bo odvisen od spoznanj in podpore njihovemu delu s strani mnogo zainteresiranih skupin, ki so sicer omejene s svojo lastno zakonodajo (povzeto po Zafred, 2005).

#### **4. 1. 7 Ureditev javnih zavodov na Hrvaškem**

Na Hrvaškem se javni zavodi imenujejo javne ustanove. Javne ustanove so proračunski uporabniki, ustanovljene na podlagi zakona ali predpisa na osnovi zakona, financirajo pa se iz proračuna (Zakon o proračunu, Nar. nov., br. 96/03).

Proračunski uporabniki so opredeljeni kot državno telo ali telo lokalne in področne (regionalne) samouprave, ustanove, odbor manjšinske samouprave, proračunski fondi in mestna samouprava, katere stroški za zaposlene in/ali materialni stroški so zagotovljeni v proračunu (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 221).

Javna ustanova je pravna oseba, katere ustanovitev in delovanje ureja Zakon o ustanovama (Zakon o ustanovama, Nar. nov., br. 76/93). Ustanovi se za trajno opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, telesne kulture, tehnične kulture, varstva otrok, zdravstva, socialnega varstva, invalidskega varstva in drugih dejavnosti, če se le-te ne opravljajo z namenom doseganja dobička. Delovanje pravne osebe, ki te dejavnosti opravlja z namenom pridobivanja dobička, urejajo predpisi o gospodarskih subjektih. Javna ustanova se ustanovi za opravljanje dejavnosti ali dela dejavnosti po Zakonu o ustanovama, če je z zakonom določeno, da se le-ta opravlja kot javna služba. Javna ustanova se lahko ustanovi tudi za opravljanje dejavnosti ali dela dejavnosti, ki ni opredeljena kot javna služba, če se le-te opravljajo na način in pod pogoji, ki so predpisani za javno službo (povzeto po Sarvan, 2007, str. 145).

Računovodstvo in finančno poročanje oseb v sestavi proračuna je na Hrvaškem vodeno po modificiranem računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka. Proračun pa deluje po načelu denarnega toka. Hrvaška je začela leta 2002 začela slediti trendom opustitve načela denarnega toka. Sledil je prehod na še danes aktualni računovodski informacijski sistem splošne države, ki temelji na modificiranem računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka in sprejetju načela nastanka stroška pri obračunavanju bilančnih kategorij. Aktualni računovodski informacijski sistem naj bi bil prehodni model k polnemu sprejetju načela nastanka poslovnega dogodka in kot osnova za nadgradnjo računovodskega informacijskega sistema v smeri celovitega sprejema IPSAS standardov (Roje, 2007, str. 210–211).

Osnovne značilnosti modificiranega računovodskega načela nastanka poslovnega dogodka so (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 228):

- prihodki se priznavajo po načelu priliva denarnih sredstev v obdobju poročanja,
- stroški se priznavajo po načelu nastanka poslovnega dogodka (prejetih obveznosti) v obdobju poročanja, ne glede na plačilo,
- stroški amortizacije dolgoročnega nefinančnega premoženja se ne prikazujejo,
- ne prikazujejo se prihodki in stroški sprememb vrednosti nefinančnega premoženja,
- kratkoročno nefinančno premoženje se prizna v trenutku nakupa in v višini njegove nabavne vrednosti (izjemoma se v dejavnosti zdravstva in pri opravljanju lastne trgovske

in proizvodne dejavnosti stroški kratkoročnega nefinančnega premoženja prikazujejo v trenutku nastanka dejanskega stroška oziroma prodaje),

- za donacijo nefinančnega premoženja se prihodki in stroški prikazujejo po ocenjeni vrednosti.

Ne glede na to, da se pri modificiranem načelu nastanka poslovnega dogodka stroški amortizacije ne prikazujejo, se amortizacija evidentira bilančno kot popravek vrednosti in je podatek o amortizaciji mogoče prikazati za potrebe statističnega poročanja (Jakir-Bajo, Maletić, 2007, str. 228).

V tranzicijskih državah se postopno uvajajo ekonomske zakonitosti dobrega gospodarjenja ter načela in mehanizmi dobrega upravljanja, ki jih srečujemo v zasebnem sektorju. Izbira računovodskega koncepta, ki bo omogočil popolno priznavanje nastanka poslovnega dogodka, je neobhodni del reforme državnega računovodstva, v smeri izgradnje celovitega informacijskega sistema. S tem bo omogočena zagotovitev dolgoročne doslednosti in izpolnitev načrtovanih ciljev gospodarskega razvoja. Proces opustitve računovodskega načela denarnega toka in postopna prilagoditev sistema državnega računovodstva na sprejem polnega načela nastanka poslovnega dogodka predstavlja velik izziv v izvajanju reforme javnega menedžmenta (Roje, 2007, str. 201 in 208).

## **4. 2 Analiza nekaterih nedorečenih računovodskih rešitev v javnih zavodih**

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enotno: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov, priprave zaključnih poročil, nadzora in revizije ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se ne pričakuje samo pozitivnega poslovnega rezultata, pač pa tudi splošni blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

SRS 36 obdeluje naslednje posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006):

- a. posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- b. posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- c. posebnosti amortiziranja,

- d. posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- e. posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- f. posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,
- g. posebnosti prevrednotovanja,
- h. obliko bilance stanja,
- i. obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter
- j. vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

V specialističnem delu sem se lotila naslednjih posebnosti računovodstva javnih zavodov:

- dvojno vodenje računovodstva,
- sredstva v upravljanju,
- obračunavanje amortizacije in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih.

## **4. 2. 1 Dvojno vodenje računovodstva**

### **4. 2. 1. 1 Predstavitev problematike**

V Sloveniji sta dve računovodski ureditvi:

- Javni sektor, katerega temelj sta Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) in Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 23/99) ter v manjši meri Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), deluje po načelu denarnega toka in načelu nastanka poslovnega dogodka (fakturirana oziroma zaračunana realizacija).
- Gospodarski sektor, temelja sta Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06) in Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006), ki deluje po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se prihodki priznajo, ko poslovni dogodek, ki ima za posledico spremembo ekonomske kategorije prihodkov oziroma odhodkov, nastane.

Prihodki in odhodki po načelu denarnega toka so priznani, ko sta kumulativno izpolnjena naslednja pogoja (povzeto po Zupančič, Štrekelj, Čižman, 2006, str. 39):

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal,
- prišlo je do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta – pri tem se šteje, da je ta pogoj izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane na drug način, pri čemer ni nastal denarni tok.

Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pri izkazovanju prihodkov in odhodkov upoštevajo uporabniki enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke tudi s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih neproračunskih virov.

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov ter nekaterih prejemkov in izdatkov, ki se nanašajo na finančne naložbe in zadolževanje, ugotavljajo in razčlenjujejo določeni uporabniki svoje prihodke in odhodke oziroma nekatere prejemke in izdatke tudi na način, ki je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta – po načelu denarnega toka (Zupančič, Čižman, 2007, str. 30). Podatke o tako ugotovljenih prihodkih in odhodkih ter prejemkih in izdatkih izkazujejo v svojih poslovnih knjigah v skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02). Na podlagi teh evidenc sestavijo računovodske izkaze oziroma poročila v skladu s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02).

Premchand meni, da je računovodstvo na osnovi plačil sicer enostavnejše, vendar pa ne omogoča sprejemanja dobrih odločitev. Zaradi tega ga je potrebno dopolniti z računovodstvom na osnovi fakturirane realizacije, ki daje boljšo sliko o obveznostih posamezne organizacije (Premchand, 1995, str. 55–56).

Javni zavodi so kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni sestaviti naslednje računovodske izkaze (Čižman, 2005a, str. 25 in Čižman, 2007, str. 8–9):

- bilanca stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
- izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb in
- izkaz računa financiranja.

#### **4. 2. 1. 2 Predlogi za izboljšave**

Vodenje računovodstva po obeh načelih (načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka) javnim zavodom nemalokrat povzroča težave, predvsem pa daje misliti o smiselnosti dvojnega dela.

Računovodski izkazi javnih zavodov torej izkazujejo prihodke, odhodke in presežek prihodkov (presežek odhodkov) po dveh načelih. Prihodki in odhodki so pri obeh načelih vrednostno zelo različni. Rezultat poslovanja je lahko po enem načelu pozitiven, po drugem negativen. Strošek osnovnih sredstev je po načelu denarnega toka takojšen, po načelu fakturirane realizacije pa se skozi strošek amortizacije razdeli na več let. Prihodki in odhodki,

izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ter v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, niso neposredno primerljivi, saj veljajo pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov različna pravila (načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka), pa tudi pravila o vrstah in členitvi prihodkov in odhodkov so različna (Čižman, 2007b, str. 65). Informativna vrednost računovodskih izkazov po obeh načelih je povsem različna.

Uporabniki računovodskih izkazov javnega zavoda so praviloma strokovnjaki iz stroke, v kateri javni zavod deluje (knjižničarji, zdravniki, šolniki, raziskovalci, kulturniki, ...). Praviloma nimajo poglobljenih znanj iz računovodstva. Prikazovanje poslovanja po načelu denarnega toka in po načelu nastanka poslovnega dogodka jih bega in jim dodatno zmanjšuje informativno vrednost računovodskih izkazov.

Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Podatke o finančnih tokovih bi bilo mogoče ustrezno predstaviti tudi brez obremenjujočega dvojnega vodenja računovodstva po načelu denarnega toka skozi vse poslovno leto.

Predvsem se kaže nesmiselnost načrtovanja izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka. V kolikor bi primerjali planirane prejemke in izdatke z dejanskimi bi prav gotovo ugotovili velike razlike, predvsem znotraj posameznega izkaza, saj je plan potrebno narediti zelo natančno.

Tudi IPSAS standardi predvidevajo, da naj bi osebe javnega prava vodile računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka. IPSASB poskuša z uporabo prehodnih pogojev olajšati prehod organizacijam javnega prava s sistema vodenja računovodstva po načelu denarnega toka na sistem načela nastanka poslovnega dogodka.

Računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka nam namreč nudi boljše vodenje, boljše poročanje in boljše predračunavanje (Gradivo s seminarja CIPFE, 2006).

## **4. 2. 2 Sredstva v upravljanju**

### **4. 2. 2. 1 Predstavitev problematike**

Slovenski računovodski standardi v zvezi s sredstvi v upravljanju podajajo naslednje opredelitve pojmov (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002):

- Osnovna sredstva v upravljanju so osnovna sredstva v lasti države ali občine (praviloma je lastnik tudi ustanovitelj organizacije), ki jih njihov lastnik prenese v uporabo in upravljanje organizacij, vendar nanjo ne prenese lastninske pravice.
- Sredstva v upravljanju so poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju oziroma povečanju osnovnih sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki jih organizacija dobi v uporabo in upravljanje.

Za vrednost sredstev, danih v upravljanje, izkazuje lastnik dolgoročno terjatev do prejemnika teh sredstev v njihovi čisti vrednosti.

Organizacija izkazuje osnovna sredstva in/ali denarna sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, ki jih dobiva od donatorjev, med obveznostmi do virov sredstev kot dolgoročno rezervacijo, v breme katere pokriva stroške amortizacije tako pridobljenih sredstev oziroma stroške, za pokrivanje katerih denarna sredstva dobiva.

Po SRS 36 je ustanovitveni vložek znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom (Slovenski računovodski standardi 2006, 2006).

Sredstva, ki jih za ustanovitev in začetek dela nepridobitne organizacije mora zagotoviti ustanovitelj, nimajo značaja ustanovitvenega kapitala, kot se zahteva pri ustanovitvi gospodarske družbe, temveč so namenjena pokritju izbranih stroškov, zagotovitvi pogojev za delo (prostori, oprema) ali kot namensko premoženje, lahko pa so sredstva dana tudi v obliki posojila (Štrekelj, 2003, str. 270).

Ekonomska kategorija »kapital« se pri poslovanju nepridobitnih organizacij ne pojavlja; na videz ji je podobna kategorija »ustanovitveni vložek«, pri čemer pa ta ne predstavlja lastniškega razmerja, temveč je to obveznost do virov sredstev, ki se nanaša na namensko premoženje in se zato pojavlja le pri ustanovah (Štrekelj, 2003, str. 270).

Podatki o osnovnih sredstvih (nabavna vrednost in popravek nabavne vrednosti), ki jih je nepridobitna organizacija prejela od države ali občine za opravljanje dejavnosti javne službe, se vodijo med osnovnimi sredstvi, protipostavka pa je obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje (Štrekelj, 2003, str. 271).



Izkazovanje sredstev v upravljanju je predvsem posledica dejstva, da javni zavodi nimajo svojega kapitala. Ustanovitelj, ki je oseba javnega prava (praviloma država ali občina), javnemu zavodu za poslovanje zagotovi sredstva na način, da mu jih da v upravljanje. Ker gre za relativno nov pojem, ki ga je uvedel Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91), je na področju sredstev v upravljanju še veliko dilem.

Ustanovitelji javnih zavodov zelo redko s pogodbo uredijo, katera sredstva in v kakšni vrednosti so dana zavodu in na kakšen način – ali v upravljanje ali v brezplačni najem. Kjer ni pogodb, ostajajo dileme, kdo vodi sredstva v svojih bilancah (javni zavod ali ustanovitelj), kdo jih zavaruje, kdo jih vzdržuje.

Problemi v izkazovanju sredstev v upravljanju so še večji, če je ustanoviteljev javnega zavoda več. Dileme se odpirajo, kdo je lastnik, na primer opreme, ki se kupuje iz sredstev tržne dejavnosti.

Zelo neurejeno je vpisovanje nepremičnin, v katerih poslujejo javni zavodi v zemljiško knjigo – v zemljiški knjigi so pogosto kot lastniki vpisani javni zavodi, čeprav le-ti po Zakonu o zavodih ne morejo biti lastniki premoženja.

#### **4. 2. 2. 2 Predlogi za izboljšave**

Glede odgovornosti zavoda za njegove obveznosti je v Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) le določba, da zanje odgovarja s sredstvi, s katerimi lahko razpolaga. Katera so ta sredstva, pa je seveda odvisno od ustanovitelja oziroma določb akta o ustanovitvi, ki mora vsebovati tudi določbe o pravicah, obveznostih in odgovornosti zavoda v pravnem prometu.

V posameznih ustanovitvenih aktih najdemo določbe, ki opredeljujejo, da zavod upravlja s sredstvi, ki mu jih je zagotovil ustanovitelj, pri čemer je praviloma določena omejitev, da zavod ne more odtujiti nepremičnega premoženja ali le-to obremeniti s stvarnimi ali drugimi bremenmi brez soglasja ustanovitelja, medtem ko omejitev glede premičnega premoženja praviloma ni določena (Štrekelj, 1998, str. 342).

Po Kamnarjevi (Kamnar, 1999a, str. 173–176) je prvo vprašanje, na katerega je potrebno odgovoriti, vprašanje javne lastnine, in sicer je pomembno, ali se šteje med javna sredstva celotno premoženje zavoda ne glede na njegovo lastniško sestavo ali samo tisti del njegovega premoženja, ki se šteje za državno premoženje. Iz Zakona o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) je mogoče razbrati, da ima značaj javne lastnine samo premoženje, ki je namenjeno opravljanju javne službe in je hkrati enako tudi državni lastnini. Če pa upoštevamo, da javni zavod celotno svojo dejavnost opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo, bi bilo smiselno celotno premoženje javnega zavoda razumeti kot javno dobro ne glede na to, ali je ta lastnina državna, zasebna ali korporacijska. Od te opredelitve bo odvisno, ali se bo

javno-pravni režim razpolaganja s premoženjem nanašal na celotno premoženje zavoda ali na njegov del. V vsakem primeru pa je nujno jasno določiti pooblastila javnemu zavodu glede razpolaganja in upravljanja s premičnim in nepremičnim premoženjem.

Kamnarjeva (Kamnar, 1999a, str. 173–176) odpira v zvezi z javno lastnino še eno vprašanje, in sicer vprašanje državne in zasebne lastnine. Odgovor bo odvisen od tega, kakšne zavode želimo. Če pristanemo na to, da javni zavod opravlja tudi tržno dejavnost, kjer veljajo zakonitosti trga, potem mora v prihodnjih javnih zavodih prevladovati »mešana« oblika lastnine: državna, zasebna in »zavodska« lastnina. Pri tem je zasebna lastnina lahko vložek kateregakoli zasebnega subjekta, kot že zdaj predvideva Zakon o zavodih. Pod zavodsko lastnino pa razumemo lastnino samega zavoda oziroma zaposlenih v zavodu, ki bo imela lahko značilnost korporativne ali pa kooperativne lastnine. Če bodo zavodi uporabljali državno premoženje za opravljanje tržne dejavnosti, bodo morali plačati državi nadomestilo, saj bo le na tak način mogoče zagotoviti enak položaj pravega zasebnega proizvajalca in javnega zavoda na trgu.

Bohinc pa opozarja na nujnost za sprejem novega zakona o zavodih se navaja premoženjsko preoblikovanje javnih zavodov in opredelitev premoženja zasebnih zavodov. Sedanji koncept neposredne državne lastnine, ob samostojni pravni osebnosti javnih zavodov, ne omogoča učinkovitega decentraliziranega upravljanja s premoženjem. Prehod državne lastnine v last javnih zavodov zasleduje ravno ta cilj, to je povečanje racionalnosti in učinkovitosti pri uporabi sredstev, potrebnih za izvajanje javne službe. Pri prehodu tega premoženja ne gre za privatizacijo, saj premoženje zavoda ne postane privatna, temveč ostane javna lastnina, pri čemer je pri tem konceptu bolj opredeljena odgovornost za upravljanje s premoženjem, kot je pri konceptu neposredne državne lastnine. S tem se povečuje tudi poslovodna avtonomija direktorja oziroma uprave javnega zavoda (Bohinc, 2007, str. 18).

Zavodom, ki svoje storitve prodajajo na trgu, je treba prenesti v last premoženje, ki je potrebno za opravljanje dejavnosti (ga v njih vložiti); s tem se na organe teh zavodov prenese tudi odgovornost za gospodarjenje s premoženjem. To vključuje samostojno vodenje postopkov javnega naročanja in tudi siceršnjo odgovornost za vzdrževanje premoženja, investicije in razvoj (Bohinc, 2007, str. 23).

Z ustreznimi dopolnitvami predpisov bi bilo torej potrebno jasneje opredeliti način ureditve medsebojnih pravic in obveznosti med ustanoviteljem in zavodom glede upravljanja s sredstvi, ki jih zavod uporablja za opravljanje svoje dejavnosti. Prenos sredstev v upravljanje javnim zavodom bi moral biti urejen s pogodbo, ki bi opredeljevala bistvene obveznosti in razmerja obeh pogodbenih strank – ustanovitelja in javnega zavoda.

Odnose med ustanoviteljem in javnim zavodom bi morali urediti s pogodbami, ki bi morale določati vsebino in obseg javne službe ali druge dejavnosti v javnem interesu, pogoje

financiranja, pričakovane cilje in rezultate ter kriterije in merila za ocenjevanje uspeha oziroma neuspeha.

### **4. 2. 3 Obračunavanje amortizacije**

#### **4. 2. 3. 1 Predstavitev problematike**

Amortiziranje je po Slovenskih računovodskih standardih (Slovenski računovodskih standardi 2006, 2006) razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. Amortizacija pa je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek.

Amortizirljiva sredstva so po Slovenskih računovodskih standardih (Slovenski računovodskih standardi 2006, 2006) sredstva, ki:

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- b) imajo omejeno dobo koristnosti ter
- c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev urejajo pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta predvsem tile predpisi (Zupančič, 2007, str. 164):

- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99),
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) in
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02).

Podjetja lahko po SRS 13, ob nekaterih predpostavkah, sama določajo stopnje amortizacije. Javni zavodi pa obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). Stopnje so za vse proračunske uporabnike enake. Navedeni pravilnik natančno določa predmet obračunavanja amortizacije, amortizacijsko osnovo in tudi najvišje dovoljene amortizacijske stopnje. Navedeno torej omejuje organizacijo tako, da nima neomejenih možnosti pri oblikovanju stroškov amortizacije.

Pri tem naj navedem, da je po Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) redni odpis oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu. Izredni odpis pa se opravi v primeru odtujitve osnovnih

sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev.

Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

Zavodi obračunavajo amortizacijo za vsa sredstva ne glede na to, ali so bila kupljena iz lastnega denarja (sredstev lastne dejavnosti), pridobljena brezplačno od ustanovitelja in drugih ali pa so mu bila dana v upravljanje (sredstva v lasti ustanovitelja).

Obračunana amortizacija in njena poraba se izkazuje posebej za:

- osnovna sredstva v upravljanju,
- osnovna sredstva, pridobljena z donacijami,
- druga osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in
- druga osnovna sredstva za opravljanje tržne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije, ki odpade na posamezno dejavnost.

V primeru, da ustanovitelj za tisti del sredstev, ki so v upravljanju, ne zagotovi sredstev za pokrivanje amortizacije in, če zaradi omejitev, stroškov ni mogoče vkalkulirati v ceno storitve, se ta del stroškov nadomesti v breme obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Takšne primere mora organizacija prikazati v pojasnilih k računovodskim izkazom. Za ostali del sredstev v lasti zavoda, ki so namenjena pridobitni dejavnosti, pa mora stroške za pokritje amortizacije pokriti iz doseženih prihodkov dejavnosti (Čižman, 2005, str. 119).

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, kamor spadajo tudi javni zavodi, torej pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Z drugimi besedami: če določeni uporabnik zagotavlja sredstva za pokrivanje stroškov amortizacije iz prihodkov (strošek amortizacije je všteti v ceno storitve ali blaga) se obračunana amortizacija izkazuje na ustreznih kontih. V kolikor pa temu ni tako, se za obračunano amortizacijo zmanjšajo obveznosti do virov sredstev.

Če je na primer znesek za pokrivanje stroškov amortizacije 400 EUR in znesek stroškov amortizacije določenega leta 300 EUR, se 100 EUR knjiži v breme ustreznega konta prihodkov in v dobro ustreznega konta v skupni dolgoročno odloženih prihodkov.

Sredstva, prejeta od financerja za pokrivanje stroškov amortizacije, se izkazujejo kot prihodek.

Stroški amortizacije se v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Če se stroški amortizacije pokrijejo v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje ali dolgoročnih rezervacij, oblikovanih ob prejemu donacij v obliki osnovnih sredstev ali denarnih sredstev, namenjenih pridobitvi osnovnega sredstva, se v poslovnih knjigah sicer izkažejo, toda ker se pokrijejo v breme ustrezne obveznosti do vira sredstev, se v izkazu prihodkov in odhodkov ne prikažejo (Zupančič, Čižman, 2007, str. 35).

Obračunane stroške amortizacije pokriva določeni uporabnik enotnega kontnega načrta praviloma v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Zneski stroškov amortizacije, ki jih izkazuje v izkazih, so pokriti deloma z namenskimi sredstvi za pokrivanje stroškov amortizacije, ki jih je prejel od financerja, deloma pa s prihodki, doseženimi s prodajo blaga in storitev na trgu – strošek amortizacije je vračunan v prodajno ceno blaga oziroma storitev (Čižman, 2007b, str. 64).

#### **4. 2. 3. 2 Predlogi za izboljšave**

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). Pri določanju amortizacijske dobe tako dejansko stanje dostikrat nima nobene realne povezave s stopnjo, določeno po tem pravilniku, saj bi se oprema dejansko večkrat lahko amortizirala mnogo dlje in bi bil tudi poslovni rezultat mnogo bolj realen. Tako pa je v prvih nekaj letih poslovni rezultat preobremenjen s stroški amortizacije.

Poleg tega se stroški amortizacije v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Presežna amortizacija pa zmanjšuje vrednost sredstev v upravljanju, kar pomembno vpliva na rezultat poslovanja.

Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev bi lahko opredeljeval opremo ločeno za dejavnosti javnega sektorja, ki veliko investirajo v opremo in amortizacija zanje predstavlja velik strošek. Na primer ločeno za opremo v zdravstvu, ločeno za raziskovalno dejavnost, ...

Po Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) so uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni podati računovodske informacije, ki razkrivajo podatke v računovodskih izkazih in pojasnilih k izkazom. V računovodskih informacijah naj bi se razkrivali tudi podatki o pomembnejših opredmetenih sredstvih in neopredmetenih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti.

To razkritje se nanaša na vse pravne osebe javnega prava ter zajema podatke o opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstvih, ki so glede na dobo koristnosti že odpisana, pa se še vedno uporabljajo. Vzroki za uporabo so lahko različni; sredstva se še vedno delno ali popolnoma usposobljena za uporabo, saj nova sredstva še niso bila nabavljena (Janc, 2005, str. 12).

Pri tem se pri javnih zavodih dostikrat pojavi, da so amortizacijske stopnje popolnoma nerealno določene glede na dobo koristnosti posameznega osnovnega sredstva. Le-ta je v posameznih primerih prekratka, v drugih pa predolga. V primeru, da je amortizacijska stopnja določena npr. za laboratorijsko opremo kot 20 % letno, opremo pa lahko uporabljamo 10 let, je obremenitev poslovnega rezultata 10 let nepravilna, saj je prvih 5 let poslovni rezultat preobremenjen z amortizacijo, drugih 5 let pa se za to opremo sploh ne izkazuje amortizacije.

Glede evidentiranja stroška amortizacije pa bi bil rezultat poslovanja pravilno izkazan le v primeru, da so v njem v celoti izkazani vsi stroški poslovanja poslovnega leta – tudi stroški amortizacije.

#### **4. 2. 4 Delitev javna služba – trg**

##### **4. 2. 4. 1 Predstavitev problematike**

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) zahteva, da pravne osebe javnega prava dosledno ločeno izkazujejo prihodke, odhodke in izid poslovanja v zvezi z opravljanjem dejavnosti javne službe in prihodke, odhodke in izid poslovanja, ki se nanašajo na prodajo blaga in storitev na trgu.

Ena pomembnejših določb Zakona o računovodstvu se nanaša na poslovne knjige in poročila, ki morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida:

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

Javni zavod namreč opravlja tri vrste dejavnosti (Kavčič, 2001, str. 153):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna (obseg, ceno in vsebino določi država),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu (vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg ali pa tudi ne, vendar ceno določi zavod sam),
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo (vsebino, obseg in ceno določi zavod sam).

Pri tem ni dileme, da spada dejavnost prve alineje med javno službo, dejavnost tretje alineje pa v tržno dejavnost. Vprašanje pa je, kam sodi dejavnost druge alineje.

Določba Zakona o računovodstvu, da se morajo ločeno spremljati prikazi izida javne službe in tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve posameznih virov sredstev. Glede na zahteve Zakona o računovodstvu in Slovenskih računovodskih standardov mora javni zavod imeti izdelan način in sodila za razporejanje stroškov in ločeno spremljanje odhodkov in prihodkov po dejavnostih.

Pri delitvi prihodkov in odhodkov zavoda med obe dejavnosti je poleg sodila delitve zelo pomembna njegova dosledna uporaba. Slednje je pomembno iz naslednjih vidikov:

- dosledno delitev prihodkov, odhodkov in rezultatov poslovanja zahteva Zakon o računovodstvu,
- delitev je pomembna z vidika davka od dobička pravnih oseb, ki obdavčuje izid tržne dejavnosti javnih zavodov,
- delitev je pomembna, ker se lahko zaposlenim kot del plače za delovno uspešnost izplača del presežka prihodkov, ustvarjenega na trgu,
- delitev je pomembna tudi zato, ker sta obseg in izid tržne dejavnosti pomembna kriterija za odločanje o delovni uspešnosti direktorja.

Pri opredeljevanju dejavnosti zavoda je potrebno upoštevati (Kavčič, 2005):

- določenost javne službe v nacionalnih programih za posamezno področje,
- določbe ustanoviteljskega akta in obseg pooblastila pri opravljanju javne službe,
- obseg in vsebino dejavnosti in kadrovske zmogljivosti,
- način in vsebina verifikacije javne službe,
- status plačnika proizvodov in storitev,
- omejenost oziroma dosegljivost proizvodov in storitev.

Glede delitve prihodkov od poslovanja na javno službo in tržno dejavnost naj ne bi bilo večjih težav. Po Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) se kot javne službe opravljajo z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta na podlagi zakona določene dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavljanja v javnem interesu republika, občina ali mesto. Torej je dejavnost javne službe tista, ki je kot taka določena z zakonom ali odlokom na podlagi zakona. Z zakoni in odloki so mišljeni tisti predpisi, ki urejajo posamezne dejavnosti (na primer zakon o zdravstvu, zakon o visokem šolstvu, ...).

Delitev dejavnosti na javno službo in tržno dejavnost je izrednega pomena, saj država za javno službo določa obseg, ceno in kakovost storitev, odloča o presežku prihodkov nad odhodki, poleg tega pa imajo zaposleni pravico do stimulacij le ob poprejšnjem dovoljenju države (Kavčič, 2005).

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

1. o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovske in drugih zmogljivosti,
2. sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
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.

Opredelitev tržne dejavnosti poraja dileme, namreč kaj umestiti pod tržno dejavnost. Prevladujoče mnenje je, da se v okvir tržne dejavnosti uvršča le nejavne dejavnosti. Sredstva javnih financ so namreč tista, ki jih zavod pridobi na podlagi pogodbe z ustanoviteljem ali sofinancerjem za izvajanje nalog, zaradi katerega je zavod ustanovljen. Za sredstva javnih financ torej ustanovitelj določi ceno, vsebino in obseg storitev.

Ena najpomembnejših določb SRS 36 se nanaša na stroške. Delitev splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov na posamezne dejavnosti se opravi na osnovi primerne sodila, ki ga izbere organizacija sama. Če ni primernejšega sodila, lahko deleže dejavnosti ugotovi na osnovi višine prihodkov posamezne dejavnosti. Vendar pa prihodki niso zanesljiva osnova za razporejanje splošnih stroškov, saj vedno ne odražajo pravega razmerja med njimi. Neka dejavnost je lahko na prihodkovni strani podcenjena in zato na osnovi prihodkovnega kriterija razporejanja stroškov dobi manj stroškov, kot bi jih sicer, glede na kakšno drugo osnovo, morala dobiti. In obratno, neka prihodkovna zelo donosna dejavnost lahko prejme neupravičeno veliko splošnih stroškov (Čižman, 2001, str. 15–16).

Posebnosti računovodstva javnih zavodov izhajajo prav iz potrebe po specifičnem poročanju o njihovem poslovanju. Ločeno izkazovanje poslovnega izida posameznih dejavnosti je tesno povezano z ugotavljanjem stroškov (in odhodkov) po dejavnosti. Na odhodkovni strani pa so predpisi določili nekatera pravila, in sicer:

- spremljanje stroškov po dejavnostih zavoda tako, da je možno za vsako dejavnost iz evidenc in na podlagi sodil ugotoviti stroške in odhodke,
- spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, po naravnih vrstah stroškov (konti),
- spremljanje neposrednih in posrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov,
- razporejanje posrednih stroškov na dejavnosti javnega zavoda, pri čemer se lahko uporabijo metode razporejanja posrednih stroškov ali pa napotilo SRS 36 – velikost prihodka dejavnosti (če ni drugega primerne merila).



Pri pripravljanju izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je potrebno glede delitve prihodkov in odhodkov oziroma stroškov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost upoštevati naslednja opozorila (Zupančič, Čižman, 2007, str. 39):

- poslovne prihodke je potrebno razdeliti na podlagi sodila pristojnega ministrstva; če ga ni, ga moramo določiti sami,
- finančni prihodki (zamudne in pogodbene obresti, prihodki od prevrednotenja in od prodaje finančnih naložb ter drugi) sodijo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost,
- izredni prihodki, prevrednotovalni poslovni prihodki (razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost) in vse donacije sodijo v dejavnost javne službe,
- odhodke praviloma razdelimo na podlagi dejanskih podatkov, če pa takšna delitev ni možna, uporabimo primerno sodilo; če ni boljšega, je to razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki tržne dejavnosti,
- kljub temu da se v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka investicijski odhodki pojavljajo le med odhodki dejavnosti javne službe, se stroški amortizacije na podlagi sprejetega sodila razdelijo in izkažejo posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost,
- finančne odhodke (zamudne in pogodbene obresti, prevrednotovalne finančne prihodke in druge) je treba deliti na podlagi dejanskih podatkov, dokumentiranih s knjigovodskimi listinami,
- izredni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki se pri tržni dejavnosti pojavijo le izjemoma (na primer izguba pri odtujitvi osnovnih sredstev, ki se uporabljajo za tržno dejavnost, odhodki, ki se nanašajo na odškodnine, povezane z opravljanje tržne dejavnosti, in podobno).

V Zakonu o računovodstvu je opredeljeno, da mora biti spremljanje odhodkov urejeno tako, da je možno ugotoviti odhodke javne službe in odhodke tržne dejavnosti. Kaj uporabiti kot sodilo za razporejanje stroškov, je pomembno tudi zaradi tega, ker je osnova, ki jo uporabimo pri razporejanju lahko ključnega pomena pri stimuliranju zaposlenih v javnih zavodih.

Po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02) je ureditev stimuliranja zaposlenih naslednja:

- a) Vlada z uredbo določi prihodke, ki se štejejo kot sredstva, pridobljena na trgu ali iz nejavnih prihodkov za opravljanje javne službe in predpiše merila za delitev sredstev.
- b) Del plače za delovno uspešnost pripada javnemu uslužbencu, ki je pri delu v tekočem letu dosegel nadpovprečne delovne rezultate. Ta del plače lahko letno znaša največ dve osnovni mesečni plači javnega uslužbenca, pri čemer se upošteva višina osnovne plače javnega uslužbenca v mesecu decembru preteklega leta.
- c) Del plače za delovno uspešnost se javnemu uslužbencu določi na podlagi meril in kriterijev, dogovorjenih s kolektivno pogodbo za javni sektor.

#### 4. 2. 4. 2 Predlogi za izboljšave

Določba Zakona o računovodstvu, da se mora računovodsko ločeno spremljati poslovanje javne službe in poslovanje tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Kam sodi določena dejavnost – na primer sodelovanje na projektih Evropske unije? Je to javna služba? Sodijo ti prihodki, pridobljeni v konkurenčnem boju s številnimi drugimi evropskimi interesenti, v tržno dejavnost, ki presega javno službo, za katero je javni zavod ustanovljen na nacionalni ravni?

Zakonodaja v Sloveniji je dejansko preveč tolerantna do javnih zavodov, saj jim pušča proste roke, da sami izberejo sodilo za razporejanje stroškov. Največkrat so tako izbrana osnova za sodilo prihodki, ki pa kot rečeno, niso dobra osnova. S takšno zakonodajo država od javnih zavodov ne zahteva potrebne kritičnosti pri računovodenju.

Storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju posameznih dejavnosti, ki sodijo med javne službe, so tako raznovrstne, da jih opredelitve javnih služb, vsebovane v predpisih, nikoli ne morejo zajeti v celoti. Tisti, ki so najbolj pristojni za pojasnjevanje, kaj sodi v javno službo, so gotovo resorna ministrstva. Resorna ministrstva bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključne za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški delijo med dejavnosti javne službe in trga po različnih politikah in ključih.

Ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi na trgu, zahteva predvsem boljše definiranje prejemkov in izdatkov za opravljanje javne službe, s tem pa tudi boljše reguliranje dejavnosti javne službe. Zato morajo država in občine okrepiti svojo regulativno funkcijo nad izvajanjem javne službe. Kot regulator javne službe morata država oziroma občina v področni zakonodaji (zakoni, podzakonski predpisi, nacionalni programi) določiti standarde in normative za (Zemljič, 2000, str. 115–116):

- izvajanje javne službe (obseg in kvaliteta, cene javnih dobrin in storitev, enak in neomejen dostop uporabnikov storitev javnih zavodov),
- pogoje financiranja (zlasti za investicije in investicijsko vzdrževanje) in
- kakovost izvajanja javne službe.

Opredeliti bi bilo potrebno tudi pravila glede razpolaganja s prihodki zavodov doseženimi na trgu. S tem bo zagotovljena tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev javnih financ na eni strani, na drugi strani pa ugotavljanje gospodarjenja s sredstvi, ki jih zavodi pridobivajo iz neproračunskih virov. Ker so javni

zavodi na svojih področjih bolj ali manj »monopolisti«, cen svojih storitev ne morejo preverjati na trgu.

Potrebno je tudi povedati, da na področju javne službe in tržne dejavnosti ni jasno določene strategije in ločevanja med delovanjem javnih zavodov na trgu in delovanjem tipičnih gospodarskih subjektov, ki so vsebinsko v posameznih sestavinah javne službe. Javni zavod je pogosto dvoživka, ki nastopa, v pravnem pomenu in pri izvajanju svoje dejavnosti, kot podaljšanja roka države z ene strani in z druge strani kot tipični tržni subjekt (Ivanjko, 2001, str. 128).

Potrebno je izpeljati statusno (pravno-organizacijsko) razmejitev med zavodi, ki prodajajo svoje storitve na konkurenčnem trgu in zavodi, ki so financirani iz proračunov. To pomeni preoblikovanje sedanjih javnih zavodov, ki opravljajo tako imenovane javne službe v samostojne zavode, ki pridobijo pravico izvajati javne službe. Ostali zavodi pa se preoblikujejo v državne zavode. Preoblikovanje v samostojne zavode ne pomeni privatizacije, temveč le spremembo pravno-organizacijske oblike, oziroma spremembo načina izvajanja javnih služb (Bohinc, 2007, str. 23). Državni zavodi se ravnaajo po pravilih, ki veljajo za državno upravo; za njih velja javnopravni režim, saj so osebe javnega prava. Povsem drugače pa naj samostojni zavodi ne bi imeli statusa oseb javnega prava, čeprav so lahko v povsem javni lasti (države ali lokalnih skupnosti ali drugih oseb javnega prava); če izvajajo javno službo, jim mora ustanovitelj podeliti koncesijo (Bohinc, 2007, str. 25).

## **5 Zaključek**

Javni zavodi v Sloveniji so temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih statusno ureja vprašanja zavodov. Cilj delovanja javnega zavoda je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Cilj javnih zavodov je tako z danimi sredstvi doseči maksimalno realizacijo ciljev. Potrebno je minimizirati stroške oziroma zagotoviti čim bolj kakovostne javne dobrine in storitve s čim manj stroški. Cilj opravljanja javnih zavodov tako ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb.

Računovodstvo javnih zavodov urejajo Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah in Slovenski računovodski standardi.

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd.

Za javne zavode velja poseben standard – SRS 36, ki opredeljujejo računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter nenazadnje ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo – davkoplačevalci.

Javni zavodi so dolžni voditi računovodstvo tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka, kar nemalokrat povzroča težave, predvsem pa daje misliti o smiselnosti dvojnega dela. Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Podatke o finančnih tokovih je mogoče ustrezno predstaviti tudi brez obremenjujočega dvojnega vodenja računovodstva po načelu denarnega toka skozi vse poslovno leto. Ob tem tudi IPSAS standardi predvidevajo, da naj bi osebe javnega prava vodile računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Izkazovanje sredstev v upravljanju je predvsem posledica dejstva, da javni zavodi nimajo svojega kapitala. Ustanovitelj javnemu zavodu za poslovanje zagotovi sredstva na način, da mu jih da v upravljanje. Pri tem ustanovitelji javnih zavodov zelo redko s pogodbo uredijo, katera sredstva in v kakšni vrednosti so dana zavodu in na kakšen način – ali v upravljanje ali v brezplačni najem. Zelo neurejeno je vpisovanje nepremičnin, v katerih poslujejo javni zavodi v zemljiško knjigo – v zemljiški knjigi so pogosto kot lastniki vpisani javni zavodi, čeprav le-ti po Zakonu o zavodih ne morejo biti lastniki premoženja. Prenos sredstev v upravljanje javnim zavodom bi zato moral biti urejen s pogodbo, ki bi opredeljevala bistvene obveznosti in razmerja obeh pogodbenih strank – ustanovitelja in javnega zavoda. Bi bil pa za rešitev vprašanj povezanih s tovrstno problematiko nov zakon o javnih zavodih nadvse dobrodošel.

Javni zavodi obračunavajo amortizacijo glede na amortizacijske stopnje, ki so določene v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Pri določanju amortizacijske dobe dejansko stanje tako dostikrat nima nobene realne povezave s stopnjo, določeno po tem pravilniku, saj bi se oprema dejansko večkrat lahko amortizirala mnogo dlje in bi bil tudi poslovni rezultat mnogo bolj realen. Tako pa je v prvih nekaj letih poslovni rezultat preobremenjen s stroški amortizacije. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev bi lahko opredeljeval opremo ločeno za dejavnosti javnega sektorja, ki veliko investirajo v opremo in amortizacija zanje predstavlja velik strošek. Na primer ločeno za opremo v zdravstvu, ločeno za raziskovalno dejavnost...

Poleg tega se stroški amortizacije v odhodkih določenega uporabnika izkažejo le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov obračunskega obdobja. Presežna amortizacija pa zmanjšuje vrednost sredstev v upravljanju, kar pomembno vpliva na rezultat poslovanja. Rezultat poslovanja bi bil pravilno izkazan le v primeru, da so v njem v celoti izkazani vsi stroški poslovanja poslovnega leta – tudi stroški amortizacije.

Določba Zakona o računovodstvu o računovodsko ločenem spremljanju poslovanja javne službe in tržne dejavnosti je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Zakonodaja v Sloveniji je preveč tolerantna do javnih zavodov, saj jim pušča proste roke pri izbiri sodila za razporejanje stroškov in s tem dejansko od njih ne terja potrebne kritičnosti pri računovodenju. Resorna ministrstva bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključne za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški delijo med dejavnosti javne službe in trga po različnih politikah in ključih.

Javni zavod je pri svojem delovanju obenem podaljšana roka države in hkrati tipičen gospodarski subjekt. Dejansko je veliko dilem še odprtih in mnogo stvari še nedorečenih. Mnogokrat se odpira tudi vprašanje politične volje urejanja odprtih vprašanj javnih zavodov, in to kljub temu, da gre za ogromno proračunskega denarja, ki davkoplačevalce nadvse zanima, ali je bil uporabljen v »dobre namene«. Kot izgleda v danem trenutku, bo Zakon o zavodih brez »hudih pretresov« dočakal polnoletnost.

## **6 Literatura in viri**

### **Literatura**

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. 3rd edition. London: Prentice Hall, 1996. 481. str.
2. Bailey J. Stephen: Public Sector Economics. London: Macmillan, 1995. 406. str.
3. Bohinc Rado: Nekaj predlogov za reformo javnih zavodov v RS. Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2007, str. 15–31.
4. Budimir Verica: Mjerenje uspešnosti u javnom sektoru. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 314–326.
5. Coombs H. M., Jenkins D. E.: Public Sector Financial Management. London: Chapman & Hall, 1991. 294. str.

6. Cvikel Milan M., Zemljič Petra: *Zakon o javnih financah (ZJF) s komentarjem*. Ljubljana: Bonex založba, 2000. 333. str.
7. Čadež Mateja: *Računovodstvo javnih zavodov*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 39. str.
8. Čižman Milenka: *Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 7–9.
9. Čižman Milenka: *O spremembah in novostih v predpisih za uporabnike enotnega kontnega načrta v letu 2005*, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 32 (2005), 11, str. 113–124.
10. Čižman Milenka: *Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 89. str.
11. Čižman Milenka: *Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 32 (2005a), 12, str. 24–47.
12. Čižman Milenka: *Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007b), 3, str. 51–86.
13. Čok Mitja, Prevolnik Rupel Valentina, Stanovnik Tine, Cirman Andreja, Mrak Mojmir.: *Javne finance v Sloveniji*. 2. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 90. str.
14. Devjak Srečko, Peček Bojan: *Kazalniki uspešnosti javnega sektorja*. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 47 (2001), 1–2, str. 104–115.
15. Dimitrić Mira: *Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 269–285.
16. Freeman Robert J., Shoulders Craig D.: *Governmental and nonprofit accounting: theory and practice*. 4th edition. Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice Hall, 1993. 823. str.
17. Gradišar Vera: *Računovodstvo javnih zavodov*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 123. str.
18. Ivanjko Šime: *Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda*. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 127–140.
19. Jakir-Bajo Ivana, Maletić Ivana: *Financijsko izveščivanje prema zahtjevima Eurostat-a*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 217–230.
20. Jamnik Silva: *Posebnosti revidiranja v javnih zavodih*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 115. str.
21. Janc Marija: *Prve izkušnje z javnim računovodstvom po uveljavitvi zakona o računovodstvu*. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 51–61.

22. Janc Marija: Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. 8. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. 16. str.
23. Kamnar Helena: Državno upravljanje javnega zavoda. Zbornik referatov I. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 65–81.
24. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgov. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče Ljubljana, 1999a. 197. str.
25. Kamnar Helena: Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 137–149.
26. Kamnar Helena: Sistem javnih financ v Sloveniji. Zbornik referatov I. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999b, str. 7–18.
27. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 121–136.
28. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151–167.
29. Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 99–115.
30. Kavčič Slavka: Računovodski vidik javnih sredstev. Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2007, str. 81–94.
31. Kavčič Slavka: Računovodstvo javnih podjetij. Zbornik referatov – 25. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 1993, str. 107–115.
32. Kolenc Tatjana: Prenova računovodskega sistema v zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 115. str.
33. Merčun Talija: Novosti, ki jih za računovodstvo javnih podjetij prinašajo prenovljeni SRS. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 53. str.
34. Mlinar Marjeta: Posebnosti računovodstva zavodov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 37. str.
35. Musgrave Richard: Javne financije u teoriji i praksi. Zagreb: Institut za javne financije, 1993. 674. str.
36. Podnar Anže: Informacije o uresničevanju ciljev – rezultatov javnega zavoda, primer Loški muzej. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 47. str.

37. Premchand A.: *Government Budgeting and Expenditure Controls*. Washington: International Monetary Fund, 1995. 530. str.
38. Rogers Michael: *Public Sector Accounting*. Cheltenham: Stanley Thornes Publishers Ltd, 1995. 304. str.
39. Roje Gorana: *Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 198–215.
40. Rosen S. Harvey: *Public Finance*. 5th edition. Singapore: McGraw-Hill, 1999. 608. str.
41. Rupnik Lado: *Javne finance, 1. del: Javne finance v svetu*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 1995. 196. str.
42. Sarvan Desanka: *Komunalna društva in ustanove u vlasništvu JLP(R)S – upravljanje nekretninama, udjelima i dokapitalizacija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, 2007, str. 139–156.
43. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319. str.
44. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 273. str.
45. Stanovnik Tine: *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 196. str.
46. Stefan Andreja: *Razkritja v računovodskih izkazih javnih podjetij*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 40. str.
47. Štrekelj Vlado, Čizman Milenka: *Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 3, str. 7–9*.
48. Štrekelj Vlado: *Aktualni problemi izvajanja posebnih SRS za nepridobitne organizacije in njihovo nadaljnje razvijanje. Zbornik referatov – 35. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 267–278.
49. Štrekelj Vlado: *Novi računovodski predpisi za pravne osebe javnega prava, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 29 (2002), 8, str. 23–30*.
50. Štrekelj Vlado: *Pravni okvir računovodskih rešitev v nepridobitnih organizacijah. Zbornik referatov – 30. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 335–343.
51. Štrekelj Vlado: *Prehod na SRS 36 – računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (2006), Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 5, str. 39–46*.
52. Trunk-Širca Nada, Tavčar Mitja I.: *Management nepridobitnih organizacij. 2. natis*. Koper: Visoka šola za management, 2000. 136. str.
53. Turk Ivan, Melavc Dane: *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547. str.
54. Zemljič Petra: *Razmerje med neposrednimi in posrednimi uporabniki državnega in občinskih proračunov po zakonu o javnih financah. Zbornik referatov II. seminarja o*



- javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 101–120.
55. Zupančič Vera, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 10–50.
56. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 33 (2006), 3, str. 10–49.
57. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 34 (2007), 3, str. 164–168.
58. Žibert Franc: Teorija javnih financ. Ljubljana: Uradni list RS, 1993. 206. str.
59. Žibert Mateja: Razporejanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa na primeru javnega visokošolskega zavoda. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 89. str.

## Viri

1. Gradivo s seminarja CIPFE: Cash versus Accrual Accounting, Bled, 2006.
2. Kavčič Slavka: Računovodstvo proračunskih uporabnikov. Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005/2006.
3. Kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (Uradni list RS, št. 9/06).
4. Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110/99, 26/00, 27/00).
5. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01, 81/02, 46/03).
6. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).
7. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05, 138/06).
8. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05, 138/06).
9. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06).
10. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04).
11. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98, 13/06).

12. Zafred Jasna Ida: Mednarodni računovodski standardi za javni sektor. Predavanje pri predmetu Računovodstvo proračunskih uporabnikov. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 17. str.
13. Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02, 79/06, 46/07).
14. Zakon o društvih (Uradni list RS, št. 61/06).
15. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06).
16. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
17. Zakon o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06).
18. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02).
19. Zakon o javnih zavodih – ZJZ, delovno besedilo, 18.10.2000.
20. Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 96/03).
21. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02).
22. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02, 72/03, 126/03, 70/04, 53/05, 14/06, 68/06, 110/06, 121/06).
23. Zakon o ustanovama (Nar. nov., br. 76/93, 29/97).
24. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 45/94, 8/96, 31/00, 36/00, 127/06).