

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

TATJANA POTOČNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**RAČUNOVODENJE PRAVNIH OSEB JAVNEGA PRAVA IN ANALIZA
PREDVIDENIH SPREMEMB OBRAČUNSKEGA SISTEMA**

Ljubljana, november 2006

TATJANA POTOČNIK

IZJAVA

Študentka Tatjana Potočnik izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Eteke Korpič-Horvat in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 18.11.2006

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
1.1. Opis problematike	1
1.2. Namen in cilj specialističnega dela	3
1.3. Metode proučevanja	4
2. RAČUNOVODENJE PRAVNIH OSEB JAVNEGA PRAVA	4
2.1. Pravne podlage	4
2.2. Sestavine računovodenja	6
2.3. Izkazovanje in vrednotenje ekonomskih kategorij	7
2.3.1. Izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov ...	7
2.3.2. Izkazovanje in vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev	13
2.3.3. Oblikovanje popravka vrednosti sredstev	17
2.3.4. Prevrednotenje sredstev	18
2.4. Računovodski izkazi pravnih oseb javnega prava	19
2.4.1. Bilanca stanja	19
2.4.2. Izkaz prihodkov in odhodkov	20
2.4.3. Pojasnila k računovodskim izkazom	22
3. ZAKLJUČNI RAČUN PRORAČUNA RS	24
3.1. Pravne podlage	24
3.2. Struktura zaključnega računa proračuna	24
3.2.1. K ciljem usmerjeni proračun	27
4. EVIDENTIRANJE POSLOVNIH DOGODKOV V PROCESU IZVRŠEVANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA	28
4.1. Evidentiranje prihodkov in drugih prejemkov neposrednih uporabnikov	28
4.2. Evidentiranje odhodkov in drugih izdatkov neposrednih uporabnikov	30
5. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR	33
5.1. MRSJS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov	36
5.2. MRSJS 2 – Izkaz denarnega toka	38
5.3. Računovodsko poročanje na podlagi denarnih tokov	39
6. RAČUNOVODENJE PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA	40
6.1. Predpogoji za uvedbo računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka	42
6.2. Prednosti in slabosti računovodenja po nastanku poslovnega dogodka	46
6.2.1. Prednosti	46
6.2.2. Slabosti	47
6.3. Izkušnje drugih držav pri uvedbi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka	49
6.3.1. Hrvaška	50
6.3.2. Velika Britanija	52
6.3.3. Švedska	54
6.3.4. Nova Zelandija	56
6.4. Razvoj računovodenja v Sloveniji	57
6.4.1. Predlog računovodenja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka – evidenčno knjiženje	61
6.4.2. Vodenje analitičnih evidenc terjatev in obveznosti	64
6.4.3. Vpliv na prilagoditev programske opreme za evidentiranje poslovnih dogodkov	66
6.4.4. Vpliv na izkaz prihodkov in odhodkov neposrednih uporabnikov in proračuna	67
7. PREDLAGANE SPREMEMBE PREDPISOV	68
7.1. Predlagane spremembe zakona o javnih financah	68
7.2. Predlagane spremembe zakona o računovodstvu	69

7.3. <i>Predlagane spremembe podzakonskih predpisov</i>	70
8. SKLEP	70
9. LITERATURA IN VIRI	73

SEZNAM TABEL:

Tabela 1: Podatki o realiziranih prihodkih in drugih prejemkih ter odhodkih in drugih izdatkih proračuna RS za leti 2004 in 2005	23
Tabela 2: Shema knjiženja - evidentiranje prihodkov	29
Tabela 3: Shema knjiženja - evidentiranje izdatkov za blago in storitve	31
Tabela 4: Shema knjiženja - evidentiranje nakupa opreme in obračun amortizacije	32
Tabela 5: Računovodstvo in proračunski postopek v državah OECD v letu 2001	50
Tabela 6: Obračunane terjatve in obveznosti proračuna RS po stanju na dan 31.12.2005	65

1. UVOD

1.1. Opis problematike

Vloga računovodja v javnem sektorju se bistveno razlikuje od njegove vloge v zasebnem sektorju, kjer ima računovodja pomembno vlogo pri merjenju dobička, vrednosti delnic in finančnega stanja podjetja. Pristojnosti računovodske službe v javnem sektorju so opredeljene v 91. členu Zakona o javnih financah in vključujejo: plačila, tekoče urejanje, zajemanje, knjigovodsko evidentiranje in sporočanje podatkov, pripravljanje računovodskih izkazov, izvajanje računovodskega nadzora in nadzora nad izpolnjevanjem terjatev in plačilom obveznosti ter arhiviranje knjigovodskih listin. Pomembna vloga računovodja v javnem sektorju je torej zagotavljati kvalitetne informacije, ki so potrebne za kontrolo porabe javnih sredstev ter za pripravo in izvrševanje proračuna, kar naj bi omogočilo višjo stopnjo uresničitve zastavljenih ciljev ter vplivalo na večjo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost porabe javno - finančnih sredstev.

V javni sektor sodijo v skladu z določbami Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02 in 110/02) neposredni in posredni uporabniki proračunov, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (oba v obveznem delu), javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge prave osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. V specialističnem delu bom obravnavala računovodenje neposrednih in delno posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Med neposredne uporabnike sodijo državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava, med posredne uporabnike pa javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina.

Računovodstvo proračuna, neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov in drugih pravnih oseb javnega prava ter tistih pravnih oseb zasebnega prava, ki ne vodijo računovodstva na podlagi določb zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih, je določeno v zakonu o računovodstvu. Temeljne naloge računovodstva pa so določene že v posebnem poglavju zakona o javnih financah. Z uveljavitvijo zakona o javnih financah in zakona o računovodstvu se je v Sloveniji začela v letu 2000 celovita reforma javnih financ, ki je bila potrebna zaradi preglednega proračunskega poslovanja in so jo narekovale smernice mednarodnih institucij ter so osnova za vključitev v mednarodne integracije.

Na podlagi tretjega odst. 15. člena zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02) se prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kontnega načrta priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka – plačane realizacije. Navedeno ne upoštevajo pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov. Minister za finance je na podlagi četrtega odst. 15. člena zakona o računovodstvu predpisal (v 16. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju

prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava), da navedene pravne osebe javnega prava priznavajo prihodke in odhodke po računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka – fakturirane realizacije.

V zadnjih letih v mednarodnih institucijah narašča interes, da tudi vladne organizacije in ustanove javnega sektorja preidejo na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka, tako kot to izvaja zasebni sektor. Prednost takega izkazovanja poslovnih dogodkov naj bi bila lažje ocenjevanje uspešnega izvajanja načrtovanih programov ter zagotavljanje več in bolj kvalitetnih računovodskih informacij, potrebnih za analiziranje fiskalne stabilnosti, za učinkovito uporabo razpoložljivih virov in za odločanje. V okviru mednarodne zveze računovodij, ki deluje že od leta 1977, je leta 2004 ustanovil strokovni svet IFAC (International federation of Accountants Board - IFACB) upravni odbor za izdajo Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (International Public Sektor Accounting Standards Board - v nadaljevanju: IPSASB). Namen ustanovitve upravnega odbora je priprava in razvoj visoko kvalitetnih računovodskih standardov, ki bi jih lahko uporabljale osebe javnega prava po vsem svetu za splošne namene računovodskega poročanja. Navedeni standardi podpirajo sistem vodenja računovodstva po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Uvajanje računovodske podlage nastanka poslovnega dogodka priporočajo tudi države članice Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD), ki si prizadevajo uvesti popolnejše informacije o finančnem položaju države. Posredno vzpodbujajo uveljavljanje podlage nastanka poslovnega dogodka v državno računovodstvo pravila za finančno statistično poročanje. Leta 2001 je poročanje o finančni statistiki na podlagi nastanka poslovnega dogodka uvedel IMF s priložnikom Government Finances Statistics Manual (GFSM2001).

Mnenja uglednih strokovnjakov iz EU glede računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka za javni sektor so zelo različna. G. Noel Hepworth, ki je predsedoval Odboru javnega sektorja pri Mednarodni zvezi evropskih računovodij (IFAC), je na podlagi svojih izkušenj pri uvedbi načela nastanka poslovnega dogodka zaključil: uvedba računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka je draga in zamudna in zahteva precej virov iz drugih dejavnosti, velike spremembe na ravni organizacije, postopkov in odgovornosti vodilnih delavcev. Diamond Jack (Mednarodni denarni sklad, 2002, str. 9) navaja, da je glede na dejstvo, da imajo vladne odločitve o porabi učinek na gospodarstvo, še preden pride do gotovinskih plačil, prišlo do potrebe po spremljanju negotovinskih podatkov, na primer: informacij o odprtih obveznostih in do modificiranega računovodenja na podlagi plačil.

Na podlagi Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008 si je Vlada RS med drugim zastavila cilje za vzpostavitev učinkovitega sistema finančnega poročanja, ki vključuje tudi izboljšanje in prenovo funkcije računovodenja v smeri uvajanja računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Navedene spremembe vrednotenja ekonomskih kategorij naj bi bile podlaga za neposredno

poročanje v skladu z metodologijo ESA 95.

Specialistično delo sem razdelila na osem poglavij. V prvem poglavju sem opredelila problem, namen in cilj specialističnega dela. V drugem in tretjem poglavju sem predstavila zakonsko ureditev in druge pravne podlage vodenja računovodstva pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov, vrednotenje in izkazovanje posameznih ekonomskih kategorij, pripravo in obrazložitev računovodskih izkazov ter strukturo zaključnega računa državnega proračuna.

V četrtem poglavju sem prikazala način evidentiranja poslovnih dogodkov v procesu izvrševanja državnega proračuna na podlagi načela plačane realizacije. Peto poglavje je namenjeno predstavitvi mednarodnih standardov računovodskega poročanja za javni sektor. Šesto poglavje je najobširnejše in je namenjeno računovodenju na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka, s tem, da sem najprej predstavila predpogoje za uspešno uvedbo računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, opisala in analizirala prednosti in slabosti računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka ter ugotovljene izkušnje v drugih državah. Predstavila sem predlog računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, analizirala vpliv na vodenje analitičnih evidenc ter na izkaz prihodkov in odhodkov neposrednih uporabnikov ter navedla potrebne dograditve programske opreme. Sedmo poglavje pa je namenjeno predstavitvi sprememb predpisov, ki so potrebne za popolno uvedbo računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka tudi v javnem računovodstvu. V sklepnem delu sem povzela moja spoznanja in ugotovitve. Specialistično delo sem zaključila z navedbo literature in virov.

1.2. Namen in cilj specialističnega dela

Namen specialističnega dela je pojasniti prednosti in slabosti računovodenja neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka. Prikazala in upoštevala sem izkušnje ostalih držav, ki so prevzele oziroma uvajajo sistem računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka ter ugotovitve uglednih strokovnjakov. Glede na to, da je računovodsko poročanje tesno povezano s proračunskim poročanjem oziroma, da je metodologija vrednotenja prihodkov in odhodkov trenutno usklajena, kar pomeni, da so realizirani prihodki in odhodki v računovodskem izkazu prihodkov in odhodkov, enaki realiziranim prihodkom in odhodkom v bilanci prihodkov in odhodkov zaključnega računa proračuna, sem pri analizi upoštevala tudi navedeni vidik.

Cilji specialističnega dela so:

- analizirati prednosti in slabosti računovodenja neposrednih uporabnikov državnega proračuna na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka ter analiza predpostavk, ki morajo biti izpolnjene pri uvedbi novega sistema računovodenja;
- predstaviti računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka ter potrebne spremembe zakonskih in podzakonskih predpisov ter
- predstaviti prilagoditve programske opreme za evidentiranje poslovnih dogodkov v

procesu izvrševanja proračuna Republike Slovenije.

Specialistično delo bo lahko služilo kot strokovno gradivo za uspešno implementacijo sprememb in prilagoditev zakonodaje (zakona o računovodstvu in podzakonskih predpisov) v skladu s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ Republike Slovenije za obdobje od 2005 do 2008.

1.3. Metode proučevanja

Glede na izbrano tematsko področje, namen in cilj specialističnega dela, sem uporabila metode dela, ki temeljijo na raziskovanju teoretičnih in zakonskih podlag za predlog sprememb zakonodaje v zvezi z izkazovanjem ekonomskih kategorij v poslovnih knjigah po načelu nastanka poslovnega dogodka. Pri pisanju specialističnega dela sem uporabila pri drugem, tretjem in petem poglavju deskriptivni pristop, pri četrtem, šestem in sedmem poglavju pa analitični pristop. Pri raziskovanju in odkrivanju sem uporabila domačo in tujo literaturo s področja računovodstva ter izkušnje drugih držav pri uvajanju sistema računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Del literature predstavljajo tudi članki pomembnih strokovnjakov s področja računovodstva ter priporočila mednarodnih organizacij, zvez in združenj ter izkušnje drugih držav pri uvajanju računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka.

V izdelavo specialističnega dela sem vključila tudi svoje izkušnje, pridobljene z dosedanjim delom na področju računovodenja neposrednih in posrednih uporabnikov državnega proračuna. V veliko pomoč mi je bilo znanje, ki sem ga pridobila v okviru študija na specialističnem programu Računovodstvo, revizija in davčno svetovanje.

2. RAČUNOVODENJE PRAVNIH OSEB JAVNEGA PRAVA

2.1. Pravne podlage

Računovodstvo pravnih oseb javnega prava temelji na zakonu o računovodstvu, podzakonskih aktih, izdanih na njegovi podlagi ter splošnih slovenskih računovodskih standardih. Zakon o računovodstvu je torej krovni zakon, ki od 1. januarja 2000 dalje ureja enotno vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike, pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih (v nadaljevanju: pravne osebe javnega prava). Zakon o računovodstvu opredeljuje:

- knjigovodske listine in poslovne knjige,
- priznavanje prihodkov in odhodkov,
- ugotavljanje izida poslovanja,
- 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, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb ter
- računovodsko kontrolo in notranje revidiranje.

Zakon o računovodstvu je pomenil eno izmed prelomnic v reformi javnih financ in je določil osnovne pogoje za (Janc, 2001, str. 51):

- ločeno prikazovanje prihodkov in odhodkov iz naslova opravljanja javne službe in iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu;
- spremljanje gibanja vseh javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov, odhodkov in drugih izdatkov – zaradi računovodskega načela plačane realizacije;
- ugotovitev in knjigovodsko evidentiranje vseh sredstev, ki so jih ustanovitelji dali v upravljanje oziroma v last javnim zavodom, javnim skladom in javnim agencijam;
- pripravo premoženjskih bilanc vseh proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov in konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

Na podlagi zakona o računovodstvu je minister za finance izdal naslednje podzakonske predpise, ki določajo podrobna pravila in postopke, ki jih morajo pri vodenju poslovnih knjig ter pripravi računovodskih izkazov upoštevati pravne osebe javnega prava:

- pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04 in 13/05),
- pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04 in 117/05),
- pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu ter kapitalskih naložb (Uradni list RS, št. 117/02, 134/03),
- pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) in
- pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/04 in 126/04).

Pri računovodenju pravnih oseb javnega prava je zelo pomembna hierarhija predpisov, po kateri se najprej upoštevajo določbe zakona o računovodstvu, podzakonskih predpisov, izdanih na njegovi podlagi, in šele nato določbe slovenskih računovodskih standardov, ki se uporabljajo le v tistem delu, ki ni opredeljen v zakonu o računovodstvu ali podzakonskih predpisih. Tako zakon o računovodstvu kot podzakonski akti se opirajo na kodeks računovodskih načel ter na mednarodne in slovenske računovodske standarde, razen v izjemah, ki so opredeljene ali v zakonu ali v podzakonskih aktih.

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju: SRS) so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki določajo in obravnavajo pravila računovodenja kot celote, jih pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. Temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (v nadaljevanju: MSRP) in direktivah Evropske Unije. Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je v mesecu novembru 2005 sprejel nove SRS, ki so usklajeni z MSRP in so se začeli uporabljati s 1. januarjem 2006.

Bistvene razlike med računovodstvom zasebnega sektorja in računovodstvom javnega sektorja (Kavčič, 2005, str. 22):

1. Podjetja upoštevajo pri računovodenju: Zakon o gospodarskih družbah, SRS in interni pravilnik o računovodstvu, kjer morajo podrobno določiti pravila računovodenja (izkazovanje, merjenje in vrednotenje ekonomskih kategorij, odpisovanje sredstev, ...). Pravilnik o računovodstvu je temeljni akt računovodenja, ki je za podjetja izjemno pomemben.
2. Pravne osebe javnega prava pa pri računovodenju upoštevajo Zakon o računovodstvu, podzakonske predpise in SRS. Na podlagi zakona o računovodstvu morajo pravne osebe javnega prava tudi imeti pravilnik o računovodstvu, kjer določijo naloge in organizacijo računovodstva ter pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb za razpolaganje z materialnimi in finančnimi sredstvi. Pravilnik o računovodstvu nima tako pomembne vloge, kot pri podjetjih, ker so pravila računovodenja natančno določena v podzakonskih predpisih.

2.2. Sestavine računovodenja

Računovodstvo opredeljuje kodeks računovodskih načel v 3. točki – načelo vsebine računovodske funkcije, ki določa, da je računovodstvo temeljna informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov stroškov in odhodkov (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 5).

Tako kot pri podjetjih je tudi pri uporabnikih proračuna pomembna delitev po poslovnih dogodkih, in sicer na stroškovno računovodstvo in finančno računovodstvo. Delitev izhaja iz razmejitve med dvema med seboj tesno povezanima področjema poslovanja, in sicer poslovanja z drugimi in poslovanja znotraj samega poslovnega sistema. Tako je finančno računovodstvo računovodsko spremljanje in proučevanje zunanjega poslovanja, stroškovno računovodstvo pa spremljanje in proučevanje notranjega področja poslovanja (Turk, Melavc, 1994, str. 37).

Finančno računovodstvo obsega računovodsko spremljanje in proučevanje poslovnih sredstev in obveznosti do virov sredstev s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi ter poslovnega in finančnega izida celotnega poslovnega sistema. (Turk, Melavc, 1994, str. 38).

Stroškovno računovodstvo pa pomeni računovodsko spremljanje in presojanje notranjega poslovanja organizacije, torej spremlja in proučuje stanja in gibanja premoženja, prvin, učinkov in poslovnih izidov posameznih organizacijskih enot celotnega poslovnega procesa.

Za finančno in stroškovno računovodstvo je značilno, da pomenita nevtralnno zbiranje podatkov. Iz njih so zbrani podatki, ki postanejo informacije, pomembne za različne uporabnike. Računovodja je tisti, ki je pristojen, da podatke po svojem preudarku ali po naročilu drugega preoblikuje v informacije. Potreba po preoblikovanju podatkov v informacije pa je razlog, da v teoriji in praksi poznamo še poslovodno računovodstvo. Poslovodno računovodstvo je torej tisto računovodstvo, ki pripravlja računovodske informacije za odločanje. Računovodske informacije, ki jih pridobi iz stroškovnega in finančnega računovodstva, dopolni z informacijami, ki sicer niso predmet računovodskega spremljanja. Na takšno obravnavanje poslovodnega računovodstva vse bolj opozarja tudi tuja strokovna literatura, ki ob poslovodnem računovodstvu obravnava metode, pri katerih se upoštevajo tudi neračunovodski podatki. Med take metode sodijo: teorija omejitev, metoda ciljnih stroškov, primerjalna presoja, uravnoteženo merjenje uspešnosti in analiza dobičkonosnosti kupcev. To pomeni, da sodobno računovodstvo ni več vezano na ozke knjigovodske podatke, kot je bilo pogosto v preteklosti, in da tudi pri računovodskem proučevanju niso več obravnavani le računovodski podatki. To je vsekakor pomembno tudi za pravne osebe javnega prava (Kavčič, 2002, str. 108).

2.3. Izkazovanje in vrednotenje ekonomskih kategorij

2.3.1. Izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov

Izkazovanje in merjenje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov pravnih oseb javnega prava je opredeljeno v zakonu o računovodstvu in pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. Izkazovanje prihodkov in odhodkov je različno glede na to, ali gre za pravne osebe javnega prava ali za pravne osebe zasebnega prava.

Pravne osebe javnega prava razčlenjuje prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke na podlagi pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju: pravilnik o enotnem kontnem načrtu), ki ga je izdal minister za finance. Pravne osebe zasebnega prava pa pri izkazovanju prihodkov in odhodkov upoštevajo kontni okvir, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo ter Slovenski računovodski standard 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje, Zavod za invalidsko in pokojninsko zavarovanje ter javni skladi, ki jih je ustanovila država ali občina (v nadaljevanju: drugi uporabniki enotnega kontnega načrta),

upoštevajo pri izkazovanju prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov računovodsko načelo denarnega toka - plačane realizacije. Navedeno pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- poslovni dogodek, ki povzroči izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal in
- denar oziroma njegov ekvivalent je prejet oziroma izplačan.

Šteje se, da je pogoj za priznavanje prihodkov in odhodkov izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane na drug način, pri čemer denarni tok ni nastal. Za znesek prejetih oziroma danih predujmov, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, se pripoznajo prihodki oziroma odhodki že ob prejemu oziroma izplačilu teh sredstev, čeprav poslovni dogodek še ni nastal.

Vse ostale osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov - določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, pa priznavajo prihodke in odhodke po računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka – fakturirane realizacije. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta so vsi posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, razen javnih skladov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZZZS) in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZPIZS) ter pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne in neposredne uporabnike proračuna države ali občin. Med določene uporabnike sodijo predvsem javni zavodi, agencije, inštituti, zbornice in drugi uporabniki enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke tudi s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih neproračunskih virov. Prihodek oziroma odhodek po načelu nastanka poslovnega dogodka se prizna, ko je izpolnjen prvi pogoj – poslovni dogodek, ki ima za posledico spremembo ekonomske kategorije, je nastal.

Za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki so vključeni v seznam neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov je zaradi zagotovitve podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih predpisano tudi evidenčno izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov po načelu denarnega toka - plačane realizacije. To pomeni na enak način, kot je določeno za druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Kateri uporabniki spadajo med določene uporabnike oziroma druge uporabnike enotnega kontnega načrta oziroma posredne in neposredne uporabnike državnega in občinskih proračunov je razvidno iz Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 45/03), kjer so navedeni poimensko.

V pravilniku o enotnem kontnem načrtu so prihodki in odhodki določeni na podlagi ekonomske klasifikacije, ki omogoča enotno računovodsko izkazovanje in proračunsko planiranje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Prihodki in drugi prejemki neposrednih uporabnikov – drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta se evidentirajo na kontih skupine 70 do 75 in 78, odhodki in drugi izdatki na kontih skupine 40 do 45 ter na kontih skupine 50 in 55 (zadolževanje in vračila dolga). Prihodki in drugi

prejemki posrednih uporabnikov – določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta se evidentirajo na kontih skupine 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov, odhodki pa na kontih skupine 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Evidenčno knjiženje prihodkov in odhodkov pa določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidentirajo na kontih skupine 71 do 75 oziroma 40 do 44 s hkratno obremenitvijo oziroma odobritvijo konta podskupine 799 oziroma 499.

Na podlagi 2. člena zakona o javnih financah ter 12. člena zakona o računovodstvu se morajo vsi prihodki in odhodki v poslovnih knjigah pravnih oseb javnega prava izkazovati v bruto znesku brez medsebojnega poračunavanja, ne glede na to, kako je opravljeno plačilo (možen je le likvidnostni pobot). Vračila preveč vplačanih prihodkov ali napačno vplačanih prihodkov državnega proračuna se v skladu s 56. a členom pravilnika o enotnem kontnem načrtu evidentirajo v breme posamezne vrste prihodka, na katerega se vračilo nanaša.

V skladu s 4. odst. 12. člena pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se obresti, zaračunane na podlagi prejetih blagovnih kreditov, ter zamudne obresti zaračunane zaradi nepravočasnega plačila poslovnih obveznosti, obravnavajo kot odhodek tiste vrste, na katerega se nanašajo. Enako pravilo velja tudi za izkazovanje zamudnih obresti, ki se nanašajo na stroške dela.

V nadaljevanju bom bolj podrobno obrazložila posamezne vrste javnofinančnih prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Javnofinančni prihodki

Javnofinančni prihodki zajemajo šest osnovnih skupin prihodkov: davčne prihodke, nedavčne prihodke, kapitalske prihodke, prejete donacije, transferne prihodke in sredstva, prejeta iz Evropske unije. Prvi dve skupini prihodkov tvorijo tekoče javnofinančne prihodke.

Davčni prihodki vključujejo vse vrste obveznih, nepovratnih in nepoplačljivih dajatev, ki jih davkoplačevalci vplačajo v dobro proračunov ter obvezne prispevke za socialno varnost, in sicer (Štrekelj, 2006, str. 99):

- domači davki na blago in storitve (davek na dodano vrednost, trošarine, davek na motorna vozila),
- davki na dohodek in dobiček (dohodnina, davek od dohodka pravnih oseb),
- davki na plačilno listo in delovno silo (davek na izplačane plače, posebni davek na določene prejemke),
- davki na premoženje (davek na premoženje, nepremičnine, dediščine in darila),
- davki na mednarodno trgovino in transakcije (carine, uvozne dajatve),
- prispevki za socialno varnost zaposlenih, delodajalcev in samozaposlenih, ki se vplačujejo v proračun, ZZZS in ZPIZS.

Nedavčni prihodki obsegajo vse nepovratne in nepoplačljive prihodke, ki niso uvrščeni v skupino davčnih prihodkov. Vanje uvrščamo prihodke iz naslova deležev v dobičku podjetij,

v katerih ima država svoje naložbe, prihodke od upravljanja z državnim premoženjem, takse in pristojbine, denarne kazni in prihodke od prodaje blaga in storitev.

Kapitalski prihodki so prihodki, pridobljeni s prodajo stvarnega premoženja, nematerialnega premoženja ter zalog intervencijskih in blagovnih rezerv. Kot prihodek se evidentira vsa prejeta kupnina, za neodpisano vrednost pa se zmanjša vir – splošni sklad.

Prejete donacije predstavljajo nepovratna plačila in prostovoljna nakazila sredstev, prejeta od domačih pravnih oseb ali fizičnih oseb, ali iz tujine: od mednarodnih institucij, mednarodnih nevladnih organizacij, od posameznih tujih vlad ter tujih pravnih ali fizičnih oseb.

Transforni prihodki niso izvorni javnofinančni prihodki in vključujejo vsa sredstva, prejeta iz drugih javnofinančnih institucij, to je iz državnega proračuna, proračuna lokalnih skupnosti, skladov socialnega zavarovanja in drugih zunajproračunskih skladov ter iz javnih agencij. Navedena sredstva se kot transforni odhodki izkazujejo pri tistem uporabniku, ki je ta sredstva nakazal, pri prejemniku sredstev pa se evidentirajo kot transforni prihodki.

Sredstva, prejeta iz Evropske unije so sredstva, ki jih Slovenija kot polnopravna članica Evropske unije prejema iz evropskega proračuna v skladu s pogodbami in dogovori za izvajanje različnih politik - kmetijska, notranja, strukturna in kohezijska politika. Vključujejo tudi sredstva iz naslova pavšalnih povračil in ostala prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije v skladu z dogovori.

Na podlagi 43. člena zakona o javnih financah so posamezne vrste prejemkov oziroma prihodkov opredeljeni kot namenski prihodki, in sicer: donacije, namenski prejemki proračunskega sklada, prihodki od prodaje državnega oziroma občinskega stvarnega premoženja, odškodnine iz naslova zavarovanj, prihodki lastne dejavnosti ter drugi prihodki, določeni z zakonom o izvrševanju proračuna. Neporabljena namenska sredstva se lahko prenesejo v naslednje proračunsko leto oziroma se vrnejo donatorju v skladu s pogodbo, razen prihodkov iz naslova opravljanja lastne dejavnosti, ki so prihodek proračuna.

Javnofinančni odhodki

Javnofinančni odhodki so razporejeni glede na namenskost porabe sredstev proračunskih uporabnikov in vključujejo tekoče odhodke, tekoče transfere, investicijske odhodke in investicijske transfere ter plačila sredstev v proračun Evropske unije.

Tekoči odhodki so plačila za stroške dela (izplačane plače in druge izdatke zaposlenim – javnim uslužbencem), stroške materiala in druge izdatke za blago in storitve, ki nimajo investicijske narave, razen investicijskih odhodkov za vojsko in policijo, plačila obresti ter sredstva, izločena v rezerve.

Tekoči transferi vključujejo vsa nepovratna plačila, kar pomeni, da v zameno zanje plačnik ne

pridobi materiala, blaga ali storitve, in sicer: subvencije, transferi posameznikom in gospodinjstvom, transferi nepridobitnim organizacijam in ustanovam, tekoči transferi drugim ravnem države, tekoči transferi v javne zavode in druge izvajalce javnih služb ter tekoči transferi v tujino.

Investicijski odhodki so odhodki za naložbe v povečanje in ohranjanje realnega premoženja države ali občine ter praviloma povečujejo ali ohranjajo vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev v bilanci stanja. Med investicijske odhodke sodijo tudi stroški investicijskega vzdrževanja oziroma velikih popravil, ki se praviloma pojavljajo pri gradbenih objektih. Navedeni izdatki ob morebitni prodaji lahko povečajo tržno vrednost gradbenega objekta, knjigovodsko vrednost pa le v primerih, ko se bodoče koristi, povezane z uporabo osnovnega sredstva, večje kot prvotno ocenjene. Razlika med sprotim in investicijskih vzdrževanjem je glede računovodskega obravnavanja v tem, da stroški povezani s sprotim vzdrževanjem nastajajo praviloma vsako obračunsko obdobje, stroški, povezani z investicijskih vzdrževanjem pa v daljših obdobjih znotraj dobe koristnosti osnovnega sredstva. Investicijski odhodki, ki ne povečujejo knjigovodske vrednosti osnovnega sredstva, a se izkazujejo kot investicijski odhodki na kontih skupine 42, so na primer: izdatki za obnovo fasade ali strehe na poslovni stavbi (Zupančič, 2006, str. 101).

Investicijski transferi so nepovratna sredstva, ki so namenjena plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev. To so sredstva, ki so namenjena za nakup in gradnjo osnovnih sredstev, nabavo opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki bodo v lasti ali upravljanju prejemnikov teh sredstev, ter za investicijsko vzdrževanje teh sredstev.

Plačila sredstev v proračun Evropske unije vključujejo tista nepovratna plačila, ki jih je država članica dogovorila ob vstopu v skupnost, predvsem: plačila iz naslova carin, davka na dodano vrednost, bruto nacionalnega dohodka in popravkov v korist Velike Britanije.

Prejemki in izdatki

Prejemki proračunov vključujejo prejemke iz naslova:

- prejetih vračil danih posojil in vračil unovčenih poroštev od pravnih in fizičnih oseb,
- prodaje kapitalskih deležev v javnih podjetjih, družbah, finančnih institucijah, ki se evidentirajo na kontih skupine 75 ter
- prejemke iz naslova sredstev, pridobljenih iz domačega in tujega zadolževanja ter od posojil, najetih z izdajo dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki se evidentirajo na kontih skupine 50.

Izdatki proračunov se evidentirajo na kontih skupine 44 in vključujejo izdatke iz naslova:

- danih posojil in unovčenih poroštev pravnim in fizičnim osebam,
- povečanja oziroma nakupa kapitalskih deležev ter
- plačila namenskih sredstev javnim skladom in drugim osebam javnega prava.

Na podlagi navedenih izdatkov se v poslovni knjigi neposrednega uporabnika evidentirajo terjatve do prejemnika sredstev oziroma vzpostavi kapitalski delež v lastniški strukturi prejemnika sredstev, kar se odraža v bilanci stanja na kontih skupine 06 – dolgoročne kapitalske in druge naložbe ali 07 – dolgoročno dana posojila in depoziti.

Prihodki in odhodki iz naslova javne službe in tržne dejavnosti

Pravne osebe javnega prava lahko poleg osnovne dejavnosti javne službe, zaradi katere so bili ustanovljeni in se zagotavlja v javnem interesu, opravljajo v skladu z aktom o ustanovitvi tudi tržno dejavnost ali lastno dejavnost. Natančne opredelitve tržne dejavnosti ne najdemo v predpisih. Zakon o zavodih določa, da zavod pridobiva sredstva za delo tudi s prodajo blaga in storitev na trgu, kar pomeni, da je izraz tržna dejavnost izveden iz prodaje blaga in storitev na trgu.

Tržno dejavnost lahko opredelimo kot (Korpič, 2003, str. 9):

- prodajo blaga in storitev na trgu, katere cilj ni pridobivanje dobička; ko pravna oseba javnega prava nastopa na trgu, zanjo veljajo enaka pravila poslovanja, kot za gospodarske subjekte, na primer: predpisi o konkurenci;
- gospodarsko dejavnost, ki jo opravlja zavod, če je namenjena opravljanju temeljne, negospodarske dejavnosti; cilj je pridobivanje presežka prihodkov nad odhodki, vendar namenjenega opravljanju temeljne dejavnosti.

Pravne osebe javnega prava morajo prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke iz naslova javne službe in tržne dejavnosti izkazovati ločeno. Le na podlagi ustreznih analitičnih evidenc lahko v skladu z določbami 9. člena zakona o računovodstvu zagotovijo ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Poslovne knjige in poročila morajo omogočiti tudi ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Pravne osebe morajo v poslovnih knjigah zagotoviti podlago, potrebno za sestavitev računovodskih izkazov, poslovnega poročila in poročila o doseženih ciljih in rezultatih, ni pa jim potrebno voditi dveh glavnih knjig (Janc, 2006, str. 6).

Za pravilno zagotovitev ločenega spremljanja poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe, od sredstev, pridobljenih iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, je potrebno najprej točno opredeliti, kaj spada v okvir javne službe in kaj v okvir tržne dejavnosti. Pri neposrednih uporabnikih, ki opravljajo tržno dejavnost, ni problemov, ker je vrsta dejavnosti in pokrivanje stroškov natančno opredeljeno v pravilniku o postopkih za izvrševanje proračuna RS. Večji problem pa predstavlja tržna dejavnost, ki jo opravljajo posredni uporabniki – javni zavodi. Možnost izvajanja tržne dejavnosti je določena z zakonom, podzakonskim predpisom ali aktom o ustanovitvi. Ker iz predpisov ni možno vedno razmejiti, katera dejavnost se smatra kot javna služba in katera kot tržna dejavnost, je navedena odločitev v pristojnosti resornega ministrstva oziroma občinskega organa.

Pomembne značilnosti tržne dejavnosti, ki bi jih morali upoštevati pri opredelitvi, so naslednje (Kavčič, 2005, str. 7):

- o izvajanju odloča zavod sam glede na kadrovske in druge zmogljivosti,
- zavod določi obseg in vsebino,
- izvaja jo na podlagi povpraševanja,
- povpraševanju prilagaja obseg, vsebino in ceno,
- izvaja trženjske aktivnosti – reklamo,
- prodajna cena pokrije vse stroške povezane s to dejavnostjo ter
- tržna dejavnost je dodatna in ne osnovna dejavnost zavoda.

Tako za opravljanje dejavnosti javne službe kot za opravljanje tržne dejavnosti je zelo pomembna kalkulacija cene. Značilnost javne službe je, da se cene ne oblikujejo na trgu, kar pomeni, da so podlaga za določanje cene vedno stroški. Stroškovna kalkulacija je vedno tista, ki je podlaga za oblikovanje cene za storitve javne službe kot za tržne dejavnosti. Če hočemo opredeliti, katere stroške mora pokriti tržna dejavnost in tudi vsaka druga dejavnost, moramo poznati kalkulacijsko shemo z natančno opredeljenimi postavkami. Osnovna zahteva je, da se prihodki vsake dejavnosti pokrijejo s stroški te dejavnosti. Največji problem pri ugotavljanju uspešnosti posamezne dejavnosti je torej določanje polne lastne cene, ki je podlaga za pridobivanje prihodkov ter znotraj ugotavljanja lastne cene razporejanje skupnih stroškov na posamezno dejavnost. Pri opredelitvi stroškov je potrebno upoštevati kalkulacijsko shemo po SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (Kavčič, 2001, str. 156).

2.3.2. Izkazovanje in vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev

Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju

V poslovnih knjigah se dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju evidentirajo na kontih razreda 0 in vključujejo: neopredmetena dolgoročna sredstva, opredmetena osnovna sredstva, dolgoročne kapitalske naložbe, dolgoročno dana posojila in depozite, dolgoročne terjatve iz poslovanja ter terjatve za sredstva, dana v upravljanje. Posebnost v okviru dolgoročnih sredstev so terjatve za sredstva, dana v upravljanje, ki se vzpostavijo za tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so pridobljena s sredstvi proračuna, uporabljajo in upravljajo pa z njimi predvsem posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov in druge osebe javnega prava. Na primer: Ministrstvo za šolstvo in šport nakaže sredstva osnovni šoli za nakup opreme za učilnice. V poslovnih knjigah ministrstva se poleg investicijskega transfera v podskupini 431 evidentira še prenos v okviru podskupine 091 - terjatve za sredstva, dana v upravljanje posrednim uporabnikom proračuna, ter na analitičnem podkontu 900300 - Splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje.

Po zakonu o računovodstvu in SRS se opredmetena osnovna sredstva vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana. V nabavno vrednost se vštevata nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče

pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Stroški obresti se ne všttevajo v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, kar pomeni odstopanje od SRS. Na podlagi 6. člena Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05) se opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Ne glede na navedeno pa se lahko za nove nabave od 1.1.2005 dalje pri izkazovanju osnovnih sredstev upošteva kriterij istovrstnosti sredstev. Opredmetena osnovna sredstva se lahko uvrščajo med opremo ne glede na njihovo vrednost, ki je lahko večja ali manjša od tolarske vrednosti 500 EUR. To pomeni, da lahko pravna oseba javnega prava drobni inventar uvrsti med opremo, če je bil tak istovrstni inventar zaradi preseganja vrednosti 500 EUR že uvrščen med opremo. Na primer: pohištvo ne glede na vrednost evidentiramo na kontih podskupine 040. Za otvoritveno stanje tistega drobnega inventarja, ki je bil na podlagi istovrstnosti uvrščen med opremo se mora upoštevati nabavna vrednost in popravek vrednosti po stanju na dan 31. decembra (Čižman, 2005, str. 119).

Glede drobnega inventarja je potrebno upoštevati tudi določbo 45. člena zakona o računovodstvu, na podlagi katere, se drobni inventar odpiše enkratno v celoti takoj ob nabavi. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 100 EUR, se lahko razporedi med material v okviru kontov skupine 32. V primeru, kadar je doba koristnosti navedenega drobnega inventarja daljša od enega leta, mora pravna oseba javnega prava vzpostaviti zunajknjigovodsko količinsko evidenco po nahajališčih.

Dolgoročne kapitalske naložbe so naložbe v delnice in deleže ter druge kapitalske naložbe v državi in tujini, ki imajo rok daljši od enega leta, naložbene nepremičnine in naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno. V poslovnih knjigah se izkazujejo na kontih skupine 06 ter se ob začetnem pripoznanju vrednotijo po nabavni vrednosti.

Dolgoročno dana posojila in depoziti so dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb in z odkupom vrednostnih papirjev, druga dolgoročno dana posojila in depoziti. V poslovnih knjigah se izkazujejo na kontih skupine 07, s tem da se za znesek povečanja posojil poveča tudi splošni sklad na kontih skupine 90.

Dolgoročne terjatve iz poslovanja so terjatve, ki zapadejo v plačilo v roku, daljšem od enega leta. To so terjatve iz finančnega najema ter druge dolgoročne terjatve iz poslovanja do pravnih in fizičnih oseb v državi in tujini. Med dolgoročne terjatve sodijo tudi dolgoročni blagovni krediti in terjatve iz prodaje stanovanj. Dolgoročne terjatve iz poslovanja se evidentirajo na kontih skupine 08 ter se vrednotijo po izvorni vrednosti, ki izhaja iz verodostojnih knjigovodskih listin.

Kratkoročna sredstva, razen zalog in aktivne časovne razmejitve

Med kratkoročna sredstva sodijo: denarna sredstva v blagajni in takoj unovčljive vrednostnice, dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah, kratkoročne terjatve do kupcev, dani predujmi in varščine, kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta, kratkoročne finančne naložbe, kratkoročne terjatve iz financiranja, druge kratkoročne terjatve, neplačani odhodki in aktivne časovne razmejitve.

Kot posebnost v okviru kratkoročnih sredstev glede na SRS, bi poudarila postavko neplačani odhodki, ki se izkazuje na kontih skupine 18. To so odhodki, ki še niso poravnani, vendar so že nastali v obračunskem obdobju, za katero se sestavlja bilanca stanja. Ob poravnavi obveznosti, ki se nanaša na izkazani neplačani odhodek, se zmanjšajo izkazani neplačani odhodki in povečajo stroški na ustreznem kontu razreda 4. Navedeni podkonto uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta.

Zaloge

Zaloge se v poslovnih knjigah izkazujejo na kontih razreda 3 in vključujejo: zaloge materiala, zaloge drobnega inventarja in embalaže, zaloge nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, zaloge trgovskega blaga in druge zaloge. Količinska enota zalog materiala se izvorno vrednoti po nabavni ceni. Nabavno ceno sestavljajo nakupna cena, uvozne dajatve in neposredni stroški nabave. Pri zmanjševanju zalog materiala ob prenosu v uporabo mora pravna oseba javnega prava upoštevati ustrezno metodo vrednotenja, ki mora biti določena v računovodskih usmeritvah oziroma v ustreznem aktu. Izbere lahko: metodo drsečih povprečnih nabavnih cen, metodo zaporednih cen (FIFO), tehtanih povprečnih cen ali standardnih nabavnih cen. Metoda LIFO na podlagi določb MSRP in novih SRS ni več dovoljena. Izbrano metodo vrednotenja mora pravna oseba javnega prava dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve

Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve se v poslovnih knjigah izkazujejo na kontih razreda 2. Vključujejo kratkoročne obveznosti za prejete predujme in varščine, kratkoročne obveznosti do zaposlenih, do dobaviteljev in do financerjev, kratkoročne obveznosti iz poslovanja in iz financiranja, kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta, neplačane prihodke in pasivne časovne razmejitve.

V okviru obveznosti bi izpostavila neplačane prihodke in pasivne časovne razmejitve. Neplačani prihodki so prihodki, ki še niso bili poravnani in se izkazujejo na kontih skupine 28. Navedeno postavko uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pri evidentiranju terjatev do kupcev, iz financiranja in drugih terjatev. Ob poravnavi terjatev se za znesek poravnave zmanjšajo izkazani neplačani prihodki ter priznajo prihodki na ustreznih kontih razreda 7. Pri evidentiranju pasivnih časovnih razmejitev morajo biti drugi uporabniki

enotnega kontnega načrta pozorni predvsem na vračunane odhodke zaradi podaljšanja proračunskega leta, ki se določa vsako leto sproti s pravilnikom o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa evidentirajo v okviru časovnih razmejitev prejeta namenska sredstva za pokrivanje določenih odhodkov, ki pa še niso nastali. Sredstva se prenesejo med prihodke, ko so stroški, za pokrivanje katerih so bila prejeta, dejansko nastali. Navedeno ne velja za namenska sredstva za nakup osnovnih sredstev in pokrivanje stroškov amortizacije, ki se evidentirajo med obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje.

Lastni viri in dolgoročne obveznosti

Posebnost vodenja poslovnih knjig pravnih oseb javnega prava (v primerjavi z določbami SRS), je v tem, da kapitala oziroma virov sredstev, ki jih poznajo gospodarske družbe oziroma zasebni sektor, pravne osebe javnega prava ne poznajo. Lastni viri in dolgoročne obveznosti pravnih oseb javnega prava so evidentirani na kontih skupine 9, in vključujejo: splošni sklad, rezervni sklad, dolgoročno razmejene prihodke, dolgoročne rezervacije, sklad namenskega premoženja, dolgoročne finančne in druge obveznosti ter obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva.

Splošni sklad izkazuje znesek lastnih oziroma proračunskih virov sredstev, ki ga uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta. Razdeljen je po namenih glede na konte v okviru razreda 0. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta splošnega sklada ne uporabljajo, ker imajo vsa osnovna sredstva v upravljanju. Zneski posameznih postavk splošnega sklada morajo biti enaki vrednosti teh sredstev na aktivni strani bilance stanja, na primer: splošni sklad za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva mora biti enak neodpisani vrednosti teh sredstev.

Rezervni sklad lahko oblikujejo le državni proračun, proračuni občin, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter javni skladi. Rezervni sklad v proračunih je vir, ki se nanaša na proračunsko rezervo, v katero se izloča del vseh doseženih letnih prejemkov proračuna, in sicer v velikosti, ki je določena s proračunom, vendar največ do 1,5 % proračuna. Na podlagi določb 48. člena zakona o javnih financah se sredstva proračunske rezerve lahko uporabijo za financiranje izdatkov za odpravljanje posledic naravnih nesreč, (potres, poplava, suša, zemeljski plaz, ...), nesreč, ki jih povzročijo naravne sile, in ekoloških nesreč.

Dolgoročne rezervacije se izkazujejo na kontih skupine 93, ki jo lahko uporabljajo samo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, praviloma le tisti, pri katerih tržna dejavnost predstavlja precejšen delež v okviru skupne dejavnosti. Na podlagi 18. člena zakona o računovodstvu pravne osebe, ki se financirajo iz sredstev javnih financ, ne smejo oblikovati dolgoročnih rezervacij z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov in odhodkov oziroma z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov v breme sredstev javnih financ. Določeni uporabniki lahko oblikujejo dolgoročne rezervacije v breme odhodkov, ki se nanašajo na prihodke,

dosežene s prodajo blaga in storitev na trgu, vendar pa zaradi oblikovanja dolgoročnih rezervacij ne sme biti izkazan presežek odhodkov nad prihodki iz prodaje blaga in storitev na trgu niti ne presežek odhodkov nad prihodki iz opravljanja vseh dejavnosti.

Sklad premoženja v javnih skladih izkazujejo v poslovnih knjigah javni skladi, ki so prejeli od ustanovitelja sredstva, ki so v njihovi lasti in ne v upravljanju. To je namensko premoženje javnega sklada, ki mora biti vpisano v sodni register. Na podlagi 19. člena pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, morajo javni skladi, ki upravljajo z namenskim premoženjem iz 10. člena Zakona o javnih skladih poleg podatkov o stanju in gibanju sredstev namenskega premoženja, zagotoviti v svojih poslovnih knjigah tudi podatke o prihodkih in odhodkih, doseženih z upravljanjem namenskega premoženja. Na podlagi 29. člena Zakona o javnih skladih imajo torej javni skladi dve vrsti premoženja, in sicer: namensko premoženje, ki je v lasti javnega sklada in se izkazuje na kontih skupine 94, ter sredstva za delo javnega sklada, ki jih zagotovi ustanovitelj za namen delovanja sklada in se izkazuje na kontih skupine 98.

Sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, uporabljajo tisti določeni uporabniki, ki opravljajo dejavnost s področja visokega šolstva (univerze), pa tudi pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne in neposredne uporabnike proračuna.

Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje izkazujejo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, ki so od ustanovitelja prejeli sredstva v uporabo in upravljanje. Sestavni deli so: obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva, obveznosti za dolgoročne finančne naložbe, presežek prihodkov nad odhodki in presežek odhodkov nad prihodki.

2.3.3. Oblikovanje popravka vrednosti sredstev

Pravne osebe javnega prava redno odpisujejo oziroma obračunavajo amortizacijo neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev po predpisanih stopnjah v skladu s Pravilnikom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05). To je pomembna razlika od pravnih oseb zasebnega prava, ki v skladu z določbami SRS 13 same določajo tako stopnje odpisa glede na dobo koristnosti sredstev kot tudi metodo amortiziranja.

Redni odpis pomeni oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev za znesek amortizacije, obračunane po letnem obračunu. Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. Izredni odpis se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve.

Pri drugih uporabnikih se odpis osnovnih sredstev na podlagi določbe 44. člena zakona o računovodstvu izkazuje kot popravek nabavne vrednosti sredstev in v breme virov teh sredstev – splošnega sklada oziroma obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje.

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa odpis osnovnih sredstev izkazujejo:

- v breme prihodkov kot strošek amortizacije, če je amortizacija vračunana v ceno storitve ali če so za pokrivanje stroškov amortizacije zagotovljena sredstva iz proračunov;
- v breme obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobi denarnih sredstev iz javnih financ;
- v breme dolgoročnih rezervacij iz naslova prejetih donacij ali
- v breme sklada premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti.

Tudi izredni odpis osnovnih sredstev se pri določenih uporabnikih izkazuje glede na način pokrivanja stroškov amortizacije. V primeru, če so prihodki, ki jih določeni uporabnik prejme za pokrivanje stroškov amortizacije, višji od stroškov obračunane amortizacije, se presežek prihodkov preko časovnih razmejitev prenese v naslednje obračunsko obdobje.

2.3.4. Prevrednotenje sredstev

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve (SRS 1.25). Novi SRS predvidevajo dve usmeritvi oziroma dva modela prevrednotenja, in sicer: model nabavne vrednosti in model prevrednotenja. Za pravne osebe javnega prava je prevrednotenje sredstev opredeljeno v zakonu o računovodstvu. X. poglavje obravnava revalorizacijo sredstev po starih SRS in ga bo potrebno vsebinsko popraviti s prvimi spremembami zakona o računovodstvu. Podrobneje je prevrednotenje sredstev opredeljeno v pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. V navedenem pravilniku je način prevrednotenja določen drugače kot v SRS, in sicer:

- prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, predvsem nepremičnin, zaradi okrepitve ali oslabitve ni obvezno;
- pri prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve oziroma nepremičnin zaradi oslabitve se upošteva metodologija, ki jo sprejme pristojni organ pravne osebe, katere last so opredmetena osnovna sredstva, k njej pa mora dati soglasje tudi minister za finance;
- prevrednotenje finančnih naložb zaradi okrepitve ali oslabitve se ne opravlja, razen v primeru prevrednotenja kapitala, na katerega se naložba nanaša in naložb v odvisna in pridružena podjetja za znesek ugotovljenega dobička oziroma izgube;
- opredmetena osnovna sredstva se lahko prevrednotijo tudi na podlagi cenitve, ki jo opravi pooblaščen cenilec (Janc, 2006, str. 10).

Tudi navedene rešitve bo potrebno proučiti in razmisliti o morebitni uskladitvi z novimi SRS.

2.4. Računovodski izkazi pravnih oseb javnega prava

Pravne osebe javnega prava morajo na podlagi 21. člena zakona o računovodstvu pripraviti letno poročilo, ki je sestavljeno iz računovodskega poročila in poslovnega poročila. Podrobna navodila za pripravo letnega poročila pa so določena v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04). Računovodsko poročilo je sestavljeno iz: bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnil k izkazom.

Računovodsko poročilo pripravi pooblaščen računovodja oziroma oseba, ki je odgovorna za področje računovodstva. Pooblaščen računovodja je v skladu z 92. členom Zakona o javnih financah oseba, ki jo predstojnik neposrednih in posrednih uporabnikov, določi za vodenje računovodstva oziroma za osebo, ki je odgovorna za področje računovodstva. Za pripravo poslovnega poročila pa je pristojen poslovodni organ proračunskega uporabnika.

2.4.1. Bilanca stanja

Bilanca stanja je dvostranski računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o stanju sredstev in stanju obveznosti do virov sredstev uporabnikov enotnega kontnega načrta ob koncu obračunskega obdobja (po stanju na dan 31.12.). Izjemoma je potrebno sestaviti bilanco stanja tudi med letom, in sicer ob statusnih spremembah, prenehanju in drugih primerih, določenih z zakonom. Bilanca stanja mora prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki ga lahko zagotovimo le z uspešno izvedenim popisom sredstev in obveznosti do virov sredstev ter uskladitvijo stanja sredstev in obveznosti v poslovnih knjigah z dejanskim stanjem. Pri izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev se upošteva načelo nastanka poslovnega dogodka, kar pomeni, da je potrebno vsa prejeta sredstva in prevzete obveznosti do 31.12., evidentirati v poslovne knjige na zadnji dan obračunskega obdobja, ne glede na to, kdaj bo izvršeno plačilo in v breme katerega proračunskega leta.

Obrazec bilanca stanja je enak za vse uporabnike enotnega kontnega načrta, druge in določene uporabnike, kar ima za posledico, da so nekatere postavke v obrazcu bilanca stanja pri posameznih proračunskih uporabnikih prazne oziroma neizpolnjene.

Glavne postavke v bilanci stanja so v okviru sredstev dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju, kratkoročna sredstva (razen zalog) in aktivne časovne razmejitev ter zaloge; v okviru obveznosti do virov sredstev pa kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev ter lastni viri in dolgoročne obveznosti.

Sredstva in obveznosti do njihovih virov morajo biti v bilanci stanja razčlenjeni glede na vrste in ročnost. Navedeno pomeni, da je treba tisti del dolgoročnih terjatev in dolgoročnih obveznosti, ki zapade v plačilo najkasneje v letu dni od datuma bilance stanja, izkazati kot kratkoročne terjatve in kratkoročne obveznosti. V poslovnih knjigah se ta del dolgoročnih

terjatev in obveznosti, ki bo zapadel v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, ne prenaša na konte kratkoročnih terjatev oziroma kratkoročnih obveznosti (Zupančič, 2006, str. 80).

Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

- Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev in
- Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

Tudi obvezni prilogi kot predpisana vrednostna pojasnila k bilanci stanja sta enaki ne glede na to ali gre za druge ali določene uporabnike enotnega kontnega načrta.

Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev vsebuje kumulativni prikaz podatkov od 1.1. do 31.12. po posameznih kategorijah neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer ločeno nabavna vrednost in ločeno popravek vrednosti sredstev. V obrazec se posebej vpisujejo tudi spremembe oziroma gibanja, ki so se dogodile na sredstvih med letom. Tu gre predvsem za njihove nove nabave, odtujitve in izločitve in obračunani znesek amortizacije (popravek vrednosti). Ločeno je potrebno izkazati tudi morebitni znesek prevrednotenja sredstev zaradi oslabitve in zaradi okrepitve. Podatki po posameznih kategorijah neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (dolgoročno odloženi stroški, dolgoročne premoženjske pravice, druga neopredmetena dolgoročna sredstva, zemljišča, zgradbe, oprema, druga opredmetena osnovna sredstva) se v obrazcu izkazujejo ločeno za sredstva v upravljanju, sredstva v lasti in sredstva v finančnem najemu.

Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil je preglednica, ki prikazuje stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb (naložbe v deleže in delnice, naložbene nepremičnine, druge kapitalske naložbe) ter dolgoročno danih posojil in depozitov. Pri izpolnjevanju obrazca morajo uporabniki enotnega kontnega načrta upoštevati znesek naložb in posojil, izkazan v poslovnih knjigah na začetku poslovnega leta, vse spremembe, ki so se zgodile na naložbah, posojilih in depozitih med letom, ter znesek knjigovodske vrednosti stanja naložb in danih posojil na zadnji dan obračunskega obdobja. Ločeno je potrebno izkazati popravek vrednosti naložb in posojil oziroma znesek odpisanih naložb in danih posojil.

2.4.2. Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in odhodkov je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je uporabnik enotnega kontnega načrta dosegel v obračunskem obdobju. Izkaz prihodkov in odhodkov pa ni enoten za vse uporabnike enotnega kontnega načrta. Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pripravijo izkaz prihodkov in odhodkov za druge uporabnike, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa morajo pripraviti izkaz prihodkov in odhodkov za določene uporabnike. Obrazca sta različna. Vzrok je v tem, da je podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov, ki imajo vpliv na povečanje ali zmanjšanje

prihodkov oziroma odhodkov v poslovne knjige drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta načelo denarnega toka, določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta pa načelo nastanka poslovnega dogodka.

Obvezni prilogi k obrazcu izkaz prihodkov in odhodkov za druge uporabnike enotnega kontnega načrta sta:

- Izkaz računa finančnih terjatev in naložb in
- Izkaz računa financiranja.

Navedeni prilogi sta zelo pomembni, saj izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov ne zajema podatkov o prejemkih in izdatkih, temveč le o prihodkih in odhodkih. Izkaz računa finančnih terjatev in naložb vključuje na strani prejemkov prejeta vračila danih posojil (glavnico) in sredstva iz naslova prodaje kapitalskih deležev, na strani izdatkov pa dana posojila in nakup kapitalskih deležev. Navedena plačila imajo za rezultat nastanek finančne terjatve države do prejemnika teh sredstev ali pa povečanje kapitalskega deleža države v lastniški strukturi prejemnika teh sredstev.

Izkaz računa financiranja izkazuje tokove zadolževanja in odplačila dolgov, povezane s servisiranjem dolga države oziroma s financiranjem proračunskega deficita, to je salda izkaza prihodkov in odhodkov ter računa finančnih terjatev in naložb. Na strani izdatkov vključuje podatke o odplačilih domačih in tujih dolgov (glavnica), na strani prejemkov pa sredstva, pridobljena v obračunskem obdobju z najemom domačih in tujih dolgoročnih posojil, ter sredstva, pridobljena z izdajo dolgoročnih vrednostnih papirjev. V računu financiranja se kot saldo izkazuje tudi sprememba denarnih sredstev na računih v teku proračunskega leta. Obseg zadolževanja države je določen z zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna za posamezno leto. Na podlagi določb 90. člena zakona o javnih financah in 48. člena pravilnika o enotnem kontnem načrtu se v izkazu računa financiranja izkaže pri likvidnostnem zadolževanju le razlika med prejetimi in vrnjenimi sredstvi kratkoročnega zadolževanja v tekočem letu.

Država oziroma lokalna skupnost lahko v skladu z določbami Zakona o gospodarskih javnih službah zagotavlja opravljanje gospodarskih javnih služb v režijskem obratu, kadar bi bilo zaradi majhnega obsega ali značilnosti službe negospodarno ali nesmotrno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo. Režijski obrat je sestavni del občinske uprave, torej sestavni del neposrednega uporabnika občine. Obvezna priloga izkaza prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov, ki ga sestavljajo drugi uporabniki, ki imajo v svoji sestavi režijske obrate, je tudi evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov režijskih obratov. Režijski obrati morajo na podlagi 66. člena zakona o gospodarskih javnih službah voditi ločeno računovodsko evidenco, ki omogoča obračun stroškov, odhodkov in prihodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. Ti podatki se med letom evidenčno vodijo na kontih skupin 46 in 76 (Zupančič, 2006, str. 104).

Obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov za določene uporabnike enotnega kontnega načrta pa so naslednje:

- Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov in
- Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

2.4.3. Pojasnila k računovodskim izkazom

Pravne osebe javnega prava morajo poleg računovodskih izkazov pripraviti tudi pisne obrazložitve oziroma pojasnila v obliki računovodskih informacij. Pisne računovodske informacije se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter prilogah k izkazoma. Razkritja v računovodskih izkazih, ki zagotavljajo poštene računovodske informacije, so namenjena predvsem kot pomoč uporabnikom pri sprejemanju poslovnih odločitev.

Na podlagi določb 26. člena pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava je potrebno v računovodskih informacijah pojasniti oziroma razkriti:

- sodila, če so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu,
- namene, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije ter oblikovanje in poraba dolgoročnih rezervacij,
- vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov,
- metode vrednotenja zalog gotovih izdelkov ter zalog nedokončane proizvodnje,
- podatke o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih neplačila,
- podatke o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih neplačila,
- vire sredstev, uporabljene za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila),
- naložbe prostih denarnih sredstev,
- razloge za pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
- vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih izvenbilančne evidence,
- podatke o pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti,
- druge informacije, ki so pomembne za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja pravne osebe javnega prava.

Tabela 1: Podatki o realiziranih prihodkih in drugih prejemkih ter odhodkih in drugih izdatkih proračuna RS za leti 2004 in 2005

(Zneski so v 000 sit)

Zap. št.	Vsebina	Realizacija 2004	Realizacija 2005
I.	SKUPAJ PRIHODKI	1.515.288.362	1.630.021.682
1.	Tekoči prihodki	1.468.175.950	1.554.337.929
1. a	- davčni prihodki	1.365.468.486	1.464.868.302
1. b	- nedavčni prihodki	102.707.464	89.469.627
2.	Kapitalski prihodki	2.254.836	2.056.640
3.	Prejete donacije	917.783	1.047.944
4.	Transforni prihodki	103.167	111.801
5.	Prejeta sredstva iz EU	43.836.626	72.467.368
II.	SKUPAJ ODHODKI	1.595.688.919	1.720.949.028
1.	Tekoči odhodki	453.664.065	468.674.976
2.	Tekoči transferi	962.686.989	1.044.121.741
3.	Investicijski odhodki	69.986.493	64.323.446
4.	Investicijski transferi	68.714.531	75.390.382
5.	Plačila sredstev v proračun EU	40.636.841	68.438.483
III.	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	- 80.400.557	- 90.927.346
IV.	PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL IN PRODAJA KAPITALSKIH DELEŽEV	3.923.642	11.757.693
1.	Prejeta vračila danih posojil	2.630.186	8.784.322
2.	Prodaja kapitalskih deležev	4.523	1.995.813
3.	Kupnine iz naslova privatizacije	1.288.933	977.558
V.	DANA POSOJILA IN POVEČANJE KAPITALSKIH DELEŽEV	13.519.275	9.035.785
1.	Dana posojila	2.518.777	6.388.690
2.	Povečanje kapitalskih deležev in naložb	7.731.626	2.255.838
3.	Poraba sredstev kupnin iz naslova privatizacije	1.768.872	391.257
4.	Povečanje namenskega premoženja v javnih skladih	1.500.000	0
VI.	RAZLIKA: POSOJILA - KAPITALSKI DELEŽI (IV.-V.)	- 9.595.633	2.721.908
VII.	ZADOLŽEVANJE	264.010.407	413.060.352
1.	Domače zadolževanje	253.648.859	411.677.347
2.	Zadolževanje v tujini	10.361.548	1.383.005
VIII.	ODPLAČILA DOLGA	185.399.676	400.452.050
1.	Odplačila domačega dolga	124.412.716	269.875.728
2.	Odplačila dolga v tujino	60.986.960	130.576.322
IX.	NETO ZADOLŽEVANJE (VII.-VIII.)	78.610.731	12.608.302

Vir: Računovodski izkazi proračuna RS za leto 2005

Iz navedene tabele je razvidno, da je v proračunu RS za leti 2004 in 2005 ugotovljen presežek odhodkov nad prihodki, ki je v letu 2005 znašal 90.927 mio sit in je za 13 odstotnih točk višji v primerjavi z letom 2004. Delež presežka odhodkov nad prihodki oziroma primanjkljaj državnega proračuna v bruto domačem proizvodu je znašal v letu 2004 1,3%, v letu 2005 pa 1,4 %, kar pomeni izpolnitev maastrichtskih kriterijev. V letu 2005 so se bistveno povečali prejemki iz naslova prejetih vračil danih posojil in so celo višji od danih posojil. Izdatki iz naslova nakupa kapitalskih deležev in naložb pa so se zmanjšali za 5.477 mio, kar je vplivalo na pozitivno razliko med prejemki in izdatki iz naslova prejetih in danih posojil ter kapitalskih deležev. Neto zadolževanje države se je v letu 2005 v primerjavi z letom 2004 bistveno zmanjšalo predvsem zaradi večjega odplačila dolga.

3. ZAKLJUČNI RAČUN PRORAČUNA RS

3.1. Pravne podlage

Zaključni račun proračuna je opredeljen v Zakonu o javnih financah, ki določa, da je to akt države oziroma občine, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za preteklo leto. Pri sestavi je potrebno upoštevati enako členitev, ki je predpisana tudi pri pripravi proračuna. Podrobnejša vsebina in struktura državnega in občinskega proračuna je določena z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.

Zakon o javnih financah določa, da neposredni uporabniki pripravijo zaključni račun svojega finančnega načrta in letno poročilo za preteklo leto do 28. februarja tekočega leta in ga predložijo Ministrstvu za finance. Ministrstvo za finance pripravi predlog zaključnega računa državnega proračuna in ga predloži Računskemu sodišču do 31. marca tekočega leta. Skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča predloži Ministrstvo za finance zaključni račun Vladi Republike Slovenije, ki ga najkasneje do 1. oktobra tekočega leta predloži skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča Državnemu zboru Republike Slovenije v sprejem.

3.2. Struktura zaključnega računa proračuna

Zaključni račun proračuna vsebuje splošni del, posebni del in obrazložitve.

Splošni del zaključnega računa proračuna sestavljajo naslednji izkazi: bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja. Prihodki in odhodki so v navedenih izkazih prikazani po ekonomski klasifikaciji, ki je bila pripravljena v skladu s priporočili priročnika Mednarodnega denarnega sklada »Manual on Government Finance Statistics« in predpisana s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Posebni del zaključnega računa proračuna sestavljajo realizirani finančni načrti neposrednih uporabnikov. V posameznih stolpcih splošnega in posebnega dela zaključnega računa proračuna se prikažejo vsaj: sprejeti proračun preteklega leta, veljavni proračun preteklega leta (sprejeti proračun s spremembami), realizirani proračun preteklega leta, indeks med realiziranim in sprejetim proračunom preteklega leta in indeks med realiziranim in veljavnim proračunom preteklega leta. V posebnem delu zaključnega računa proračuna so podatki o javnofinančnih tokovih prikazani ne le po ekonomski klasifikaciji, temveč tudi po institucionalni klasifikaciji in programsko funkcionalni klasifikaciji. Institucionalna klasifikacija nam pove, kdo uporablja proračunska sredstva – kateri proračunski uporabniki. Programsko funkcionalna klasifikacija pa kaže, kaj se financira iz proračuna oziroma na katerih področjih država izvaja svoje naloge in programe. Določena je s Pravilnikom o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna, na podlagi katerega se izdatki razvrščajo v področja proračunske porabe, glavne programe in podprograme.

Obrazložitev zaključnega računa proračuna zajemajo obrazložitev:

- splošnega dela zaključnega računa proračuna, ki jo za državni proračun pripravi Ministrstvo za finance in vključuje: opredelitev makroekonomskih izhodišč, na osnovi katerih je bil pripravljen proračun, poročilo o realizaciji prejemkov in izdatkov državnega proračuna, o proračunskem presežku in primanjkljaju ter zadolževanju proračuna, poročilo o sprejetih ukrepih za uravnoteženje proračuna, obrazložitev sprememb neposrednih uporabnikov med letom, poročilo o spremembah med sprejetim in veljavnim proračunom in poročilo o porabi sredstev proračunske rezerve in proračunske rezervacije;
- posebnega dela zaključnega računa proračuna, ki vključuje obrazložitev realizacije finančnih načrtov neposrednih uporabnikov, in sicer: poročilo o realizaciji finančnega načrta in poslovno poročilo neposrednega uporabnika, katerega sestavni del je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih;
- izvajanja načrtov razvojnih programov;
- podatkov iz bilance stanja, predvsem podatkov o stanju sredstev na računih, o terjatvah iz naslova dolgoročnih naložb in posojil, o povečanju in zmanjšanju opredmetenih osnovnih sredstev ter o terjatvah za sredstva, dana v upravljanje, o neplačanih terjatvah in obveznostih iz preteklega leta.

V okviru obrazložitev zaključnega računa je najpomembnejše poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, s katerim proračunski uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, z njim ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, poroča o oceni delovanja notranjega nadzora ter vplivu na druga področja. Pri oceni uspeha mora uporabnik predstaviti dejansko dosežene rezultate v primerjavi z načrtovanimi in v primerjavi s preteklimi leti. Upoštevati mora fizične, finančne in opisne kazalnike, določene v obrazložitvi predloga finančnega načrta ter podati oceno učinkovitosti poslovanja glede na sprejete standarde in merila, vključno z opisom ukrepov za izboljšanje učinkovitosti in kvalitete poslovanja.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na podlagi določb 10. člena navodila o pripravi

zaključnega računa državnega proračuna in občinskega proračuna in metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna vsebuje:

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje neposrednega uporabnika,
- dolgoročne cilje neposrednega uporabnika, kot izhajajo iz področja strategij in nacionalnih programov,
- letne cilje neposrednega uporabnika, pripravljene v okviru glavnih programov, podprogramov, projektov ali aktivnosti,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev,
- nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev,
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja neposrednega uporabnika glede na predpisane standarde in merila, kot so jih določila pristojna ministrstva ali drugi državni organi za izboljšanje učinkovitosti ter kvalitete poslovanja neposrednega uporabnika,
- oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora,
- pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi ter
- oceno učinkov poslovanja neposrednega uporabnika na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

Priprava poročila o doseženih ciljih in rezultatih je zahtevna naloga, pri kateri morajo sodelovati vse strokovne službe posameznega neposrednega uporabnika. Pogoj za kvalitetno pripravo poročila pa je dobro organizirana računovodska služba ter usklajenost metodike predračuna in obračuna. Priprava poročila ne sme biti sama sebi namen, temveč mora odražati dejansko dosežene cilje in uspešnost poslovanja posameznega uporabnika ter ukrepe za izboljšanje poslovanja v prihodnosti. Merjenje uspešnosti pravnih oseb javnega prava se kaže na podlagi uresničevanja postavljenih ciljev in se bistveno razlikuje od merjenja uspešnosti zasebnega sektorja, katerega cilj je ustvarjanje dobička.

Ministrstvo za finance mora ob pripravi zaključnega računa proračuna pripraviti še posebne tabelarne priloge, v katerih predstavi nekatere dodatke podatke o izvrševanju proračuna, na primer: prerezporeditve pravic porabe, o katerih odloča vlada, realizacijo namenskih prejemkov in izdatkov, prenos neporabljenih namenskih sredstev iz preteklega leta.

Pri pripoznavanju prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov v procesu izvrševanja proračuna in v izkazih zaključnega računa proračuna je upoštevano računovodsko načelo denarnega toka, kar pomeni, da so prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki upoštevani v tistem proračunskem obdobju, v katerem so bila prejeta plačila oziroma opravljena izplačila. Navedeno zagotavlja primerljivost podatkov v zaključnem računu proračuna s podatki v računovodskih izkazih oziroma letnem poročilu državnega proračuna. Tudi členitev posameznih bilanc proračuna je enaka členitvi izkaza prihodkov in odhodkov,

izkaza finančnih terjatev in naložb in izkaza računa financiranja. Razlika je le v tem, da so v zaključnem računu proračuna prikazani podatki o planiranih in realiziranih prihodkih in drugih prejemkih ter odhodkih in drugih izdatkih, v letnem poročilu pa so prikazani podatki o prihodkih in drugih prejemkih ter odhodkih in drugih izdatkih v tekočem in preteklem obračunskem obdobju (Janc, 2005, str. 5).

V primerjavi z letnim poročilom pa bilanca stanja ni sestavni del zaključnega računa proračuna, podatki o stanju sredstev in obveznosti do virov sredstev oziroma premoženja države so razvidni iz konsolidirane premoženjske bilance države in občin. Način priprave premoženjske bilance je vsebinsko opredeljen v Zakonu o javnih financah, podrobno pa v Pravilniku o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin (Uradni list RS, št. 26/03). Premoženjska bilanca prikazuje podatke o stvarnem in finančnem premoženju države in občin in tudi obveznosti, ki jih imajo država in občine do drugih domačih in tujih dobaviteljev. V bistvu gre za konsolidirano bilanco stanja vseh neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ZZZS, ZPIZ, občin in države, s tem da se izločijo vsi medsebojni vplivi.

3.2.1. K ciljem usmerjeni proračun

Države članice OECD po letu 2000 pospešeno prehajajo od tradicionalnega proračuna na k rezultatom usmerjeni proračun. Programsko načrtovanje in usmerjenost k ciljem in rezultatom delovanja države se je v Sloveniji pričelo z reformo v letu 2001 in pomeni temelj za nov način vodenja in izvajanja funkcij javne uprave, saj osredotoča delovanje javne uprave (Zemljič, 2000, str. 110):

- od vložkov (Input),
- preko postopkov,
- k rezultatom (Output) in
- k učinkom (Outcome) njenega delovanja.

Vlada Republike Slovenije se je v letu 2005 odločila za pospešeno vzpostavitev k rezultatom usmerjenega proračuna. Namen k ciljem usmerjenega proračuna je večja transparentnost javnih financ ter zagotavljanje gospodarnosti in učinkovitosti porabe proračunskih sredstev, kar izvira iz nujnosti zniževanja proračunskih sredstev in zviševanju kvalitete in kvantitete javnih storitev. Ukrepi so usmerjeni v jasnejše določanje ciljev, načrtovanje finančnih sredstev in merjenje doseženih rezultatov.

Pogoj za uspešno nadgradnjo usmerjenega proračuna je kvalitetna priprava finančnega načrta proračunskih uporabnikov, ki mora biti usmerjen v uresničevanje zastavljenih ciljev in doseganje zelenih rezultatov. Ministrstvo za finance je za lažje načrtovanje proračunskih sredstev pripravilo posebno prilogo k Proračunskemu priročniku za leti 2006-2007 – Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS. Poleg tega je bila za vse proračunske uporabnike organizirana delavnica, kjer so bili seznanjeni z novostmi in smernicami za lažje načrtovanje proračunskih sredstev, opredelitvijo ciljev ter kazalcev

uspešnosti poslovanja. Načrtovanje k rezultatom usmerjenega proračuna mora biti vsebinsko, s tem, da je glavni program namenjen za izpolnjevanje poslanstva proračunskega uporabnika, podprogrami so namenjeni doseganju ciljev, proračunske postavke pa evidentiranju vrednosti porabe za doseganje ciljev. Glavni cilj, ki je bil zastavljen pri pripravi proračunov 2006 in 2007, je čimbolj kakovostno oblikovanje ciljev, kazalnikov in ciljnih vrednosti po podprogramih, ki izražajo vsebino dejavnosti. Proračunskim uporabnikom je bilo dano priporočilo, da za vsak podprogram določijo od enega do pet ciljev, vsakemu cilju pa enega do pet kazalnikov (Proračunski priročnik 2006-2007).

Izkušnje drugih držav s proračunom, ki je usmerjen k ciljem, so pozitivne. Države članice OECD spodbujajo uveljavljanje omenjenega sistema z načelnimi priporočili, vendar pa brez natančnih navodil o tem, kako cilj doseči. Zato mora način vzpostavljanja k rezultatom usmerjenega proračuna določiti vsaka država posebej glede na dosedanja prakso pri pripravi, sprejemanju in izvrševanju proračuna ter glede na finančne in kadrovske zmožnosti (Andoljšek, 2005, str. 54).

4. EVIDENTIRANJE POSLOVNIH DOGODKOV V PROCESU IZVRŠEVANJA DRŽAVNEGA PRORAČUNA

4.1. Evidentiranje prihodkov in drugih prejemkov neposrednih uporabnikov

Prihodki in drugi prejemki neposrednih uporabnikov državnega proračuna se v skladu z določbami pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava evidentirajo v poslovnih knjigah na kontih skupine:

- 70 – davčni prihodki,
- 71 – nedavčni prihodki,
- 72 – kapitalski prihodki,
- 73 – prejete donacije,
- 74 – transferni prihodki,
- 75 – prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev in
- 78 – prejeta sredstva iz Evropske unije.

V poslovnih knjigah neposrednih uporabnikov državnega proračuna se evidentirajo:

- transferni prihodki, to so sredstva prejeta iz državnega proračuna za opravljanje dejavnosti neposrednega proračunskega uporabnika. Ti prihodki niso izvorni javnofinančni prihodki niti prihodki iz prodaje proizvodov in storitev na trgu. Evidentirajo se ob prejemu sredstev iz proračuna za poravnava tekočih obveznosti oziroma istočasno ob evidentiranju odhodkov na kontih razreda 4. Sredstva iz proračuna so neposrednemu uporabniku zagotovljena na dan plačila obveznosti končnemu upravičencu;
- del nedavčnih prihodkov, in sicer tisti, ki se nanaša na prodajo blaga in storitev na trgu oziroma so ustvarjeni z opravljanjem lastne dejavnosti posameznega proračunskega

uporabnika. Na podlagi 99. člena Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS se kot lastna dejavnost izvaja: prodaja publikacij, interno tiskanje obrazcev, fotokopiranje, organizirano izobraževanje, opravljanje gostinske dejavnosti, prevozov za zunanjega naročnika in počitniške dejavnosti. Neposredni uporabnik mora urediti izvajanje lastne dejavnosti v internem aktu. Prihodki iz naslova lastne dejavnosti se lahko namenijo za pokrivanje odhodkov za materialne stroške, povezane z opravljanjem lastne dejavnosti, za pogodbe o delu z izvajalci nalog lastne dejavnosti in za investicije v osnovna sredstva in njihovo investicijsko vzdrževanje za potrebe neposrednega uporabnika pri izvajanju lastne dejavnosti.

V poslovni knjigi proračuna pa se evidentirajo vsi javnofinančni prihodki, vključno s prihodki iz naslova lastne dejavnosti, ustvarjeni pri posameznih neposrednih uporabnikih proračuna (razen transfernih prihodkov), prejeta sredstva iz naslova vračil danih posojil ter prodaje kapitalskih deležev ter prejeta sredstva iz Evropske unije. Vsi prihodki in drugi prejemi se pripoznajo v poslovnih knjigah, ko so plačani oziroma prejeti na podračun proračuna.

Tabela 2: Shema knjiženja - evidentiranje prihodkov

Zap.št.	Poslovni dogodek	Debet	Kredit
	Evidentiranje v knjigi proračuna		
1.	Izvirni prihodki – priliv sredstev na podračun iz razporeditve vplačilnih računov in direktna plačila na podračun proračuna	110 000	7** ***
2.	Namenski prihodki		
	- priliv donacije iz tujine na devizni račun države	112 ***	731 *** ali 78* ***
	- priliv donacije iz domačih virov na podračun države	110 000	730 ***
	- priliv predpristopnih sredstev EU (Phare, Sapard) na namenski devizni račun države	112 ***	780 ***
	- priliv drugih namenskih prihodkov (prodaja premoženja, odškodnine)	110 000	7** ***
3.	Prihodki iz naslova lastne dejavnosti		
	Evidentiranje v knjigi PU		
	- vzpostavitev terjatev do kupcev na podlagi računov	120 ***	28* *** (neto) 231 *** (DDV)
	- priliv sredstev na podračun proračuna države (PU na skupnem podračunu)	199 000 291 910	291 910 713 ***
	- zapiranje terjatev do kupcev (bruto)	28* ***	120 ***
	Evidentiranje v knjigi proračuna:		
	- priliv sredstev na podračun proračuna	110 000	291 900
	- prihodki iz naslova lastne dejavnosti	291 900	713 ***

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance: Temeljni modeli knjiženja, 2006

Ministrstvo za finance, kot računovodska služba večine neposrednih uporabnikov državnega proračuna, vodi analitične evidence terjatev iz naslova lastne dejavnosti. Analitične evidence javnofinančnih prihodkov pa morajo vzpostaviti neposredni uporabniki proračuna sami, saj so kot nadzorniki oziroma skrbniki dolžni zagotavljati popolno in pravočasno evidentiranje, nadziranje in izterjavo zapadlih terjatev.

4.2. Evidentiranje odhodkov in drugih izdatkov neposrednih uporabnikov

Odhodki in drugi izdatki neposrednih uporabnikov državnega proračuna se v skladu z določbami pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava evidentirajo v poslovnih knjigah na kontih skupine:

- 40 – tekoči odhodki,
- 41 – tekoči transferi,
- 42 – investicijski odhodki,
- 43 – investicijski transferi,
- 44 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev in
- 45 – plačila sredstev v proračun Evropske unije.

Vsi odhodki in drugi izdatki neposrednih uporabnikov državnega proračuna se evidentirajo v poslovnih knjigah posameznih neposrednih uporabnikov državnega proračuna in v poslovni knjigi proračuna.

Ob prejemu računa od dobavitelja neposredni uporabnik pripravi v skladu z določbami Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/06) odredbo za plačilo – nakazilo in jo skupaj z originalno dokumentacijo v roku 10 dni po prejemu dokumentacije oziroma najkasneje v roku 7 delovnih dni pred rokom zapadlosti posreduje svoji računovodski službi. Računovodska služba na podlagi prejete dokumentacije evidentira v poslovnih knjigah posameznega proračunskega uporabnika obveznosti do dobaviteljev na kontih skupine 22 in neplačane odhodke na kontih skupine 18. Ob plačilu obveznosti dobavitelju se zapre konto obveznosti do dobavitelja in neplačani odhodki ter izkaže odhodek na kontih razreda 4 ob hkratnem zmanjšanju denarnih sredstev na podračunu proračuna.

V nadaljevanju bom prikazala knjigovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov – odhodkov pri neposrednih uporabnikih proračuna RS, ki nimajo svojega podračuna, ampak poslujejo preko skupnega podračuna Proračun Republike Slovenije. Odliv sredstev v breme podračuna se zato v poslovnih knjigah posameznega proračunskega uporabnika evidentira na podkontu 199000, v knjigi proračuna pa na podkontu 110000. Zahtevana sredstva iz proračuna pa se evidentirajo v knjigi neposrednega uporabnika na podkontu 740000, kar zagotavlja usklajenost bruto bilance posameznega proračunskega uporabnika. Ob potrditvi zahtevka za prejem sredstev iz proračuna se avtomatsko evidentirajo terjatve in obveznosti med proračunskim uporabnikom in proračunom, ki se ob prejemu sredstev zaprejo.

Glede na to, da se podatki o realiziranih odhodkih, evidentirani v poslovnih knjigah neposrednega uporabnika, avtomatsko prenesejo v knjigo proračuna so bile zaradi usklajenosti bruto bilance proračuna v letu 2006 vzpostavljene dodatne knjižbe ob knjiženju izpiska Uprave za javna plačila, in sicer v knjigi neposrednega uporabnika terjatve do proračuna, v knjigi proračuna pa terjatve do proračunskega uporabnika, ki se zaprejo ob evidentiranju odhodkov.

Tabela 3: Shema knjiženja - evidentiranje izdatkov za blago in storitve

Zap.št.	Poslovni dogodek	Debet	Kredit
	Evidentiranje v knjigi PU		
1.	Prejem računa za blago in storitve: - obveznosti do dobaviteljev - neplačani odhodki	180 000	220 010
2.	Terjatve do proračuna za zahtevana sredstva (ob potrditvi zahtevka)	140 050	285 900
3.	Prejem zahtevanih sredstev iz proračuna: - transferni prihodki - zapiranje terjatev od proračuna	199 000 285 900	740 000 140 050
4.	Plačilo obveznosti dobavitelju – knjiženje izpiska UJP: - terjatve do proračuna iz naslova odhodkov - evidentiranje odhodkov in zapiranje terjatev - zapiranje obveznosti do dobavitelja in neplačanih odhodkov	140 910 402 *** 220 010	199 000 140 910 180 000
	Evidentiranje v knjigi proračuna		
5.	Obveznost proračuna do PU (avtomatično ob potrditvi zahtevka)	180 900	240 000
6.	Odliv sredstev iz proračuna – po izpisku UJP: - terjatve do PU - evidentiranje odhodkov in zapiranje terjatev (preslikava odhodkov iz knjige PU) - zapiranje obveznosti proračuna do PU	140 900 402 *** 240 000	110 000 140 900 180 900

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance: Temeljni modeli knjiženja, 2006

V nadaljevanju bom prikazala primer knjiženja investicijskih odhodkov. Neposredni uporabnik državnega proračuna nabavlja osnovna sredstva za opravljanje svoje dejavnosti v skladu s finančnim načrtom v breme sredstev - pravic porabe na ustrezni proračunski postavki veljavnega proračuna. Za znesek povečanja vrednosti osnovnih sredstev se ustrezno poveča splošni sklad kot obveznost do vira sredstev. Stroški obračunane amortizacije oziroma

oblikovanje popravka vrednosti sredstev v skladu s 7. členom pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava zmanjšujejo obveznost do virov sredstev – splošni sklad, kar pomeni, da v poslovnih knjigah neposrednega uporabnika stroški amortizacije niso izkazani kot odhodki.

Tabela 4: Shema knjiženja - evidentiranje nakupa opreme in obračun amortizacije

Zap.št.	Poslovni dogodek	Debet	Kredit
	Evidentiranje v knjigi PU		
1.	Prejem računa za nakup opreme - obveznosti do dobaviteljev - neplačani odhodki	182 000	220 010
2.	Terjatve do proračuna za zahtevana sredstva (ob potrditvi zahtevka)	140 050	285 900
3.	Prevzem opreme: - evidentiranje opreme na podlagi zapisnika za evidentiranje OS - oblikovanje splošnega sklada	040 ***	900 000
4.	Prejem zahtevanih sredstev iz proračuna: - zapiranje terjatev do proračuna - transferni prihodki	285 900 199 000	140 050 740 000
5.	Plačilo obveznosti dobavitelju – knjiženje izpiska UJP: - terjatve do proračuna iz naslova odhodkov - evidentiranje odhodkov in zapiranje terjatev - zapiranje obveznosti do dobavitelja in neplačanih odhodkov	140 910 402 *** 220 010	199 000 140 910 182 000
6.	Obračun amortizacije: - oblikovanje popravka vrednosti opreme - zmanjšanje splošnega sklada	900 000	050 000
	Evidentiranje v knjigi proračuna		
7.	Obveznost proračuna do PU (avtomatično ob potrditvi zahtevka)	180 900	240 000
8.	Odliv sredstev iz proračuna – knjiženje po izpisku UJP: - terjatve do PU - evidentiranje odhodkov in zapiranje terjatev do PU (preslikava odhodkov iz knjige PU) - zapiranje obveznosti proračuna do PU	140 900 420 *** 240 000	110 000 140 900 180 900

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance: Temeljni modeli knjiženja, 2006

5. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR

Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (v nadaljevanju: MRSJR) so visoko kakovostni globalni standardi računovodskega poročanja, ki jih uporabljajo subjekti javnega sektorja, razen državna javna podjetja (Government Business Enterprises - GBEs), ki upoštevajo Mednarodne standarde računovodskega poročanja. MRSJS razvija in izdaja Upravni odbor za izdajo Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), ki ga je leta 2004 ustanovil strokovni svet IFAC-a (International federation of Accountants Board (v nadaljevanju: IFACB)).

Cilj Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (v nadaljevanju: Upravni odbor MRSJS) je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov računovodskega poročanja v javnem sektorju in pospeševanjem usklajevanja mednarodnih in nacionalnih standardov, s čimer se povečuje kakovost in enotnost računovodskega poročanja po vsem svetu. Upravni odbor MRSJS sestavlja 15 članov, od katerih jih 13 imenujejo organi Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov, 2 pa sta predstavnika javnosti. Imenovani so za dobo 3 let z možnostjo ponovne izvolitve.

Upravni odbor MRSJS dosega svoje cilje z (Uvod v MRSJS, str. 14):

- izdajanjem mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor;
- promoviranjem njihove uporabe in mednarodnim približevanjem tem standardom;
- publiciranjem drugih dokumentov, ki dajejo smernice o zadevah in izkušnjah v računovodskem poročanju v javnem sektorju;
- izdajanjem drugih neobvezujočih publikacij, vključno s študijami, raziskovalnimi poročili in priložnostnimi dokumenti, ki obravnavajo določene zadeve na področju računovodskega poročanja v javnem sektorju.

Razvoj MRSJS

Razvoj standardov poteka po predpisanem postopku, ki zagotavlja možnost podajanja pripomb zainteresiranih, vključno s člani odborov v okviru IFAC-a, revizorjev, pripravljavcev, institucij, pooblaščenih za izdajo standardov in posameznikov. Proces razvijanja MRSJS se izvaja po naslednjih korakih (Zafred, 2005, str. 8):

- proučevanje nacionalnih zahtev in praks za računovodenje ter izmenjava pogledov o posameznih področjih z nacionalnimi pooblaščenimi institucijami;
- upoštevanje mnenj in objav, ki jih daje Upravni odbor za MRSJS, nacionalne pooblaščenice institucije za izdajo standardov, zakonodajna telesa, strokovna računovodska združenja in druge zainteresirane organizacije za računovodsko poročanje v osehah javnega prava;
- zagotavljanje predlogov komisij, mnenj posvetovalnih teles ali pododborov na projektih;

- publikacija osnutkov za javno obravnavo, ki traja vsaj 4 mesece in zagotavlja priložnost vsem zainteresiranim, da še pred odobritvijo s strani Upravnega odbora MRSJS predstavijo svoje poglede;
- proučitev vseh pripomb ter dopolnitev predlaganega standarda glede na cilje Upravnega odbora MRSJS;
- objavljane MRSJS, ki vključuje in pojasnjuje korake v predpisanem postopku in kako je Upravni odbor MRSJS dosegel svoje odločitve.

Upravni odbor MRSJS razvija MRSJS, ki veljajo za računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih (accrual basis of accounting) ter MRSJS, ki veljajo za računovodenje, zasnovano na denarnih tokovih (cash basis of accounting). Standardi vsebujejo in določajo zahteve pri prepoznavanju, merjenju, predstavljanju in razkrivanju poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih za splošne namene računovodskega poročanja. Oblikovani so tako, da lahko služijo splošnim namenom računovodskega poročanja vseh subjektov javnega sektorja.

MRSJS za računovodenje, zasnovano na načelu nastanka poslovnega dogodka v osnovi temeljijo na MSRP in se uporabljajo v kontekstu javnega sektorja, kjer je to primerno. Kjerkoli je to mogoče, se upoštevajo računovodske rešitve in originalno besedilo MSRP, razen če obstajajo bistveni razlogi v javnem sektorju, ki opravičujejo odstopanje. MSRPJS obravnavajo tudi zadeve računovodskega poročanja v javnem sektorju, ki bodisi niso usklajena z MSRP, bodisi da MSRP še ni razvil takega standarda (Uvod v MRSJS, točka 17).

MRSJS za računovodenje, zasnovano na denarnih tokovih priporoča subjektom, da prostovoljno razkrivajo informacije, zasnovane na poslovnih dogodkih, kljub temu, da bodo osnovni računovodski izkazi pripravljeni na osnovi računovodenja, zasnovanega na denarnih tokovih. Subjekt ob prehodu iz računovodenja, zasnovanega na denarnih tokovih na računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih, lahko vključuje določena razkritja, ki temeljijo na poslovnih dogodkih v teku procesa prehoda.

Prehod na sistem računovodenja po načelu zaračunane realizacije oziroma nastanka poslovnega dogodka je olajšan na podlagi prehodnih določb posameznega MRSJS, ki dovoljujejo pravni osebi javnega prava dodatno obdobje za popolno prilagoditev posamičnim MRSJS ali pa omogoča olajšavo pri določenih zahtevah v začetnem obdobju uporabe teh standardov. Pravna oseba javnega prava se lahko v kateremkoli trenutku odloči, da bo pričela z računovodenjem, zasnovanim na poslovnih dogodkih v skladu s MRSJS. V tem primeru mora uporabljati vse MRSJS za računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih, in lahko v posameznih MRSJS uporabi katerikoli prehodni pogoj. Ob izteku prehodnega obdobja mora oseba javnega prava poročati v celoti v skladu z vsemi MRSJS za računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Vsaka oblast lahko za osebe javnega prava predpiše pravno podlago za potrebe računovodskega poročanja. Zahteve za poročanje so lahko predpisane z zakonom in smernicami za računovodsko poročanje in/ali računovodskimi standardi. Upravni odbor

MRSJS močno vzpodbuja prevzem MRSJS in uskladitev nacionalnih zahtev z njimi, vendar niti Upravni odbor MRSJS niti računovodska stroka sama zase nimata dovolj moči zahtevati prevzem MRSJS. Uspeh prizadevanj je odvisen od priznavanja in podpore, ki ju pri svojem delu dobiva od različnih interesnih skupin, ki delujejo v okviru lastnih pooblastil oziroma področij delovanja (Zafred, 2005, str. 8).

Predstavitev standardov

Upravni odbor MRSJS je do leta 2006 izdal 22 MRSJS, in sicer:

- MRSJS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov (Presentation of Financial Statements),
- MRSJS 2 – Izkaz denarnega toka (Cash Flow Statements),
- MRSJS 3– Neto presežek ali primanjkljaj za obdobje, temeljne napake in spremembe v računovodskih usmeritvah (Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies),
- MRSJS 4 – Vplivi sprememb tuje valute (The Effects of Changes in Foreign Exchanges Rates),
- MRSJS 5 – Izposojeni stroški (Borrowing Costs),
- MRSJS 6 – Konsolidirani računovodski izkazi in računovodstvo za kontrolirane enote (Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities),
- MRSJS 7 – Računovodstvo investicij v pridruženih enotah (Accounting for Investments in Associates),
- MRSJS 8 – Finančno poročanje o udeležbi pri skupnih vlaganjih (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures),
- MRSJS 9 – Prihodki iz menjalnih razmerij (Revenue from Exchange Transactions),
- MRSJS 10 – Računovodska poročila v hiperinflacijskem gospodarstvu (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies),
- MRSJS 11 – Gradbene pogodbe (Construction Contracts),
- MRSJS 12 – Inventar (Inventories),
- MRSJS 13 – Najem (Leases),
- MRSJS 14 – Dogodki po datumu poročanja (Events Afer the Reporting Date),
- MRSJS 15 – Finančni instrumenti – razkritje in predstavitev (Financial Instruments: Disclosure and Presentation),
- MRSJS 16 – Nepremičnine (Investment Property),
- MRSJS 17 – Nepremičnine, nasadi in oprema (Property, Plant and Equipment),
- MRSJS 18 – Segment poročanja (Segment Reporting),
- MRSJS 19 – Pogojna sredstva in pogojne in negotove obveznosti (Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets),
- MRSJS 20 – Razkritja povezane skupine (Related Party Disclosures),
- MRSJS 21 – Oslabitev nedenarno nastalih sredstev (Impairment of non-cash-generating Assets) in
Računovodsko poročanje na podlagi denarnih tokov – (Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting).

Vsak MRSJS se običajno predstavi z naslednjimi obveznimi poglavji (Zafred, 2005, str. 9):

- namen standarda,
- področje standarda,
- opredelitve pojmov,
- obrazložitve in
- ostalo posebno vsebino za vsak standard, kot je na primer: vrednotenje, merjenje, razkrivanje določenih postavk, prehodne določbe, datum začetka uvedbe standarda.

V nadaljevanju bom na kratko predstavila MRSJS 1, MRSJS 2 ter MRSJS – Računovodsko poročanja na podlagi denarnih tokov, ki so najbolj povezani z vsebino specialističnega dela.

5.1. MRSJS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov

MRSJS – Predstavitev računovodskih izkazov se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku poslovnega dogodka. Računovodski izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih njihovim posebnim potrebam po informacijah, to so: davkoplačevalci, predstavniki zakonodaje, dobavitelji, javnost in zaposleni. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, dosežkih in finančnih tokovih subjekta, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri sprejemanju in ocenjevanju odločitev o razporejanju virov, pri napovedovanju in dajanju koristnih informacij o obsegu sredstev, potrebnih za nadaljnje poslovanje.

Oseba javnega prava, katerega računovodski izkazi so v skladu z MRSJS, to razkrije. Na podlagi točke 26 MRSJS se računovodski izkazi ne smejo opisati za skladne z MRSJS, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega MRSJS.

Popolni računovodski izkazi vsebujejo:

1. Izkaz finančnega stanja oziroma Bilanco stanja (Statement of Financial Position),
2. Izkaz poslovnega izida oziroma Izkaz prihodkov in odhodkov (Statement of Financial Performance),
3. Izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu (Statement of Changes in Net Assets/equity)
4. Izkaz finančnih tokov oziroma izkaz denarnih tokov (Cash flow Statement),
5. Računovodske usmeritve in pojasnila k računovodskim izkazom (Accounting Policies and notes to the Financial Statements).

Računovodski izkazi so pripravljeni na podlagi evidentiranja poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka. MRSJS 1 v točki 6 določa, da računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka pomeni način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo (in ne šele ob prejemu ali plačilu denarne vrednosti ali njegovega ekvivalenta). Transakcije in drugi poslovni dogodki se evidentirajo v poslovnih evidencah in pripoznajo v računovodskih izkazih v obdobjih, na katere se nanašajo. Elementi,

ki se pripoznajo pri računovodenju po nastanku poslovnega dogodka so sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki.

Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen če pomembna sprememba narave poslovanja subjekta kaže, da bo predstavitev poslov ali drugih poslovnih dogodkov zaradi spremembe ustrežnejša. Postavke, ki so bistvene zaradi svoje narave, morajo biti predstavljene v računovodskih izkazih posebej, nebistvene postavke pa je potrebno združiti s postavkami s podobno naravo. Pomembni sta še točki 54. in 55 MRSJS 1, ki določata, da se sredstva in obveznosti ter postavke prihodkov in odhodkov ne pobotajo, razen če pobotanja ne zahteva oziroma ne dovoljuje drug MRSJS. Pobotanje prihodkov in odhodkov tudi ni dovoljeno po naših računovodskih predpisih, saj zakon o javnih financah in zakon o računovodstvu določata, da se morajo prihodki in odhodki izkazovati v bruto znesku.

Izkaz finančnega stanja mora v skladu z MRSJS vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo zneske:

- opredmetenih osnovnih sredstev ter neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- finančnih sredstev, finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode,
- zalog,
- povračil iz neprodajnih poslov, vključno s terjatvami za davke in transferje,
- terjatev iz prodajnih poslov,
- denarnih sredstev in denarnih ustreznikov,
- obveznosti za davke in transferje ter obveznosti iz prodajnih poslov,
- dolgoročnih rezervacij,
- nekratkoročnih obveznosti,
- manjšinskih deležev in
- čistih sredstev/kapital.

Izkaz poslovnega izida mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo zneske:

- prihodkov iz poslovanja,
- odhodkov iz poslovanja (po funkcionalnih skupinah ali po naravnih vrstah odhodkov),
- presežka ali primanjkljaja iz poslovanja,
- stroškov financiranja,
- deležev v čistih presežkih ali primanjkljajih v pridruženih subjektih ali skupnih podvigih, obračunanih z uporabo kapitalske metode,
- presežka ali primanjkljaja iz rednega poslovanja,
- izrednih postavk,
- manjšinskega deleža v čistem presežku ali primanjkljaju ter
- čistega presežka ali primanjkljaja obdobja.

Izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu kaže:

- čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju,
- vsako postavko prihodkov in odhodkov, ki se po zahtevah drugih standardov pripoznajo

- neposredno v čistih sredstvih/kapitalu in seštevek teh postavk, in
- nabrani učinek sprememb računovodske usmeritve in popravek osnovnih napak, obravnavanih v okviru normnih rešitev v MRSJS 3.

Pojasnila k računovodskim izkazom morajo:

- predstavljati informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in posameznih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri bistvenih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
- razkrivati informacije, ki jih zahtevajo MRSSJ in niso predstavljene drugje v računovodskih izkazih in
- dati dodatne informacije, ki niso predstavljene v obrazcih računovodskih izkazov, vendar so potrebne za pošteno predstavitev.

5.2. MRSJS 2 – Izkaz denarnega toka

MRSJS 2 - Izkaz denarnih oziroma finančnih tokov prikazuje vire finančnih tokov, postavke, za katere je bil denar porabljen v obdobju poročanja in stanje denarnih sredstev na poročevalni datum. Informacije o finančnih tokovih subjekta so koristne za oskrbovanje uporabnikov računovodskih izkazov o odgovornosti in za potrebe sprejemanja poslovnih odločitev. Informacije o finančnih tokovih omogočajo uporabnikom ugotavljati, kako subjekt javnega sektorja zbira denarna sredstva, s katerimi financira svoje delovanje in kako je ta denar porabljen (MRSJS 2, str. 72).

Subjekt, ki pripravlja in predstavlja izkaz finančnih tokov na osnovi računovodenja, zasnovanega na načelu poslovnega dogodka, mora pripraviti izkaz finančnih tokov v skladu z zahtevami tega standarda in ga predstaviti kot sestavni del svojih računovodskih izkazov za vsako obdobje, za katero se predstavljajo računovodski izkazi.

V izkazu finančnih tokov pravna oseba javnega prava poroča o finančnih tokovih v obdobju, nastalih pri poslovanju, naložbenju in vlaganju (financiranju) na način, ki najbolj ustreza njegovemu poslovanju. Razvrščanje po vrstah delovanja oskrbuje uporabnike z informacijami, ki jim omogoča oceniti vpliv teh aktivnosti na finančni položaj subjekta in višino denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

Finančni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju subjekta in vključujejo predvsem:

- a) na strani prejemkov prejemke od davkov, prispevkov in glob, prejemke od prodaje blaga in storitev, od subvencij in transferjev, licenčnin, nadomestil in drugih prihodkov ter prejemke iz pravnih poravnav;
- b) na strani izdatkov pa izdatke dobaviteljem za prevzeto blago in opravljene storitve, izdatke zaposlencem, izdatke premoženjskih davkov ali davkov iz dobička, izplačila na podlagi pogodb ter izdatke iz pravnih poravnav.

Finančni tokovi iz naložbenja izkazujejo obseg izdatkov za dejavnike, za katere se pričakuje, da bodo prispevali k prihodnjemu opravljanju storitev in vključujejo predvsem:

- a) izdatke za pridobitev ter prejemke od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev;
- b) izdatke za pridobitev in prejemke od prodaje kapitalskih ali dolžniških inštrumentov drugih subjektov in deležev v skupnih podvigih;
- c) predujme in posojila drugim strankam ter prejemke od vračil predujmov in posojil ter
- d) izdatke in prejemke po terminskih pogodbah (futures and forwards), opcijskih pogodbah in swap pogodbah, razen če ima subjekt take pogodbe za trgovanje ali so plačila razvrščena med aktivnosti financiranja.

Finančni tokovi iz vlaganja (financiranja) pa vključujejo: prejemke iz izdaje zadolžnic, posojil, obveznic, hipotek in drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov, vračila izposojenih zneskov in izdatke najemnika za zmanjšanje neporavnanih obveznosti iz naslova finančnega najema.

5.3. Računovodsko poročanje na podlagi denarnih tokov

MRSJS – Računovodsko poročanje na podlagi denarnih tokov vključuje dva dela. Prvi del standarda je obvezen in vključuje zahteve, ki jih mora oseba javnega prava upoštevati pri pripravljanju in predstavljajo računovodskih izkazov na osnovi računovodenja, ki temelji na denarnih tokovih. Drugi del standarda pa ni obvezen in vključuje priporočena dodatna razkritja in usmeritve, ki naj bi jih upoštevala pravna oseba javnega prava pri poročanju na osnovi računovodenja po načelu denarnih tokov.

Računovodenje, zasnovano na denarnih tokovih, pripoznava posle in poslovne dogodke ob prejemu ali plačilu denarnih sredstev (vključno z denarnimi ustrezniki). Računovodski izkazi pripravljeni na taki osnovi dajejo uporabnikom informacije o virih zbranih denarnih sredstev v obdobju, o namenih, za katere so bila denarna sredstva porabljena in o stanju denarnih sredstev na datum poročanja. Merjenje postavk v računovodskih izkazih je osredotočeno na stanje denarnih sredstev in v tem pogledu njihove spremembe.

Računovodski izkazi za splošne namene poročanja so sestavljeni iz izkaza denarnih prejemkov in izdatkov in drugih izkazov, ki razkrivajo dodatne informacije o denarnih prejemkih, izdatkih in stanjih denarnih sredstev, ki jih obvladuje subjekt, ter računovodskih usmeritev in pojasnil.

V izkazu denarnih prejemkov in izdatkov se pripoznajo samo denarni prejemki, izdatki in stanja denarnih sredstev, ki jih pravna oseba javnega prava obvladuje. Pojasnila k računovodskim izkazom vključujejo opise in bolj podrobne preglednice ali analize zneskov, prikazanih v obrazcih računovodskih izkazov, kot tudi dodatne informacije, ki jih je priporočljivo razkriti ali pa so potrebna za pošteno predstavitev in večjo odgovornost.

Izkaz denarnih prejemkov in izdatkov mora v skladu s točko 1.3.12 MSRPJS predstavljati za obdobje poročanja:

- skupno vrednost denarnih prejemkov in skupno vrednost denarnih izdatkov subjekta, ki ločeno prikazuje posamezne vrste denarnih prejemkov oziroma izdatkov, razvrščenih na podlagi, ki je primerna poslovanju subjekta ter
- začetno in končno stanje denarnih sredstev subjekta.

Računovodski izkazi morajo predstavljati informacije, ki so razumljive, ustrezne za potrebe odločanja uporabnikov in zanesljive, tako, da pošteno predstavljajo denarne prejemke, izdatke in stanja denarnih sredstev. Poleg tega morajo biti informacije nepristranske in v vseh bistvenih pogledih popolne (MRSJS, str. 606).

Pojasnila k računovodskih izkazom predstavljajo informacije o podlagi za pripravljane računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih ali drugih poslovnih dogodkih. Poleg navedenega dajejo dodatne informacije, ki niso predstavljene v računovodskih izkazih. Pojasnila k računovodskim izkazom morajo biti predstavljena tako, da je vsaka postavka v obrazcu izkaza denarnih prejemkov in izdatkov navzkrižno povezana z ustrezno informacijo v pojasnilih. Računovodske usmeritve morajo opisati vsako določeno računovodsko usmeritev, ki je potrebna za pravilno razumevanje računovodskih izkazov, vključno z navedbo obsega, do katerega je subjekt upošteval prehodne določbe standarda.

Drugi del MRSJS – računovodsko poročanje na osnovi denarnih tokov vključuje priporočena dodatna razkritja pri poročanju na osnovi denarnih tokov, in sicer razkrivanje:

- narave in zneskov izrednih postavk,
- narave in zneskov denarnih tokov in stanj denarnih sredstev, ki so povezani z zastopniškimi posli (subjekt nastopa kot zastopnik v imenu drugih, zneskov pa ne obvladuje),
- glavnih vrst denarnih tokov,
- povezanih strank in
- posameznih vrst sredstev in obveznosti do virov sredstev ter primerjavo z načrti.

6. RAČUNOVODENJE PO NAČELU NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA

Računovodsko poročanje javnega sektorja zajema širok spekter različnih kombinacij med plačano in zaračunano realizacijo. Različne vlade po svetu prikrojijo sebi ustrezno obliko poročanja, ki vsebuje elemente tako ene kot druge metodologije. Izbira določenega načela je odvisna od ciljev poročanja, predvsem pa je posledica zgodovinskega razvoja in razpoložljivih virov. Poročanje pa je odvisno tudi od vrste naročnika, kajti če gre za notranje uporabnike, ki so pristojni tudi za odločanje, potem so ta poročila strogo specializirana in so pripravljena tako, da zadovoljijo njihove potrebe (Governmental financial reporting, 2000, str. 21 - 26).

Vladnim organizacijam so bila od nekdaj tradicionalna podlaga plačila (cash). V takšnem sistemu se prejemki in izdatki zajemajo v času, ko so plačila prejeta ali opravljena. Takšno načelo je posebno prikladno v razmerah rastočih vladnih dolgov (Premchand, 1989, str. 387). V zadnjih letih pa v svetu narašča interes, da tudi vladne organizacije in ustanove javnega sektorja preidejo na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka tako kot to izvaja zasebni sektor.

Mnenja glede uvedbe računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka so različna. Obstaja vse več dvomov, če so takšne reforme vredne stroškov in s tem povezanih dodatnih tveganj. Združenje zapriseženih računovodij (Association of Chartered Certified Accountants) zahteva drugačen niz načel za finančno poročanje javnega sektorja od tistih, ki so razvita za zasebni sektor. Evropska zveza za finančna poročila je julija 2003 izdala dokument (Priprava proračuna usmerjenega k najboljšim rezultatom – Ali je računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov potrebno?), ki navaja tveganja za evropske vlade, povezana s preходом na računovodenje na podlagi poslovnega dogodka. Mednarodni monetarni sklad je v navedenem dokumentu izrazil mnenje, da so naraščajoča gospodarstva preveč vneto sprejela prehod na računovodenje na podlagi poslovnega dogodka in spregledala številna pomembna vprašanja (Wynne, 2004, str. 1).

Prehod iz sistema računovodenja na podlagi plačil na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je dolgotrajen in zapleten proces, ki ga lahko opišemo z naslednjimi petimi koraki (Diamond, 2002, str. 18):

- v prvem koraku je potrebno zagotoviti, da sistem denarnega toka deluje dobro. V računovodski sistem vključimo podatke, ki izhajajo iz načela nastanka poslovnega dogodka. V letno poročilo vključimo podatke oziroma informacije o neplačanih obveznostih in odprtih terjatvah, kar v bistvu pomeni že naslednjo stopnjo računovodenja – modificirani računovodski sistem;
- v drugem koraku govorimo o prehodu na modificiran računovodski sistem, osnovan na poslovnih dogodkih. Potrebno je združiti račune za tekoče poslovanje ter račune finančnih sredstev in obveznosti. Pomemben element tega koraka so popolne informacije o nepobranih zaračunanih davkih in neplačanih računih, ki so razvidne iz odprtih postavk na kontih terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov in obveznosti do dobaviteljev;
- v tretjem koraku vključimo v računovodski sistem še dodatne elemente sistema nastanka poslovnega dogodka. Naknadno poročanje bi vključevalo delno bilanco stanja z izbranimi finančnimi sredstvi in obveznostmi (rezervacije za pravice zaposlenih, predplačila, ki jih prejme vlada, obresti);
- v četrtem koraku vključimo še nefinančna sredstva, kar zahteva konsistentno vrednotenje nefinančnih sredstev. Navedeni korak je zelo zapleten in najzahtevnejši. Šele na tej stopnji bi lahko zagotovili celovito poročanje, ki bi vključevalo izkaz doseženih rezultatov, bilanco finančnega stanja in izkaz finančnega izida;
- zadnji korak predvideva vključitev načela nastanka poslovnega dogodka tudi pri pripravi in izvrševanju proračuna. V sistemu, ki je usmerjen k najboljšim rezultatom, se zdi

doslednost pri uporabi računovodskega sistema logična, vendar pa je zaključna faza prehoda iz razlogov, ki so navedeni v poglavju 6.2., zelo zahtevna.

6.1. *Predpogoji za uvedbo računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka*

Za uspešno uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka morajo biti izpolnjeni določeni pogoji. Evropska zveza računovodij navaja osnovne pogoje za uspeh pri uvedbi računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki vključujejo (Wynne, 2004, str. 9):

1. Posvetovanje, sprejetje in razumevanje vsebine računovodskih pravil

Za uspešno uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka mora biti pripravljena kultura organizacije in obstajati mora volja pripoznati in sprejeti koristi, ki jih prinaša sprememba, in stroške njegovega izvajanja v najširšem smislu. Državne službe, zlasti vodilni javni uslužbenci ministrstev, morajo razumeti nov sistem računovodenja. Zavedati se morajo, da bi reforme spremenile vlogo odgovornih za finančno poslovanje v vladi, in s tem bistveno spremenile njihov vpliv in odgovornosti.

2. Sodelovanje računovodskih in drugih poklicev

Računovodska stroka mora biti pripravljena, da zavzeto sodeluje z javnim sektorjem, ker ne samo pozna računovodske standarde, ampak običajno tudi usposablja finančne vodilne javne uslužbence za zasebni sektor. Za uspešno izvajanje reforme in njeno delovanje je treba povečati število vodilnih javnih uslužbencev s področja financ in računovodstva, zaposlenih v vladi in tudi pripravljenost sprejeti njihov prispevek k učinkovitemu upravljanju javnih služb.

3. Skupni razvoj računovodskih standardov

Računovodska stroka mora sodelovati pri razvoju računovodskih standardov za javni sektor ter se vključiti v uporabo in nadzor nad njihovim izvajanjem. Brez tega neodvisnega vključevanja se pojavlja dvom, kot da vlada postavlja svoje lastne računovodske standarde in jih uporablja na način, ki v danem trenutku najbolj ustreza političnim okoliščinam.

4. Podpora vladnega revizorja

Uspešno izvajanje je v veliki meri odvisno od razumevanja in pripravljenosti zunanjega vladnega revizorja, da podpre ta sistem. Ker računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka zahteva ne samo bolj zapletene sisteme, ampak tudi niz novih ocen (na primer o vrednosti sredstev in življenjski dobi, vprašanih usklajevanja, previdnosti, pomembnosti in uspešnosti podjetja), se bodo odgovornosti in pričakovanja revizorja zelo povečala in spremenila. Zunanji revizor bi moral biti vključen v proces že od samega začetka.

5. Splošno usposabljanje vodilnih javnih uslužbencev

Vodje oddelkov potrebujejo splošno usposabljanje za razumevanje podatkov, ki jih ponuja sistem računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ker se bistveno razlikuje od sistema računovodenja na podlagi denarnega toka. Program usposabljanja bi moral zajeti:

- oceno osnovnih finančnih pojmov, ki so značilni za računovodenje na podlagi poslovnega dogodka: vodilni javni uslužbenci morajo razumeti, zakaj in kako se sistem računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka razlikuje od sistema računovodenja na podlagi plačil;
- kako računovodenje na podlagi poslovnega dogodka omogoča uvedbo boljših sistemov priprave proračuna in finančnega nadzora: vodilni javni uslužbenci bodo morali tudi oceniti, kako se bo spremenil sedanjí nadzor proračunskih vložkov. Upravljanje bi se zato moralo preusmeriti k uspešnosti doseganja rezultatov in učinkovitosti. Področni vodje se bodo morali usposobiti, da bodo lahko ocenili in razumeli, kako v polni meri izkoristiti podatke, ki izhajajo iz računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka;
- razumevanje potrebnih računovodskih informacijskih sistemov, vključno s sistemom glavne knjige, analitičnih evidenc terjatev in obveznosti ter knjige sredstev.

6. Priznavanje potrebnega časa

Od začetka mora biti v organizaciji pripravljenost priznati, da bo za uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka potreben čas, ki je ponavadi daljši od enega mandata parlamenta in obdobja nadzora ene politične stranke. Za reformo je potrebna vsesplošna podpora političnega spektra.

7. Zmožljivosti informacijske tehnologije

Informacijska tehnologija mora biti sposobna izpolniti nove in dodatne zahteve, ki jih postavlja uvedba računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, priprava proračuna in merjenje uspešnosti. Proces prehoda iz sistema računovodenja na podlagi denarnega toka na sistem na podlagi poslovnega dogodka lahko zahteva občutne dodatne stroške tudi zaradi potrebe po specializiranem znanju iz informacijske tehnologije.

Poleg navedenih predpogojev pa bi morale posamezne države pred prehodom na sistem računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka proučiti še naslednja vprašanja (Hepworth, 2001, str. 7):

Povezava računovodenja in priprave proračuna

Računovodenje in priprava proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi morala biti povezana. Če priprava proračuna ne temelji na isti osnovi kot sistem računovodenja, je mnogo več možnosti za slabo upravljanje in za izgubo finančnega nadzora.

Poudarek nadzora nad rezultati in ne nad vložki

Spremeniti bi se morala narava nadzora in izdelava proračuna. Poudarek bi morali dati kontroli rezultatov in ne vložkov. Običajne kontrole bi bilo potrebno sprostiti, da bi vodilnim

javnim uslužbencem dali možnost za učinkovito upravljanje. Menedžer ne more upravljati dosežkov, če nima sorazmerno več svobode pri odločanju o vložkih, s tem, da je potrebno izvajati tudi strožji red pri vodilnih javnih uslužbencih, ki jim ne uspe doseči pričakovanih rezultatov.

Vpliv računovodenja – dodatno izobraževanje vseh javnih uslužbencev s področja računovodstva

Precejšnja sredstva bo potrebno vložiti v usposabljanje vseh javnih uslužbencev s področja računovodstva (ne samo vodilnih), ki morajo biti tudi pripravljene na uporabo in uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Le ustrezno izobraženi javni uslužbenci bodo lahko v pomoč pri analiziranju računovodskih podatkov in novih načinov upravljanja.

Pomembnost navedenih predpogojev je od države do države različna. Države, zainteresirane za razvoj računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, bi morale proučiti, v kolikšni meri je treba izpolnjevati navedene predpogoje. V primeru neizpolnjevanja predpogojev se zastavlja vprašanje, ali se sprememba izplača v smislu uresničevanja oprijemljivih koristi pri izboljšanju upravljanja v javnem sektorju. Osnovni cilj bi moral biti večje koristi in ne izvedba tehničnih sprememb.

Pred uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi bilo potrebno razrešiti še nekaj pomembnih računovodskih vprašanj. Med najpomembnejše lahko štejemo (Wynne, 2004, str. 7-8):

- Davčni prihodki: Kdaj je treba priznati davčne prihodke? Kdaj je plačan davek?
- Amortizacija: Kako bomo pokrivali amortizacijo v povezavi z dobo koristnosti sredstev?
- Pristopi k pripoznavanju in merjenju premoženja in opreme: metodologija vrednotenja, kako pogosto izvajati prevrednotenja, ali je treba vojaška sredstva usredsteviti in amortizirati ali obravnavati kot prihodek? Ali je potrebno sredstva infrastrukture usredsteviti in če, kako naj se vrednotijo?

V primeru uvedbe načela nastanka poslovnega dogodka tudi pri pripravi in izvrševanje proračuna je potrebno razrešiti problem evidentiranja novih nabav osnovnih sredstev in pokrivanje stroškov amortizacije. Nove nabave osnovnih sredstev se lahko evidentirajo v breme sredstev obračunane amortizacije ali v breme gotovinskih sredstev proračuna. Možna sta dva načina pristopa (Blondal, 2004, str. 9):

- gotovinska proračunska sredstva se rezervirajo za zneske, ki so skladni z računovodskimi podlagami nastanka poslovnega dogodka in negotovinskimi postavkami – amortizacijo (model cash-in-hand – denarna sredstva v blagajni). Slabost modela je, da lahko nadzor nad pridobivanjem denarnih in kapitalskih sredstev postane dvoumen. Obstaja namreč tveganje, da bodo denarna sredstva porabljena za druge namene. Za stroške amortizacije morajo obstajati jasni kriteriji, na podlagi katerih se v ta namen dodeljena sredstva porabijo le za nadomestitev kapitalskih sredstev. Navedeni model pomeni uvedbo temeljnih sprememb v vladni način upravljanja;

- gotovinska sredstva se rezervirajo samo za gotovinske komponente zneskov, ki so skladni z računovodskimi podlagami nastanka poslovnega dogodka (model »no-cash-in-hand). Obračunana amortizacija ne bi bila zajeta v dodeljena gotovinska proračunska sredstva, pripoznana pa bi bila v proračunu, ker je postavke odobril Parlament. V izkazu poslovnega izida bi poročali o celotnem znesku na podlagi poslovnega dogodka kot o prihodku in odhodku, razlika med potrebo po sredstvih za gotovinska plačila in med potrebo po proračunskih sredstvih za celotne stroške, bi bila v bilanci stanja obravnavana kot terjatev. Navedeno pomeni formalno pripoznanje negotovinskim postavkam – amortizaciji.

Posodobitev računovodskega sistema Evropskih skupnosti

Tudi Komisija Evropskih skupnosti je začutila potrebo, da se pridruži mednarodni reformi računovodstva. Odločila se je za razvoj svojega računovodskega sistema, ki je namenjeno evidentiranju proračunskih odhodkov in prihodkov na podlagi nastanka poslovnega dogodka, s ciljem da zagotovi popolnejšo sliko finančnega položaja Skupnosti. Komisija je leta 2000 začela večletni načrt za posodobitev svojega računovodskega okvira, ki obsega:

- študijo o vzpostavitvi poslovnih knjig in predstavitvi računovodskih izkazov EU,
- pripravo akcijskega načrta za posodobitev, o čemer so tudi razpravljali z Računskim sodiščem,
- uvedbo elementov računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka,
- analizo izkušenj več držav članic,
- sprejetje nove finančne uredbe,
- predstavitev memoranduma (SEC(2002)853), ki opisuje delo za posodobitev računovodskega okvira in informacijskega sistema (Komisija evropskih skupnosti, 2002, str. 5).

Računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi moralo uporabnikom zagotavljati informacije o virih, ki jih nadzira oseba javnega prava, stroških njegovega poslovanja, finančnih tokovih in druge informacije, ki so koristne za ocenjevanje finančnega položaja ter gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Za doseg te ciljev zagotavljanja zanesljivih računovodskih informacij se mora računovodski sistem spremeniti v več pogledih. Te spremembe naj bi obsegale (Komisija evropskih skupnosti, 2002, str. 8):

- sprejetje splošno sprejetih načel računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka,
- razvoj integriranega računovodskega sistema, ki bo vseboval vse potrebne informacije za predstavitev izkazov na podlagi nastanka poslovnega dogodka,
- razvoj splošnega računovodskega sistema na podlagi računovodstva po nastanku poslovnega dogodka in ohranitev proračunskega računovodstva na podlagi plačil,
- sprejetje računovodskih metod in pravil vrednotenja, ki odražajo sprejeta računovodska načela,
- izboljšanje računovodskih izkazov, da bodo prikazovali natančno sliko finančnega položaja, sredstev in obveznosti, izvrševanja proračuna, rezultata in denarnega toka.

6.2. Prednosti in slabosti računovodenja po nastanku poslovnega dogodka

6.2.1. Prednosti

Odbor za javni sektor Mednarodne zveze računovodij je leta 2003 v dokumentu Prehod na računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov povzel prednosti poročanja na podlagi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju, in sicer:

- prikazuje, kako je vlada financirala svoje dejavnosti in izpolnjevala svoje zahteve po denarnih sredstvih;
- uporabnikom omogoča oceniti tekočo sposobnost vlade, da financira svoje dejavnosti in da izpolnjuje svoje obveznosti;
- prikazuje finančno stanje vlade in njegove spremembe;
- omogoča vladi, da nazorno prikaže uspešno upravljanje svojih virov in koristi pri oceni učinkovitosti glede stroškov njenih storitev, učinkovitosti in dosežkov.

Domnevne prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka (Wynne, 2004, str. 4) pa so naslednje:

- podaja bolj izčrpne finančne podatke, ker finančna poročila na podlagi poslovnih dogodkov, dajejo več podatkov, kot poročila na podlagi plačil in so bolj osredotočena na dosežke (outputs) kot na same vložke (inputs);
- omogoča boljše upravljanje s sredstvi, ker podatki omogočajo boljše kakovost poslovanja in odločanja tudi v primeru razporeditve virov, in večjo primerljivost upravljanja rezultatov izvedbe;
- omogoča primerjavo polnega stroška javnih storitev s stroški zagotavljanja teh storitev s strani zasebnih sektorjev;
- omogoča izkazovanje vseh stroškov državnih služb;
- stroški dolgoročnih sredstev so porazdeljeni skozi njihovo življenjsko dobo in vzpodbuja se upravljanje z dolgoročnimi sredstvi, kar omogoča bolj učinkovito in zanesljivo oceno finančnega zdravja podjetja in trajnost vladne politike.

Mednarodni strokovnjaki običajno analizirajo razloge v podporo računovodski podlagi nastanka poslovnega dogodka tako za makro ali državno raven kot za raven posameznih državnih oseb. Pomen računovodskih informacij na podlagi nastanka poslovnega dogodka za makro raven je poudarjen zlasti pri merjenju učinkov državnih politik, analiziranju fiskalne stabilnosti, ker daje bogatejše informacije za odločanje, in polaganju računov – odgovornosti izvršilne oblasti. Merjenje učinkov državnih politik se kaže skozi koristnost računovodskih informacij, ki jih dajejo vsi trije temeljni računovodski izkazi. Pripravljanje računovodskih izkazov na podlagi nastanka poslovnega dogodka izboljšuje točnost nacionalnih računov in ekonomskih napovedi.

Za polaganje računov oblasti je pomembna enostavnost in razumljivost uporabe informacij ter manipuliranje z informacijami. Pri računovodskih informacijah na podlagi nastanka poslovnega dogodka je mogoče manipulirati z izbiranjem računovodskih politik,

oblikovanjem ugodnejših predpostavk pri vrednotenju nekaterih računovodskih kategorij in z uravnavanjem nastanka dogodka, s tem, da je manipuliranje manjše kot pri računovodenju na denarni podlagi. Prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka na ravni posameznih državnih osebkov pa so predvsem: boljše uravnavanje plačilne sposobnosti, učinkovito upravljanje s kapitalom države in ravnanje z dolgoročnimi sredstvi ter presojanje cene lastnih storitev državnih osebkov v primerjavi s primerljivimi osebki in izvajalci na trgu (Logar, 2006, str. 90-91).

Zagovorniki proračuna z računovodskimi podlagami v nastanku poslovnega dogodka pa poudarjajo mnoge specifične koristi tako pripravljenega proračuna (Blondal, 2004, str. 4):

- omogoča boljše informacije o celotnih stroških in večjo disciplino pri izvajanju proračuna,
- izboljša upravljanje s kapitalom,
- zagotavlja dolgoročno vzdržnost javnih financ,
- omogoča podlago za druge upravne spremembe oziroma širše reforme,
- zagotavlja usklajenost z računovodskim sistemom, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka.

Ne glede na navedene prednosti pa so le tri države v celoti uvedbe tudi načrtovanje in izvrševanje proračuna z računovodskimi podlagami v nastanku poslovnega dogodka (Avstralija, Nova Zelandija in Velika Britanija).

Glede na navedene prednosti računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki omogočajo pridobitev podrobnih in kvalitetnih informacij o poslovanju, sredstvih, virih sredstev, prihodkih in odhodkih ter boljše upravljanje s sredstvi, menim, da za zagotovitev letnih ni potrebno spreminjati obračunskega sistema računovodenja. Dodatne informacije oziroma podatke, ki izhajajo iz sistema računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, bi bilo možno pridobiti z dodatnimi pojasnili in poročili, ki bi služili kot podlaga za načrtovanje in upravljanje s sredstvi. Prednost računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka naj bi bila usklajenost sistema računovodenja z zasebnim sektorjem, kar po mojem mnenju ni potrebno, zlasti z vidika upoštevanja različnega delovanja javnega in zasebnega sektorja. Menim tudi, da sistema računovodenja in računovodskega poročanja ne smemo neposredno povezovati s sistemom finančnega in statističnega poročanja. Ustrezne podatke za vse vrste poročanj lahko pridobimo iz integriranega računovodskega sistema, ki izhaja iz enotne baze podatkov, ne pa na podlagi obračunskega sistema računovodenja.

6.2.2. Slabosti

Številni strokovnjaki in mednarodna združenja so pri proučevanju prehoda računovodenja oziroma vzpostavitvi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka ugotovila tudi precej slabosti. Poglavitna slabost prehoda na računovodenje na podlagi poslovnega dogodka so visoki stroški uvedbe ter večja zapletenost izdelanih izkazov. Odbor za javni sektor

Mednarodne zveze računovodij je stroške uvajanja računovodenja na podlagi poslovnega dogodka strnil v naslednje kategorije (Wynne, 2004, str. 5):

- prepoznavanje in vrednotenje obstoječih sredstev,
- razvoj računovodske strategije,
- postavljanje računovodskih sistemov, vključno z nakupom računalniških sistemov in pilotnim preizkušanjem le-teh,
- razvijanje potrebnih spretnosti in zagotavljanje usposabljanja za pripravljavce in uporabnike finančnih podatkov.

Največje ovire oziroma slabosti pri uvajanju računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka so predvsem vzpostavitev računovodskega informacijskega sistema, zasnovanega na tej podlagi. Problemi lahko nastopijo tudi pri sprejemanju potrebnih sprememb zakonodaje, če oblast ne prepozna potreb po teh spremembah in jo kot uporabnika informacij zanimajo le izkaz denarnih tokov oziroma prejemkov in izdatkov. Previdnost pri odločanju za računovodsko podlago nastanka poslovnega dogodka vidijo nasprotniki tudi v relativno majhnem številu držav, ki so doslej na tej podlagi zasnovale tako računovodsko spremljanje, zlasti pa načrtovanje in izvrševanje proračuna. Ugotovitve strokovnjakov kažejo, da je vzdrževanje računalniškega informacijskega sistema na nastanku poslovnega dogodka dražje od računalniških sistemov na denarni podlagi. Ovire oziroma večje težave so tudi v pomanjkanju računovodskih strokovnjakov, potrebnih za vodenje računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka (Logar, 2005, str. 92).

Kot slabost oziroma bolj kot problem, ki se pojavlja z uvedbo računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, je potrebno izpostaviti način priznavanja in evidentiranja davčnih prihodkov. Davčne prihodke bi morali v sistemu računovodenja po načelu nastanka dogodka evidentirati takrat, ko pride do ekonomskih transakcij, ki imajo za posledico nastanek davčnih obveznosti. Zelo težko oziroma nemogoče je vedeti, kdaj pride do takih transakcij. Zato se prihodek navadno pripozna, ko se na podlagi ustreznega davčnega zakona predvideva, da obstaja zahteva po plačilu nekega davčnega zneska, ali ko se oceni, da je davčni zavezanec dolžan plačati neko davčno obveznost. Za uspešno uvedbo sistema bi morali prilagoditi (Blondal, 2004, str 7):

- področje davčnih terjatev na način, da bi pripoznali prihodek, za katerega je ocenjeno, da pride, vendar ga še nismo prejeli, in izključili gotovinski priliv, ki je že bil upoštevan v sklopu terjatev (ker je bil knjižen v prejšnjem obračunskem obdobju) in
- področje slabih in dvomljivih terjatev na način, da bi pripoznali dejstvo, da nekatere terjatve ne bodo nikoli plačane in da se na koncu odpišejo. Ob koncu obračunskega obdobja bi vse davčne terjatve, za katere obstaja verjetnost, da bodo postale neizterljive, pripoznali kot odhodek.

Nasprotniki priprave proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka ne soglašajo s koristmi, navedenimi v poglavju 6.2.1. in pripominjajo, da visoki stroški uvedbe tovrstne priprave proračuna ter znatna sredstva, porabljena za usposabljanje osebja in za nadgradnjo informacijskih sistemov, preprosto ne odtehtajo koristi. Ključno za izziv pri pripravi

proračuna z računovodskimi podlagami v nastanku poslovnega dogodka je zagotoviti kolikor mogoče natančno začetno bilanco stanja in dostop do osnovnih informacij za izračunavanje amortizacije in prihodnjih naložb v kapitalna sredstva. Prav tako je pomembna vloga parlamenta. Možno je, da tehnična narava računovodskih podlag v nastanku poslovnega dogodka zaradi manjše transparentnosti in težje razumljivosti zmede osebe, ki sprejemajo odločitve. Proračun z računovodskimi podlagami nastanka poslovnega dogodka je bil v vseh državah, ki so ga uvedle, del širšega programa reform, zato je težko oceniti vlogo, ki jo ima zgolj proračun s tovrstnimi podlagami.

Poleg navedenih slabosti, predvidenih pri uvedbi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, ne smemo pozabiti na likvidnostni problem. Na podlagi evidentiranja vseh javnofinančnih prihodkov že takoj ob pripoznanju le-teh, se bodo v izkazu prihodkov in odhodkov evidentirani prihodki bistveno zvišali, odhodki pa le malenkostno ali pa sploh ne. Glede na navedeno ocenjujem, da bo v proračunu RS dosežen relativno visok presežek prihodkov nad odhodki. Dejanski priliv sredstev bo lahko bistveno nižji, kar pomeni, da bo potrebno za realizacijo oziroma uresničevanje finančnih načrtov neposrednih uporabnikov zagotoviti finančna sredstva z dodatnim zadolževanjem. Menim, da je naveden problem zelo pomemben, zato bi bilo potrebno vpliv spremembe računovodenja na likvidnost državnega proračuna podrobno proučiti in analizirati.

6.3. Izkušnje drugih držav pri uvedbi računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka

Od nekdanjega računovodstva v javnem sektorju temeljilo na načelu denarnega toka. Do prvih sprememb je prišlo v osemdesetih letih prejšnjega stoletja. Prva država, ki je uvedla načelo nastanka poslovnega dogodka v svoje prikaze, je bila Čile v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja. Nova Zelandija ga je uvedla v začetku devetdesetih let, sledila je zvezna vlada ZDA v letu 1997. Po letu 2000 sta prešli na prikazovanje bilanc po nastanku poslovnega dogodka še Velika Britanija v letih 2001 in 2002 ter Kanada v letu 2003. Nizozemska vlada je opustila načrte, da bi nacionalna ministrstva prešla na računovodenje na podlagi poslovnega dogodka zaradi previsokih stroškov. Japonska se je odločila, da te reforme ne bo uvedla (Wynne 2004, str. 3-4).

Eden od razlogov, zakaj je načelo nastanka poslovnega dogodka vedno bolj pomembno, je predpostavka o superiornosti zasebnega sektorja nad javnim. Zato naj zasebni sektor postane model za javne finance, namesto da država prilagaja računovodski sistem glede na svoje potrebe (Jones, 1996, str. 34).

Iz naslednje tabele je razvidno, da večina držav še vedno vztraja pri sistemu računovodenja ter pripravi in izvrševanju proračuna po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Tabela 5: Računovodstvo in proračunski postopek v državah OECD v letu 2001

	RAČUNOVODSTVO				PRORAČUNSKI POSTOPEK			
	Denarni tok		Nastanek dogodka		Denarni tok		Nastanek dogodka	
		razen določenih transakcij	razen določenih transakcij			razen določenih transakcij	razen določenih transakcij	
	1	2	3	4	5	6	7	8
Avstralija				X				X
Avstrija	X				X			
Belgija	X				X			
Kanada				X		X		
Češka	X				X			
Danska		X				X		
Finska				X			X	
Francija		X			X			
Nemčija	X				X			
Grčija	X					X		
Madžarska	X				X			
Islandija			X				X	
Irska	X				X			
Italija	X				X			
Japonska	X				X			
Koreja		X				X		
Mehika		X				X		
Nizozemska	X				X			
Nova Zelandija				X				X
Norveška	X				X			
Poljska		X			X			
Portugalska		X				X		
Slovaška	X				X			
Španija		X			X			
Švedska				X		X		
Švica	X				X			
Turčija	X				X			
Velika Britanija				X				X
ZDA				X		X		

Vir: Issues in Accrual Budgeting 2004, str. 14 – 15

6.3.1. Hrvaška

V skladu z mednarodnimi trendi za prehod na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je bil na Hrvaškem v letu 2002 uveden nov računovodski sistem proračuna. Normativni okvir proračunskega računovodstva je uveden z Zakonom o proračunu, s katerim je postavljen širok okvir in smernice za razvoj proračunskega računovodstva. Osnovne predpostavke računovodenja so naslednje (Vašiček, 2005, str. 8):

- vseobsegajoče računovodsko spremljanje - proračunsko računovodstvo in finančno poročanje je zakonsko predpisano za vse subjekte javne uprave;
- obvezna uporaba enotnega računovodskega plana z doslednim upoštevanjem evidentiranja transakcij in poslovnih dogodkov;
- obvezna uporaba naslednjih proračunskih klasifikacij: organizacijska, ekonomska, funkcionalna, lokacijska in programska na področju načrtovanja proračuna, izvrševanja proračuna, računovodstva in poročanja;
- dosledna uporaba mednarodno priznanega analitičnega kontnega plana za finančno in statistično poročanje – Government Finance Statistics (GFS 2001);
- enotno poročanje za računovodske in statistične namene;
- obvezna priprava konsolidiranega polletnega in letnega obračuna proračuna Republike Hrvaške;
- prevzem modificirane računovodske osnove nastanka poslovnega dogodka in
- postopno približevanje popolnemu prevzemu MRSJS.

Reforma računovodstva na Hrvaškem je trajala sedem let, od leta 1995 do leta 2002. Cilj reforme je bil vzpostaviti računovodenje, ki bo zagotavljalo popolne informacije o finančnem položaju in uspešnosti posameznega subjekta, ki so namenjene in koristne širokemu krogu uporabnikov pri sprejemanju poslovnih odločitev. Dodatna zahteva za vodenje državnega računovodstva je bila zagotoviti informacije in poročila, ki bodo uporabna za sprejemanje ekonomskih, socialnih in političnih odločitev.

Proučevali so različne koncepte računovodenja, in sicer:

- načelo nastanka poslovnega dogodka,
- načelo denarnega toka,
- modificirano načelo nastanka poslovnega dogodka in
- modificirano načelo denarnega toka.

Na podlagi proučevanj je bilo ugotovljeno, da prehod na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ne sme biti prehiter, temveč ga je potrebno izvesti postopno, in sicer po doseženi visoki stopnji kvalitete računovodenja po denarnem toku ali drugi modificirani obliki računovodenja. Sprejeta je bila metoda računovodenja po načelu modificiranega nastanka poslovnega dogodka. Značilnosti navedenega modela so naslednje (Vašiček, 2005, str. 8):

- prihodki se priznajo v višini oziroma zneskih, ki so zanesljivi in merljivi oziroma razpoložljivi. Kriterij merljivosti pomeni, da mora vsaka vrsta prihodka imeti vrednostni izvor, ki je popolnoma merljiv in za katerega je mogoče ugotoviti na katero obračunsko obdobje se nanaša. Kriterij razpoložljivosti pa pomeni, da se prihodki lahko priznajo, če bo možno zagotoviti plačilo znotraj obračunskega obdobja, kar pomeni, da bodo sredstva brez omejitev na razpolago za plačilo prevzetih obveznosti. Izvajanje navedenih kriterijev je praktično nemogoče dosledno upoštevati, zato je bilo sprejeto načelo, da se prihodki priznajo na podlagi prejema denarnih sredstev v poročevalskem obdobju;
- odhodki se priznajo na podlagi nastanka poslovnega dogodka neodvisno od plačila –

priznanje odhodkov temelji na dejansko nastali potrošnji in ne glede na izvršena plačila. Navedeni kriteriji glede priznavanja prihodkov in odhodkov so usklajeni z načelom previdnosti, na podlagi katerega se prihodki priznajo, ko so očitni in potrjeni, odhodki pa takrat, ko postanejo možni oziroma verjetni (Kodeks računovodskih načel, 1998, točka 22);

- neopredmetena dolgoročna sredstva in osnovna sredstva se priznajo kot odhodek v obračunskem obdobju, v katerem so bila nabavljena. Obračunana amortizacija osnovnih sredstev se ne izkazuje kot odhodek. Kratkoročna sredstva in drobní inventar, ki se nabavlja za opravljanje redne dejavnosti, se tudi izkazujejo kot odhodek v trenutku nabave.

Državni organi – proračunski uporabniki pripravljajo naslednja računovodska poročila:

- bilanco sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- finančna sredstva in obveznosti, spremembe v neto sredstvih in dolgu,
- račun prihodkov in odhodkov,
- račun odhodkov po funkcionalni klasifikaciji,
- planiranje in spremljanje denarnih tokov in likvidnosti,
- spremembe v vrednosti in oblikah premoženja ter
- poročilo o obveznostih.

Iz navedenega prispevka izhaja, da se je Hrvaška odločila za računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka le na odhodkovni strani, na prihodkovni strani pa zaradi težav pri ugotavljanju merljivosti in razpoložljivosti, ki je podlaga za priznavanje prihodkov, še vedno uporablja načelo denarnega toka.

6.3.2. Velika Britanija

Z glavnimi reformami so v Veliki Britaniji pričeli v zgodnjih osemdesetih na področju nacionalnih zdravstvenih storitev. Oblikoval se je notranji trg in ustanovljale so se bolnišnice kot navidezno samostojna podjetja z računovodstvom na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka. V tistem času je bil princip še sporen za centralno državno raven in šele na začetku 90-ih let so se dogovorili, da iz računovodenja na podlagi denarnega toka preidejo na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Sir Andrew Likierman, ki je v Veliki Britaniji vodil prehod centralnega državnega računovodstva na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka, je leta 2000 dejal, da bo celotna analiza možna šele tedaj, ko se bodo novi sistemi uporabljali že nekaj let.

Državni revizijski urad Velike Britanije je velik poudarek pripisal usposabljanju računovodij. Z usposabljanjem le-teh je pričel že v poznih 70-ih letih. Števil strokovno usposobljenih računovodij se je na centralni državni ravni v letih od 1989 do leta 2003 povečalo za skoraj štirikrat (iz 600 na 2200). To je obdobje uvajanja računovodenja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka. Proti koncu leta 2003 so pričeli z nadaljnjimi aktivnostmi za izboljšanje kakovosti finančnih strokovnih znanj pri višjih članih uprave na ministrstvih. Objavili so, da ima samo 20% ministrstev finančnega direktorja, ki je strokovno usposobljen računovodja.

Sprejeli so odločitev, da bo v bodoče vsako ministrstvo imelo strokovno usposobljenega računovodjo, ki bo tudi član najvišjega upravnega organa.

Pregled uvajanja računovodenja na podlagi poslovnih dogodkov v Veliki Britaniji je pripravil Državni revizijski urad. Iz njegovega zadnjega poročila z naslovom »Upravljanje virov za zagotavljanje boljših javnih storitev« so razvidne naslednje ugotovitve (Wayne, 2004, str. 11-13):

- od leta 1995 je bilo pod vodstvom finančnega ministrstva uvedenih veliko pomembnih sprememb za boljše upravljanje virov, za boljše razporejanje virov po ključnih prednostnih nalogah, ter usklajenost s cilji izboljšanja javnih storitev. Zaradi zapletenosti sprememb je samo nekaj več kot ena četrtnina pregledanih ministrstev in agencij dosegla pomemben napredek pri izvajanju računovodenja na podlagi poslovnega dogodka;
- skoraj tri četrtine ministrstev in agencij se v svojih organizacijah ni posluževala računovodskih podatkov na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka, da bi izboljšala upravljanje virov. Urad meni, da je v večini primerov še prekmalu, da bi lahko opredelili kakšne oprijemljive koristi od boljšega upravljanja virov. Ne moremo trditi, da je boljše upravljanje virov prispevalo k izboljšanju javnih storitev in njegovi večji učinkovitosti;
- okoli polovica pregledanih ministrstev in agencij meni, da je nastali obseg administrativnih del zaradi ureditve virov in priprave proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka v manjših organizacijah nesorazmeren z njihovo velikostjo;
- okoli 16 ministrstev (35%) se še vedno v glavnem opira na podatke o upravljanju, osnovane na plačilih. Priprava finančnih izkazov na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka je ločeno dejanje, ki se ga izvede enkrat letno, da se izpolnijo zahteve zunanjega poročanja;
- napredek pri izboljšanju upravljanja virov je v nekaterih ministrstvih omejen zaradi nepopolnih in premalo zmogljivih sistemov informacijske tehnologije in pomanjkljivega finančno strokovnega znanja. Računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je bolj zapleteno in za svoje delovanje zahteva več finančnih in človeških virov. Nekatera ministrstva so zašla v težave, ker niso uspela izpeljati celotnega računovodenja na tej osnovi;
- najpomembnejše ovire, ki zavirajo enoten in hitrejši prehod na sistem računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, so predvsem: pomanjkljivo strokovno finančno znanje, razumevanje in zmogljivosti sistemov informacijske tehnologije.

V poročilu Odbora za javni sektor Mednarodne zveze računovodij o reformah v Franciji so zaključili naslednje: » Prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka je dolgoročen projekt. Narodne in mednarodne izkušnje pričajo, da je za spremembo računovodskega sistema in izvajanje potrebnih reform potrebno od 8 do 10 let.« Po izkušnjah Velike Britanije je za uveljavljanje koristi potrebno celo dlje časa. Finančno ministrstvo Velike Britanije ne ve, koliko bo stal prehod na računovodenje na podlagi nastanka dogodka in meni, da je treba mnoge prednosti šele doseči. Združenje zapriseženih računovodij je financiralo nekaj raziskav na to temo. Ugotovili so, da je treba mnoge koristi šele uresničiti,

čeprav so stroški reforme veliki in da je malo dokazov, da bi v tem trenutku dodatne podatke na široko uporabljali pri odločanju. Morda je krivo tudi nerazumevanje le-teh. (Wynne, 2004, str. 3-4).

6.3.3. Švedska

Švedski državni sektor uporablja za računovodenje čisto podlago poslovnega dogodka od 1. julija 1993 dalje. Izkušnje, pridobljene pri tej reformi, ki je del najbolj pomembne spremembe v državni upravi na Švedskem od 17. stoletja, so vzpodbudne, vendar bo trajalo več let, preden bo viden celoten učinek reforme po vsem sektorju. Reforma je bila predstavljena na 18. letnem kongresu Združenja evropskih računovodij v Birminghamu 11. maja 1995 (Strom, 1996, str. 26).

Ureditev državnega sektorja na Švedskem je skoraj enkratna v svetu, vendar se temu modelu sedaj približujejo tudi druge države, predvsem Velika Britanija. Javna sfera je sestavljena iz države ter iz lokalnih in regionalnih svetov. Velik del javnih dejavnosti, kot so osnovno in srednješolsko izobraževanje, zdravstvo, lokalne ceste in promet, itd., upravljajo skupnosti, ki so ločeni pravni subjekti. Davke za financiranje teh dejavnosti pobira Nacionalni davčni odbor, a se načeloma ne prikažejo v državnem proračunu. Država je odgovorna za visoko šolstvo, izvrševanje zakonodaje, obrambo in druga tradicionalna področja.

Najbolj očitna značilnost švedskega modela je, da je vlada sestavljena iz kabineta in trinajstih ministrstev, ki niso velika. To je telo, ki oblikuje politiko, dejanske dejavnosti pa izvaja veliko neodvisnih agencij in organov. Ko parlament odobri državni proračun, dobi vlada na razpolago vsa odobrena proračunska sredstva. Sredstva in odgovornost pa potem prenese na svoje agencije. Celotno računovodenje, od prejema plačil do opravljenih izplačil, poteka na ravni agencij. Saldi sredstev se dnevno obračunajo na vladnem tekočem računu pri Banki Švedske. Navedeni sistem omogoča jasno odgovornost za upravljanje denarnih sredstev na ravni agencij in uporabo hranilnih zmogljivosti na centralni ravni, s tem da na nižjih ravneh ni razpoložljivih sredstev na bančnih računih (Strom, 1996, str 27).

Novi odlok o računovodenju iz leta 1994 je poenotil pravila računovodenja za državni sektor, vendar pravila oziroma načela računovodenja v lokalnih in regionalnih skupnostih niso obvezna. Pravila so obvezna za vse agencije v primeru, ko to ustreza za vladne dejavnosti. Računovodski izkazi za švedsko državo so sestavljeni iz izkaza uspeha, bilance stanja in poročila o virih in uporabi sredstev.

Skladno z odlokom o računovodstvu agencije evidentirajo vse poslovne dogodke, ki so opredeljeni kot plačila (prejemki in izplačila), terjatve in obveznosti ter poravnave (uporaba odobrenih proračunskih sredstev). Na podlagi knjigovodskih podatkov pripravijo letno poročilo, ki je sestavljeno iz:

- bilance poslovanja,
- bilance stanja,

- finančnega poročila o virih in porabi sredstev in
- poročila o odobrenih sredstvih.

V bilanci poslovanja so zajeti prihodki od odobrenih proračunskih sredstev, ki se evidentirajo v poslovne knjige, ko agencija uporabi svoje pravice do porabe sredstev iz državnega proračuna. Do »poravnave z odobrenimi sredstvi« pride, ko nastanejo izdatki, ki jih je treba pokriti iz državnega proračuna. Ponavadi je to tedaj, ko se prejme račun, ne glede na datum plačila računa. Rezultat transakcije je prihodek iz odobrenih sredstev in terjatev do vlade. Terjatev je poravnana, ko se denar iz vladnega računa (dnevno ali mesečno) prenese na račun agencije.

Bilanca stanja se od podjetij razlikuje predvsem po oddelkih - poravnave z vlado in kapital agencije, kar ustreza lastniškemu kapitalu v zasebnih podjetjih (čeprav ima popolnoma drugačen pomen) oziroma poslovnemu skladu pri naših neposrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov. Finančno poročilo o virih in porabi sredstev združuje podatke iz bilance stanja in bilance poslovanja ter vsebuje do pet oddelkov: posli in naložbe, posojila, pobiranje davkov ter prenosi. Vsak oddelek je prilagojen za kratkoročne zahtevke in obveznosti, pri čemer se prikaže denarni tok. V poročilu o odobrenih sredstvih - specifikaciji pod postavko »poravnave z vlado« v bilanci stanja, so izdatki prikazani v primerjavi z odobrenimi sredstvi in predvidenimi prihodki iz državnega proračuna.

Najpomembnejši dokument v letnem poročilu agencije je poročilo o rezultatih dejavnosti. V njem agencija upraviči svoje štiri najpomembnejše vrste produkcije s stroški na enoto, kakovostjo in merljivimi učinki. Celotno letno poročilo pošlje agencija na pristojno ministrstvo, pregleda pa ga državni urad za revizijo, ki za vsako agencijo pripravi revizijsko poročilo in poročilo o splošnem standardu računovodenja v celotni državi.

Računovodske informacije morajo agencije pošiljati mesečno po elektronski pošti švedskemu državnemu uradu za revizijo, ki je odgovoren tudi za zbirne računovodske izkaze države. Ob polletju in na koncu leta pa morajo poslati uradu tudi bilanco stanja in bilanco poslovanja agencije.

Na Švedskem se je v zadnjih letih računovodski sistem precej izboljšal in dograjeval. Vsega pa še vedno niso uspeli doreči. V bilanci stanja še vedno nimajo zajetih vseh osnovnih sredstev, ki bi se morala vključiti v bilanco stanja, in sicer: umetniška dela, zgodovinske spomenike, in podobno, ker imajo težave z vrednotenjem le-teh. Še vedno tudi razpravljajo o tem, ali bi bilo potrebno obrambni material (sredstva vojske) evidentirati kot sredstva ali ga neposredno odpisati ob nabavi.

Eden od negativnih vidikov uvedbe novih računovodskih načel na Švedskem je ta, da je postal računovodski sistem precej zapleten. Precejšen vzrok temu so različne in včasih nasprotujoče si zahteve po informacijah s strani politikov, ministrstev, statistikov in vodij agencij na različnih ravneh. Informacije se črpajo predvsem iz finančnega računovodstva,

nadalje pa je potrebno razviti tudi upravljalno računovodstvo.

Iz poročila Ekonomistyrningsverket o učinkih vzpostavitve načela računovodenja na Švedskem je razvidno (Lundqist, 2001, str. 27):

Računovodska poročila in informacije, pripravljene na osnovi računovodenja po nastanku poslovnega dogodka, niso dosegla pričakovanih učinkov. Računovodski sistem je zelo zapleten in ni prilagojen proračunskemu načrtovanju in izvrševanju, zato so se v zadnjem času osredotočili predvsem na proračun. Ministrstvo za finance je predlagalo, da bi tudi načrtovanje in izvrševanje proračuna prilagodili na načelo nastanka poslovnega dogodka. Ugotavljajo pa, da je zelo težko opustiti stare metode dela ter jih nadomestiti z novimi, ker pri večini zaposlenih zaradi zapletenega sistema niso pozitivno sprejete.

6.3.4. Nova Zelandija

Reforma javnega sektorja v Novi Zelandiji je bila sestavni del širše reforme gospodarske in socialne politike. V prilagoditveni program so vključili veliko zakonodajnih proračunskih pobud in pobud javne politike. Zakonodajne pobude se delijo na tri glavne kategorije (Richardson, 1996, str. 6):

1. izboljšanje uspešnosti zasebnega sektorja (Zakon o pogodbah o zaposlitvi, ki zagotavlja prožen trg dela),
2. izboljšanje učinkovitosti javnega sektorja (Zakon o državnem sektorju, ki zagotavlja odgovornost vodilnih delavcev državnega sektorja, Zakon o javnih financah, ki predpisuje pripravo resnične državne bilance, Zakon o podjetjih v državni lasti, ki uvaja podjetniškega duha v državna podjetja) in
3. zagotavljanje makroekonomske uspešnosti (Zakon o banki rezerv, Zakon o davčni odgovornosti).

Reforme proračuna in računovodenja so bile označene kot najbolj ambiciozne od vseh tovrstnih reform v svetu. Izvedene so bile v dveh korakih. Temelji so bili položeni s sprejemom zakona o javnih financah leta 1989. Vsak vladni subjekt je moral predložiti:

- a) poročilo o finančnem stanju,
- b) bilanco poslovanja (prihodki in odhodki),
- c) poročilo o prilivih in odlivih (cash flows),
- d) poročilo o ciljih,
- e) poročilo o opravljanju storitev,
- f) poročilo o celotnih in o morebitnih obveznostih,
- g) poročilo o nerazporejenih izdatkih,
- h) poročilo o računovodskih politikah in usmeritvah ter
- i) primerjalne podatke za preteklo leto.

V okviru tega režima so vodje oddelkov postali odgovorni za finančno upravljanje. Neodvisno so upravljali z bilanco stanja ter dosegli primerljivost z drugimi ponudniki storitev (glede oblikovanja cen, plačanih davkov). Vse to so urejali v okviru tesnih proračunskih

omejitev. V kulturi organizacij je prišlo do velikih sprememb. Ko so vsi vladni oddelki in agencije prešli na računovodenje na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka, je lahko država pripravila konsolidirane izkaze.

Naslednji korak je Nova Zelandija naredila s tem, da je razširila ta računovodska načela tudi na proračunski postopek in davčno upravljanje. Vlada se je odločila za uporabo trajne davčne discipline, kar je bilo vzpostavljeno na podlagi visoko razvitih in učinkovitih računovodskih orodij. Proračun iz leta 1991 je imel ogromen presežek zaradi uporabe teh modernih orodij. Verodostojnost davčne politike se je še povečala z zahtevo, da je treba računovodenje in pripravo proračuna opravljati v skladu s splošno sprejeto računovodsko prakso. Za izpolnjevanje in uveljavljanje teh računovodskih standardov je zadolžen zasebni subjekt, ki je neodvisen od vlade. Nova Zelandija je edina država na svetu, ki poročanje o vladnem finančnem položaju zaupa neodvisni agenciji.

Trenutno Nova Zelandija objavlja vladna finančna poročila, ki so podobna poročilom podjetij iz zasebnega sektorja. Vsebujejo bilanco stanja sredstev in obveznosti ter bilanco poslovanja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka, ki prikazuje prihodke in odhodke. Ta poročila, ki so neodvisno revidirana, imajo dve prednosti: zmanjšujejo možnost za davčne zvijače in vzpodbujajo vlade, da se osredotočijo na dolgoročnejshe posledice politik.

Ugotovili so, da poročanje v smislu računovodskih izkazov, ki temeljijo na načelu nastanka poslovnega dogodka, na celotnem vladnem nivoju ali na nivoju posameznih agencij, ne bo prineslo sprememb obnašanja, ki so potrebne za uresničitev vseh koristi finančnih in drugih reform, če ga ne bo spremljal tudi režim načrtovanja in priprave proračuna na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka. S tem se zagotovi, da se finančna učinkovitost načrtuje in ocenjuje na isti način. Samo poročanje na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka namreč ne prinese sprememb, kajti poročanje je le en vidik celotnega poslovnega cikla, ki vključuje načrtovanje, pripravo in izvrševanje proračuna ter poročanje.

Navedeni povzetek v zvezi z izkušnjami računovodenja v Novi Zelandiji sem povzela po prispevku »Otvoritev in zaključitev poslovnih knjig« Izkušnje Nove Zelandije, avtorja Ruth Richardson, finančnega ministra Nove Zelandije v letih od 1990-1993. Prispevek je objavilo Mednarodno združenje računovodij leta 1996.

6.4. Razvoj računovodenja v Sloveniji

Razvoj računovodenja v Sloveniji je opredeljen v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 – 2008, ki jo je sprejela Vlada Republike Slovenije v mesecu juniju 2005. Strategija pomeni nadgradnjo Politike vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, tako da je bolj ciljno naravnana in med drugim vsebuje tudi aktivnosti za doseganje tistih ciljev omenjene politike, ki v preteklem obdobju niso bili uresničeni. Splošni strateški cilj je izpolnitev zahtev veljavne zakonodaje na področju notranjega nadzora javnih financ v praksi, kar pomeni: »Pri

neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov se vzpostavi učinkovit in uspešen sistem finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja ter zagotovi njeno delovanje» (Strategija razvoja, točka 2.1.).

Finančno poslovanje zajema vzpostavitev in izvajanje:

- načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov,
- računovodenja in poročanja,
- varovanja sredstev pred izgubo, oškodovanji in goljufijami z namenom doseči zastavljene cilje proračunskega uporabnika.

Za izboljšanje in prenovo funkcije računovodenja so v strategiji predvidene naslednje aktivnosti oziroma cilji:

1. Izvedba pomembnih vsebinskih sprememb na področju računovodenja v javnem sektorju s postopnim uvajanjem računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, kar bo podlaga za neposredno poročanje v skladu z metodologijo ESA 95.
2. Sestavljanje popolne premoženjske bilance in ugotavljanje neto vrednosti ter s tem neposredno zagotavljanje podatkov za spremljanje državne finančne statistike GFS 2001.
3. Izboljšati kakovostno raven računovodske funkcije in strukturo javnih uslužbencev v računovodstvu, glede na izobrazbo in tudi glede na zahtevnost in obseg dela, kar je možno izvesti tudi na podlagi oblikovanja centraliziranih računovodskih služb za več manjših proračunskih uporabnikov.
4. S spremembo predpisov in z dodatnim specialističnim izobraževanjem zagotoviti, da je za računovodstvo (računovodjo) posameznega proračunskega uporabnika lahko odgovoren (pooblaščen) le računovodja z ustreznim nazivom – certifikatom – preizkušeni računovodja javnega sektorja. V obdobju od 2005 – 2008 naj bi ustrezno strokovno usposobili 200 računovodij javnega sektorja, ki bodo prejeli certifikat – preizkušeni računovodja javnega sektorja.

V kolikšni meri so se pričele izvajati aktivnosti za uresničitev zastavljenih ciljev ter v kakšnem obsegu so izpolnjeni nekateri od predpogojev, navedeni v točki 6.1., ki so pomembni za uspešno uvedbo računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, bom predstavila v nadaljevanju:

1. Usposabljanje vseh javnih uslužbencev s področja računovodstva

Navedeni pogoj se je deloma že pričel uresničevati. Slovenija je namreč sledila priporočilom mednarodnih institucij, izkoristila njihovo denarno pomoč in že v letu 2003 preko Centra za razvoj financ pričela z organiziranim izobraževanjem računovodij v javnem sektorju, s tem, da slušatelji po končanem izobraževanju prejmejo certifikat - preizkušeni računovodja javnega sektorja. Prva generacija je izobraževanje opravljala v angleškem jeziku, kar je bilo za mnoge interesente, ki bi se sicer vključili v izobraževanje, odbijajoči faktor. Število slušateljev se iz leta v leto povečuje. Ne glede na to pa je treba opozoriti tudi na problem neustrezne izobrazbe oziroma strukture zaposlenih v računovodstvu, predvsem pri manjših

proračunskih uporabnikov. Računovodstvo je bila dolga leta za mnoge predstojnike logistična služba, ki mora svoje naloge opraviti s čim manj vložki in s čim boljšimi izločki oziroma rezultati (Janc, 2005, str. 11).

Program izobraževanja v okviru projekta izobraževanje računovodij javnega sektorja v državah JV Evrope ima za cilj razviti znanje in sposobnosti, ki bodo omogočili javnim uslužbencem razumeti vsebino in praktično uporabo MRSJS, kakor tudi visoko kvaliteto mednarodno primerljivih poročil z potrebe boljšega odločanja v javnem sektorju. Naziv preizkušeni računovodja javnega sektorja bo mednarodno priznan (Dobovišek, 2003, str. 137).

Poleg izobraževanja za naziv preizkušenega računovodja javnega sektorja pa bo potrebno tudi sprotno dodatno izobraževanje in usposabljanje javnih uslužbencev v računovodstvu, bodisi z izobraževanjem na daljavo, organiziranjem seminarjev, s pripravo podrobnih navodil in tudi s samoizobraževanjem.

2. Poudarek nadzora nad rezultati in ne nad vložki

Za izpolnitev navedenega pogoja je potrebno, da Slovenija preide od tradicionalnega na k rezultatom usmerjeni proračun. V zvezi s tem je bila na Vladi Republike Slovenije sprejeta Informacija o vzpostavitvi sistema k rezultatom usmerjenega proračuna. Na podlagi navedenega dokumenta bo k rezultatom usmerjeni proračun možno izvesti na podlagi (Andoljšek, 2005, str. 54):

- pregleda in posodobitve programske klasifikacije proračuna;
- jasne določitve učinkov (output) in izidov (outcome) po ministrstvih ter meril učinkov in izidov na ravni programov in podprogramov. Po posameznih ministrstvih oziroma področjih bo potrebno določiti kazalnike učinkovitosti in uspešnosti;
- natančne razdelitve stroškov po programih in podprogramih z namenom pridobitve kvalitetnih informacij o financiranju posameznega programa. Določiti je potrebno kriterije za razdelitev tako neposrednih kot posrednih stroškov, ki se nanašajo na posamezen program;
- spremljanja izvajanja proračuna ter nadzora in priprave informacij o učinkovitosti in uspešnosti porabe sredstev za notranje in zunanje uporabnike. Vzpostaviti bo potrebno kakovostno analitsko službo, ki bo zbirala informacije in pripravljala poročila za pomoč pri operativnem odločanju, načrtovanju in spremljanju porabe sredstev.

Vzpostavitev k rezultatom usmerjenega proračuna ni možna v enem letu, lahko pa predvidevamo opazne spremembe na ravni javne porabe v treh letih. V prvi fazi je pomembno, da proračunski uporabniki kakovostno določijo cilje po podprogramih, kazalnike ciljev in ciljne vrednosti.

3. Povezava računovodenja in priprave proračuna

Slovenija pri računovodenju pravnih oseb javnega prava v veliki meri že izvaja računovodenje na osnovi nastanka poslovnega dogodka, saj spremembe ekonomskih kategorij po računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka že pripoznavajo javni zavodi, agencije in druge pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke in odhodke s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih neproračunskih virov. Za proračun države in občin, za neposredne uporabnike državnega in občinskih proračunov, javne sklade ter ZZZS in ZPIZ pa se pri evidentiranju sprememb ekonomskih kategorij uporablja modificirano računovodsko načelo denarnega toka, saj so v poslovnih knjigah tudi podatki o spremembah ekonomskih kategorij bilance stanja.

Povezava in primerjava proračunskega in računovodskega izkazovanja sprememb posameznih ekonomskih kategorij je vzpostavljena le na podlagi plačil in ne na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Obstoječi sistem davčnega knjigovodstva, sistem delitve nekaterih javnofinančnih prihodkov med različne osebe javnega prava (državni in občinski proračun, športne in humanitarne organizacije, itd.) ter sistem obračunavanja oziroma zaračunavanja javnofinančnih prihodkov v bližnji prihodnosti ne omogoča, da bi se tudi priprava in izvrševanje proračuna evidentirala na osnovi nastanka poslovnega dogodka. Problem predstavljajo javnofinančni prihodki, ki pripadajo tako državnemu kot občinskemu proračunu, na primer vplačila in vračila dohodnine, ki se deli v razmerju 65 : 35 med prihodke državnega in občinskih proračunov. Kot drugi primer lahko navedem koncesijsko dajatev od iger na srečo, ki se deli na invalidske in humanitarne organizacije, na športne organizacije, ter med prihodke proračuna države oziroma lokalne skupnosti. Odprto vprašanje je tudi, kaj bo predstavljalo podlago za pripoznavanje prihodkov po nastanku poslovnega dogodka in kdo bo vsem prejemnikom teh prihodkov posredoval ustrezne knjigovodske listine, ki bodo predstavljale osnovo za evidentiranje poslovnih dogodkov v poslovne knjige in s tem pripoznavanje prihodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Iz navedenega izhaja, da bi bila potrebna širša analiza vseh javnofinančnih prihodkov ter pravnih podlag, na osnovi katerih se ti javnofinančni prihodki vplačujejo, da bi lahko odgovorili na vprašanja: kako naj na novih podlagah poteka obračunavanje in plačevanje javnofinančnih prihodkov, katere knjigovodske listine naj ob nastalih poslovnih dogodkih nastanejo, katere knjigovodske listine bodo predstavljale osnovo za evidentiranje sprememb ekonomskih kategorij v poslovnih knjigah prejemnikov javnofinančnih prihodkov ter katere spremembe pravnih podlag so potrebne (Janc, 2005, str. 9).

Zaradi primerljivosti podatkov je potrebno ohraniti enoten sistem računovodenja in priprave ter izvrševanja proračuna, menim pa, da ga zaradi prej navedenih problemov zaenkrat ne smemo oziroma ne moremo spreminjati.

6.4.1. Predlog računovodenja na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka – evidenčno knjiženje

Na podlagi izkušenj v državah, ki so prešle na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka in problemov, na katere opozarjajo druge države, menim, da v Sloveniji še nismo pripravljeni na popolni prehod računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Predlagam, da cilje in aktivnosti v zvezi s prenovo računovodenja, ki so zastavljeni v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ, realiziramo postopoma oziroma v več korakih. Natančno je potrebno proučiti prednosti in slabosti računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka ter predpogoje, ki morajo biti izpolnjeni za uspešen prehod in šele nato sprejeti odločitve.

Predlagani koraki prehoda sistema računovodenja na načelo nastanka poslovnega dogodka:

1. Uvedba novih bilančnih shem

Predlagam, da se v prvem koraku bilančne sheme, tako za pripravo letnega poročila kot za pripravo zaključnega računa proračuna, prilagodijo oziroma uskladijo z novo metodologijo denarnega sklada GFS 2001. Nova metodologija predstavlja velik odmik od prejšnje metodologije in je popolnoma usklajena s Sistemom nacionalnih računov iz leta 1993 in Evropskim sistemom računov iz leta 1995 (ESR 1995).

Osnovno značilnost novega sistema lahko strnemo v naslednje:

Otvoritvena bilanca stanja + transakcije + drugi tokovi = zaključna bilanca stanja.

Otvoritvena bilanca stanja je povezana z zaključno bilanco stanja preko tokov. Vse spremembe v stanju sredstev in obveznosti so rezultat tokov.

GFS 2001 predvideva naslednje bilančne sheme:

- izkaz prihodkov in odhodkov,
- izkaz investicij (izkaz transakcij z nefinančnimi sredstvi),
- izkaz transakcij v finančnih sredstvih,
- izkaz transakcij v finančnih obveznostih,
- izkaz drugih ekonomskih tokov, ki vplivajo samo na spremembe v bilanci stanja ter
- bilanco stanja (začetna in končna bilanca stanja sredstev in virov sredstev).

Za izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov, ki so osnova za pripravo bilančnih shem, se še vedno ohranja načelo denarnega toka, čeprav GFS 2001 poudarja načelo nastanka poslovnega dogodka. Nove bilančne sheme bodo sestavni del letnega poročila in zaključnega računa proračuna.

Največja razlika glede na dosedanje bilančne sheme je v tem, da nakupi in prodaje stvarnega premoženja (opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev), zalog in strateških

rezerv niso vključeni v bilanco prihodkov in odhodkov, temveč so samostojna podbilanca - izkaz investicij. V bilanco prihodkov in odhodkov zaenkrat ne bi vključili stroškov obračunane amortizacije neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Izkaz transakcij v finančnih sredstvih je v bistvu enak dosedanjemu izkazu finančnih terjatev in naložb, izkaz transakcij v finančnih obveznostih pa je enak dosedanjemu izkazu financiranja. Izkaz drugih ekonomskih tokov vključuje podatke, ki so sedaj izkazani v prilogah k računovodskemu izkazu: stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanju in gibanju dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

2. Priprava bilance stanja proračuna

Istočasno z novimi bilančnimi shemami bi uvedli tudi bilanco stanja proračuna, ki izkazuje stanje vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev na začetku in koncu obračunskega obdobja in bo sestavni del letnega poročila in zaključnega računa proračuna. Ministrstvo za finance je bilanco stanja države pripravilo prvič v letu 2002 na priporočilo Računskega sodišča, čeprav pravne podlage za pripravo v zakonu o javnih financah ni. Računsko sodišče je pri preverjanju usklajenosti knjigovodskega stanja z dejanskim stanjem ugotovilo, da veliko neposrednih uporabnikov ni predložilo poročila o letnem popisu sredstev in obveznosti, katerega so dolžni izvesti po določbi 40. člena zakona o računovodstvu. Navedeno pomeni neusklajenost knjigovodskih podatkov z dejanskim stanjem. Računsko sodišče je izrazilo priporočilo, da se na podlagi sprememb zakona o javnih financah in zakona o računovodstvu bilanco stanja določi kot obvezni računovodski izkaz tudi za državo kot celoto in ne samo za neposredne uporabnike proračuna. Obenem je izrazilo priporočilo Vladi RS, da:

- zagotovi popolno izkazovanje bilančnih postavk sredstev in obveznosti, da bodo računovodski izkazi države prikazovali resnično in pošteno premoženjsko stanje;
- izda navodila proračunskim uporabnikom o vodenju analitičnih evidenc in letnem popisu sredstev in obveznosti ter usklajevanju knjigovodskega stanja z dejanskim stanjem (Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna Republike Slovenije za leto 2002, str. 21).

Na podlagi navedenih priporočil je Minister za finance izdal Navodilo o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS, ki jih zavezuje k organiziranju finančnega poslovanja tako, da bo zagotovljena gospodarnost upravljanja finančnega in stvarnega premoženja države, ki ga ima uporabnik v upravljanju. Ministrstvo za finance je pozvalo predstojnike proračunskih uporabnikov k izvedbi inventure sredstev in obveznosti do virov sredstev ter v zvezi s tem opravilo naslednje aktivnosti:

- organiziralo dodatno izobraževanje za vse neposredne uporabnike državnega proračuna o pomembnosti in postopkih izvajanja popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- pripravilo navodila o organiziranju in izvedbi popisa sredstev in obveznosti ter
- dopolnilo programsko opremo - aplikacijo MFERAC, ki omogoča sprotno evidentiranje osnovnih sredstev v analitično evidenco posameznih neposrednih uporabnikov proračuna (neodvisno od plačila obveznosti).

Glede na navedene aktivnosti ugotavljamo, da so podatki v bilancah stanja posameznih proračunskih uporabnikov iz leta v leto bolj usklajeni z dejanskim stanjem. Proračunski uporabniki se vedno bolj zavedejo pomembnosti izvedbe popisa. Navedeno vpliva na popolnost in pravilnost podatkov v bilancah stanja in predstavlja zadostno podlago za pripravo bilance stanja za proračun RS, ki mora izkazovati resnično in pošteno stanje premoženja države.

3. Uvedba načela nastanka poslovnega dogodka pri vseh neposrednih proračunskih uporabnikih – evidenčno izkazovanje

Načelo nastanka poslovnega dogodka se zagotovi pri evidenčnem izkazovanju prihodkov in odhodkov pri vseh neposrednih proračunskih uporabnikih na naslednji način:

- pri vseh neposrednih uporabnikih državnega proračuna se določi tudi evidenčno izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka na kontih skupine 46 in 76 z istočasno odobritvijo kontov na podskupinah 499 oziroma 799;
- načelo denarnega toka se ohrani pri izkazovanju prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov pri proračunu, vseh neposrednih uporabnikih državnega proračuna, ZZZS, ZPIZ in javnih skladih – drugih uporabnikih enotnega kontnega načrta;
- pri načrtovanju in izvrševanju proračuna ter pripravi zaključnega računa proračuna se obračunski sistem ne spreminja, upošteva se načelo denarnega toka.

Prednost navedenega predloga je, da ni potrebno spreminjati obstoječega sistema evidentiranja prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov pri drugih uporabnikih enotnega kontnega načrta, temveč se le dopolni z evidenčnim izkazovanjem. Zagotovljena je usklajenost in povezanost računovodenja na ravni države ter priprava in izvrševanje proračuna, kar zagotavlja enotno in transparentno poročanje. Pomembna prednost je tudi v tem, da se lahko izognemo dodatnim problemom pri zagotavljanju likvidnosti oziroma načrtovanju zadolževanja.

Slabost predloga vidim predvsem v zapletenosti sistema zaradi vodenja knjigovodskih evidenc po dveh načelih računovodenja in dodatnih stroškov zaradi prilagoditve informacijske tehnologije. Navedeni sistem je že uveden pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta, vendar ravno obratno, saj je evidenčno izkazovanje prihodkov in odhodkov po sistemu plačane realizacije (na kontih skupine 71 do 75 oziroma 40 do 44), osnovno spremljanje pa se izvaja po načelu nastanka poslovnega dogodka na kontih skupine 46 in 76.

Pri evidenčnem izkazovanju izdatkov je potrebno določiti še način evidentiranja oziroma evidenčnega izkazovanja stroškov obračunane amortizacije neopredmetenih dolgoročnih sredstev in osnovnih sredstev. Ali se bodo stroški amortizacije evidenčno izkazovali kot odhodek? Predlagam, da ne, ker bi to pomenilo previsoko oziroma dvojno evidenčno izkazovanje odhodkov, saj se bodo med odhodki evidenčno izkazovali stroški nabave novih osnovnih sredstev.

4. Uvedba načela nastanka poslovnega dogodka pri proračunu RS – evidenčno izkazovanje

Po uspešni uvedbi evidenčnega izkazovanja prihodkov in odhodkov v knjigah posameznih neposrednih uporabnikov in ob pogoju vzpostavljenih ustreznih analitičnih evidence terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov, predlagam, da se prouči smiselnost evidenčnega izkazovanja prihodkov in odhodkov v knjigi proračuna RS. Izkazovanje odhodkov bi v knjigi proračuna zagotovili na podlagi podatkov o evidenčno izkazanih odhodkih pri posameznih neposrednih uporabnikih, podatke o evidenčno izkazanih prihodkih pa na podlagi evidentiranih terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov pri posameznih neposrednih uporabnikih. Javnofinančni prihodki so prihodki proračuna, in ne prihodki posameznih neposrednih uporabnikov, zato jih moramo evidentirati le v knjigi proračuna in ne v knjigi posameznih neposrednih uporabnikov.

6.4.2. Vodenje analitičnih evidenc terjatev in obveznosti

Evidenčno spremljanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov pri vseh neposrednih uporabnikih državnega proračuna po načelu nastanka poslovnega dogodka je povezano oziroma bo vplivalo na vodenje analitičnih evidenc terjatev in obveznosti.

Evidentiranje terjatev

Trenutno se v poslovnih knjigah neposrednih uporabnikov evidentirajo predvsem terjatve za opravljene storitve iz naslova lastne dejavnosti ter terjatve iz naslova denarnih kazni in povprečnin, obračunanih na podlagi zakona o prekrških, terjatve iz naslova javnofinančnih prihodkov pa le pri Carinski upravi RS. Popolno in pravočasno evidentiranje vseh terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov bo potrebno zagotoviti na podlagi analitičnih evidenc terjatev, ki jih morajo vzpostaviti posamezni neposredni uporabniki državnega proračuna oziroma skrbniki in nadzorniki prejemkov proračuna. Podatke iz njihovih analitičnih evidenc bo potrebno v zbirnem znesku evidentirati v poslovne knjige posameznih neposrednih uporabnikov ter poslovno knjigo proračuna. Računovodske službe neposrednih uporabnikov naj bi najmanj trimesečno prejele iz analitičnih evidenc terjatev posameznih uporabnikov naslednje podatke: začetno stanje odprtih terjatev, skupen znesek obračunanih terjatev v obdobju poročanja, skupen znesek plačanih terjatev ter končno stanje odprtih terjatev na zadnji dan poročanja. Predlagam, da bi zagotovili avtomatski prenos zbirnih podatkov o stanju in prometu terjatev iz naslova posameznih javnofinančnih prihodkov v določenem obračunskem obdobju iz analitičnih evidenc neposrednih uporabnikov v glavno knjigo.

Predhodni pogoj za vzpostavitev popolnih in ustreznih analitičnih evidenc terjatev je opredelitev nastanka poslovnega dogodka in vrste knjigovodskih listin, ki bodo predstavljale podlago za pripoznanje in evidentiranje terjatev v poslovne knjige neposrednega uporabnika. Največ javnofinančnih prihodkov je obračunanih pri Davčni upravi RS in Carinski upravi RS. Carinska uprava RS ima že vzpostavljene analitične evidence, na podlagi katerih nam

trimesečno pošilja podatke o stanju odprtih terjatev na zadnji dan obračunskega obdobja, ne pa podatkov o vseh obračunanih terjatvah. Davčna uprava RS pa je še v fazi vzpostavljanja enotnega centralno organiziranega in vodenega sistema knjigovodskih evidenc davkov, na podlagi katerega bo zagotovila ustrezno zbiranje, evidentiranje, vodenje in izterjavo davkov po davčnih zavezancih in po posameznih vrstah davkov.

Evidentiranje obveznosti

Obveznosti do dobaviteljev oziroma upravičencev se evidentirajo v poslovne knjige posameznih neposrednih uporabnikov v skladu z določbami pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna RS, in sicer na podlagi originalne knjigovodske dokumentacije, ki jo finančna služba posreduje svoji računovodski službi v roku 10 dni po dnevu, ko je neposredni uporabnik prejel knjigovodsko listino oziroma najkasneje v roku 7 delovnih dni pred zapadlostjo obveznosti. Evidenčno izkazovanje odhodkov in drugih izdatkov bi lahko zagotovili:

- istočasno z evidentiranjem obveznosti do dobaviteljev oziroma upravičencev. Ker se obveznosti do upravičencev evidentirajo v poslovne knjige neposrednih uporabnikov takoj po prejemu dokumentacije in ne šele ob plačilu, že sedaj razpolagamo s podatki o odprtih obveznostih. Obstoječo shemo knjiženja prevzetih obveznosti (180/220) bi dopolnili z evidentiranjem na kontih odhodkov v podskupini 46 (46/499). Navedeno pomeni, da na strani obveznosti ne bi smelo biti večjih problemov za zagotovitev evidentiranja odhodkov in drugih izdatkov po načelu nastanka poslovnega dogodka;
- z vzpostavitvijo informacijske povezave podatkov o prejeti knjigovodski dokumentaciji, ki se nahaja v finančni službi neposrednega uporabnika in računovodsko službo. Če želimo zagotoviti pravočasno evidentiranje obveznosti in odhodkov na podlagi nastanka poslovnega dogodka (glede na to, da nekateri uporabniki knjigovodske dokumentacije ne pošiljajo pravočasno svoji računovodski službi) bo potrebno vzpostaviti informacijsko povezavo obeh sistemov - finančnega in računovodskega. Podlaga za evidentiranje obveznosti bi bili podatki iz evidence prejetih računov.

Tabela 6: Obračunane terjatve in obveznosti proračuna RS po stanju na dan 31.12.2005

(Zneski so v 000 sit)

Zap. št.	Vrsta terjatve oziroma obveznosti	Znesek - zapadlost do 31.12.05	Znesek - zapadlost v letu 2006	Skupni znesek na dan 31.12.2005
1.	Kratkoročne terjatve	8.379.193	42.580.662	50.959.855
2.	Dolgoročne terjatve	-	1.599.135	272.862.898
3.	Kratkoročne obveznosti	9.859.193	85.362.427	95.221.620
4.	Dolgoročne obveznosti	-	1.753.190	30.678.820
5.	Dolgoročne obveznosti - finančni najem			17.317.504

Vir: Analitične evidence neposrednih uporabnikov in pojasnila k zaključnemu računu

V tabeli 6 so prikazani podatki o odprtih terjatvah in obveznostih, ki so evidentirane v poslovnih knjigah neposrednih uporabnikov po stanju na dan 31.12.2005. Kratkoročne terjatve vključujejo podatke o evidentiranih terjatvah do kupcev in drugih kratkoročnih terjatvah. Največji delež kratkoročnih terjatev – 74,2 % oziroma 37.824 mio sit se nanaša na izkazane terjatve pri Carinski upravi RS, ki v svojih poslovnih knjigah izkazuje tudi terjatve do zavezancev za davčne in nedavčne prihodke. V okviru kratkoročnih obveznosti pa so upoštevani podatki o stanju kratkoročnih obveznosti do zaposlenih (predvsem iz naslova stroškov dela – plače za december 2005, izplačane 5.1.2006 v breme proračuna 2006), do dobaviteljev (za storitve in dobave blaga v letu 2005) in druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja. Največji delež izkazanih obveznosti je ugotovljen pri Ministrstvu za šolstvo in šport, in sicer 20.019 mio sit oziroma 21 % od vseh kratkoročnih obveznosti.

6.4.3. Vpliv na prilagoditev programske opreme za evidentiranje poslovnih dogodkov

Neposredni uporabniki državnega proračuna uporabljajo za vodenje računovodstva in proračunsko spremljanje vseh prihodkov in odhodkov od leta 1996 dalje enoten računovodski sistem – MFERAC. Dopolnitev računovodskega izkazovanja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka bo pomenila precejšnjo dopolnitev obstoječega informacijskega sistema. Zagotoviti bo potrebno skladno obravnavanje podatkov v različnih delih sistema. Podatki se morajo zajemati na enem mestu in morajo biti podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka ter za pripravo različnih informacij in poročil za vse nivoje odločanja. Informacijski sistem mora omogočiti pravočasno evidentiranje vseh poslovnih dogodkov ob njihovem nastanku ter podpirati delovne procese vseh uporabnikov. Dopolnitve bi morale zagotoviti oziroma omogočiti:

- evidenčno evidentiranje odhodkov neposrednih uporabnikov na podlagi prevzetih obveznosti oziroma nastanka poslovnega dogodka na kotnih skupine 46 – zaračunani odhodki ob istočasnem zapiranju na podkontih 499 – evidenčni promet odhodkov. Evidentiranje se izvede istočasno z evidentiranjem obveznosti do dobaviteljev na kontih skupine 18 in 22 ali na podlagi povezave računovodskih evidenc z evidencami v finančnih službah - prejetimi računi oziroma uvozom podatkov iz finančnih služb neposrednih uporabnikov;
- evidenčno evidentiranje prihodkov neposrednih uporabnikov na podlagi izdanih računov oziroma drugih ustreznih knjigovodskih listin na kontih skupine 76 – zaračunani prihodki od istočasnem zapiranju na kontih podskupine 799 – evidenčni promet prihodkov, in sicer istočasno z evidentiranjem terjatev na kontih skupine 12 in 28 oziroma transfernih prihodkov;
- evidenčno evidentiranje odhodkov in prihodkov proračuna na podlagi podatkov o evidenčno izkazanih odhodkih in prihodkih iz naslova lastne dejavnosti in drugih namenskih prihodkov ter terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov v knjigah neposrednih uporabnikov;
- informacijsko povezavo podatkov iz analitičnih evidenc terjatev neposrednih uporabnikov z glavno knjigo posameznega proračunskega uporabnika oziroma glavno

- knjigo proračuna;
- pripravo bilance stanja za proračun države na podlagi podatkov v bilancah stanja posameznih neposrednih uporabnikov. V bilanco stanja države se vključijo vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev neposrednih uporabnikov države na zadnji dan obračunskega obdobja. Vzpostaviti je potrebno ustrezne kontrole, ki bomo zagotovile pravilnost in popolnost podatkov.

6.4.4. Vpliv na izkaz prihodkov in odhodkov neposrednih uporabnikov in proračuna

Na podlagi evidenčnega knjiženja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka bodo neposredni uporabniki sestavili evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov. Podatki o evidenčno izkazanih prihodkih in odhodkih ne bodo primerljivi s podatki o prihodkih in odhodkih v izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov. Menim, da bodo razlike nastale predvsem zaradi navedenih razlogov:

1. V poslovne knjige neposrednih uporabnikov bo potrebno evidentirati vse poslovne dogodke, ki so nastali v obračunskem obdobju, in za katere smo prejeli verodostojne knjigovodske listine. Se pravi iz naslova opravljenih storitev, dobav blaga, investicij in investicijskega vzdrževanja ne glede na to, kdaj bo izvršeno plačilo obveznosti.
2. Obveznosti, ki se nanašajo na investicije, pri katerih je rok zapadlosti 60. dan od prejema dokumentacije, bodo vplivale na povečanje evidenčno izkazanih odhodkov. Dokumentacijo za plačilo navedenih obveznosti proračunski uporabniki praviloma dostavljajo svoji računovodski službi v skrajnem roku - 7 delovnih dni pred zapadlostjo obveznosti.
3. Tudi obračun plač in drugih stroškov dela za mesec december tekočega leta, ki so izplačane 5. januarja naslednjega leta, bo potrebno evidentirati med odhodke preteklega obračunskega obdobja. Evidenčni odhodki bodo v tem primeru praviloma višji iz naslova povečanja plač v tekočem obdobju v primerjavi s preteklim.

V okviru prihodkov neposredni uporabniki izkazujejo transferne prihodke, ki jih bomo evidenčno izkazovali v višini evidenčno izkazanih odhodkov, ter prihodke iz naslova lastne dejavnosti, pri katerih bodo v evidenčnem izkazu prihodkov in odhodkov ugotovljene razlike iz naslova evidentiranja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Evidenčno izkazovanje prihodkov in odhodkov neposrednih uporabnikov sem proučila in analizirala na primeru izkaza prihodkov in odhodkov Ministrstva za finance, Davčne uprave RS za leto 2005. Na podlagi podatkov iz bilance stanja ter analitičnih evidenc terjatev in obveznosti sem pripravila evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov Davčne uprave RS za leto 2005, ki je v prilogi specialističnega dela. Ugotovila sem, da so evidenčno izkazani odhodki višji od dejansko realiziranih odhodkov, in sicer zaradi višji plač in drugih izdatkov javnih uslužbencev ter prispevkov delodajalca za socialno varnost. Evidenčno izkazani prihodki so enaki evidenčnim odhodkom, razen prihodkov iz naslova lastne dejavnosti. Presežek prihodkov nad odhodki je ugotovljen iz naslova opravljanja lastne dejavnosti in je v evidenčnem izkazu za leto 2005 precej višji od dejansko doseženega. Evidenčni izkaz

prihodkov in odhodkov je pripravljen na podlagi knjiženih poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah Davčne uprave RS. Navedene ugotovitve so zato predvidene oziroma ocenjene.

Kakšen naj bi bil vpliv evidenčnega izkazovanja prihodkov in odhodkov na izkaz prihodkov in odhodkov proračuna RS nisem mogla analizirati, ker ne razpolagam s podatki o obračunanih in odprtih terjatvah iz naslova javnofinančnih prihodkov iz razlogov, ki so navedeni v poglavju 6.4. Navedeni vpliv bi morali podrobno proučiti in analizirati na podlagi podatkov iz davčnega knjigovodstva z upoštevanjem časovnih vrst za daljše obdobje. Analiza podatkov enega obračunskega obdobja ne bi dala ustreznih rezultatov. Kot zanimivost lahko navedem le to, da je iz knjigovodskih evidenc Generalnega davčnega urada razvidno, da so izvršena plačila v letu 2005 iz naslova javnofinančnih prihodkov državnega proračuna precej višja od obračunanih prihodkov, plačila ostalih dveh blagajn – ZZZS in ZZPIZ, pa so bistveno nižja od obračunanih prihodkov. Navedeno kaže, da je bila Davčna uprava pri izterjavi že zapadlih terjatev v letu 2005 zelo uspešna.

7. PREDLAGANE SPREMEMBE PREDPISOV

Zaradi uvedbe računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka in predlogov, ki sem jih navedla v prejšnjem poglavju, bo potrebno dopolniti Zakon o javnih financah ter Zakon o računovodstvu in nekaj podzakonskih predpisov.

7.1. Predlagane spremembe zakona o javnih financah

Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02 in 110/02) ureja sestavo, pripravo in izvrševanje proračuna RS in proračunov lokalnih skupnosti, zadolževanje in dajanje poroštva, računovodstvo, notranji nadzor javnih financ, proračunsko inšpiciranje ter določa pravila upravljanja s finančnim premoženjem države in občin.

S področja računovodstva in priprave letnih poročil bodo potrebne naslednje dopolnitve zakona o javnih financah:

- uvedba novih bilančnih shem v skladu z GFS 2001 (podrobno opredeljeno v predlaganih spremembah zakona o računovodstvu);
- izenačitev roka za predložitev letnega poročila Agenciji za javnopravne evidence in storitve z družbami zasebnega sektorja - tri mesece po preteku poslovnega leta. AJPES-u se predloži le računovodsko poročilo;
- opredelitev poslovnega poročila neposrednih in posrednih uporabnikov kot poročila o doseženih ciljih in rezultatih;
- vključitev bilance stanja v sestavni del letnega poročila za proračun in zaključnega računa proračuna;
- opredelitev pooblaščenega računovodja in preizkušenega računovodja javnega sektorja (certifikat preizkušenega računovodja javnega sektorja).

Poleg navedenih sprememb s področja računovodstva, pa so predvidene spremembe zakona o javnih financah tudi na ostalih področjih, in sicer v zvezi z opredelitvijo sektorja države, zadolževanjem in enotnim zakladniškim računom, proračunskim skladom, pripravo proračuna in finančnega načrta, fiskalnim pravilom ter upravljanjem s sredstvi evropskega proračuna.

7.2. Predlagane spremembe zakona o računovodstvu

Zakon o računovodstvu je bil tako kot zakon o javnih financah sprejet v letu 1999 in se uporablja od 1. januarja leta 2000 dalje. V celotnem obdobju ni bil niti enkrat spremenjen ali dopolnjen, zato ga je potrebno dopolniti že zaradi razvoja celotnega sistema javnih financ in računovodenja, ne glede na predlagane spremembe računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Upoštevati je namreč potrebno spremembe v zvezi z novimi pojmovanji in izrazi, ki bodo omogočale večjo razumljivost zakona, ter nekatere spremembe novih SRS.

Predlagane spremembe zakona o računovodstvu sem razdelila v naslednja dva sklopa:

1. Letno poročilo, novi izrazi in pojmovanja ter večja razumljivost zakona

- doda se obrazložitev posameznih izrazov, ki se pojavljajo v zakonu: pravne osebe, neposredni uporabniki, posredni uporabniki, načelo fakturirane realizacije oziroma nastanka poslovnega dogodka, načelo plačane realizacije oziroma denarnega toka;
- naslov III. poglavja – prihodki in odhodki se uskladi z opredelitvijo v zakonu o javnih financah - »prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki«;
- naslov V. poglavja »računovodski izkazi in letno poročilo« se spremeni v »letno poročilo«. Spremeni se pojem letnega poročila, vsebina računovodskega poročila oziroma bilančne sheme, ki se uskladijo z GFS 2001, in sicer: Pravne osebe sestavljajo letno poročilo, ki je sestavljeno iz računovodskega poročila in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo je sestavljeno iz računovodskih izkazov: bilance stanje, izkaza prihodkov in odhodkov in pojasnil k izkazom. Pojasnila k izkazom so naslednja: izkaz investicij, izkaz finančnih terjatev in naložb, izkaz financiranja in pisne računovodske informacije. Poslovno poročilo je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.
- rok za predložitev letnega poročila Agenciji za javnopravne evidence in storitve se izenači z družbami zasebnega sektorja, kar pomeni, da se spremeni iz najpozneje v roku dveh mesecev po preteku poslovnega leta v najpozneje v roku treh mesecev po preteku poslovnega leta;
- naslov X. poglavja – revalorizacija se spremeni v skladu s SRS tako, da se glasi: prevrednotenje sredstev.

2. Evidenčno knjiženje neposrednih uporabnikov po načelu nastanka poslovnega dogodka

- v III. poglavju – prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki se predpiše obvezno evidenčno knjiženje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov neposrednih uporabnikov enotnega kontnega načrta na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka.

7.3. Predlagane spremembe podzakonskih predpisov

Na podlagi predlaganih sprememb zakona o javnih financah ter zakona o računovodstvu bo potrebno spremeniti naslednje podzakonske akte:

- navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna – med izkaze zaključnega računa proračuna se vključi bilanca stanja proračuna;
- pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava – spremeni se naziv in obrazložitev kontov skupine 46 in 76, ker bodo navedene podkote uporabljali tudi neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov za evidenčno izkazovanje in ne le določeni uporabniki enotnega kontnega načrta ter obrazložitev kontov podskupine 499 in 799 – evidenčni promet odhodkov in prihodkov; dopolnitve kontov, potrebnih za evidentiranje in izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov za novo bilančno prilogo – izkaz investicij in zalog;
- pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava - določiti pripravo naslednjih izkazov in prilog: bilanca stanja za proračun države in občin, evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka za druge uporabnike – neposredne uporabnike; izkaz investicij za vse uporabnike enotnega kontnega načrta;
- pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS – rok za posredovanje dokumentacije računovodski službi je 10 dni po prejemu dokumentacije in ne več najkasneje 7 delovnih dni pred zapadlostjo. Navedena dopolnitev bo zagotovila pravočasno evidentiranje obveznosti do dobaviteljev in evidenčno izkazovanje odhodkov.

8. SKLEP

V svetu se v javnem sektorju uporabljata dva koncepta računovodenja. Po prvem konceptu – načelo denarnega toka, se poslovni dogodki, ki imajo za posledico spremembo vrednosti ekonomskih kategorij (prihodkov in drugih prejemkov, odhodkov in drugih izdatkov), evidentirajo takrat, ko pride do prejema oziroma izplačila sredstev. Navedeni model je tradicionalen, zelo enostaven in se ne uporablja le pri računovodenju, temveč tudi pri načrtovanju in izvrševanju proračuna ter pripravi zaključnega računa proračuna. Pomanjkljivost navedenega modela je, da ne zagotavlja celovitejših informacij za potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov.

Drugi koncept – načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se spremembe posameznih ekonomskih kategorij evidentirajo v poslovne knjige takrat, ko je poslovni dogodek nastal. Navedeni koncept v zadnjem času poudarjajo številni ugledni strokovnjaki, Mednarodno združenje računovodij, priporočajo pa ga tudi Mednarodni standardi računovodskega poročanja. Prednost navedenega modela naj bi bile popolne informacije o finančnem

položaju, o sredstvih in obveznostih do virov sredstev, kar bi izboljšalo sistem upravljanja ter zagotovilo uspešno, učinkovito in gospodarno porabo javnih sredstev. Uvedba navedenega sistema pa je zelo draga in zamudna predvsem zaradi prilagoditve informacijske tehnologije in dodatnega izobraževanja javnih uslužbencev s področja računovodstva, zahteva precej virov iz drugih dejavnosti, velike spremembe na ravni organizacije, postopkov in odgovornosti vodilnih javnih uslužbencev.

Glede na izkušnje drugih držav pri uvajanju sistema računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, predvsem Velike Britanije, Švedske in Nove Zelandije, ki so ugotovile tudi precej pomanjkljivosti, je priporočljivo preiti na novi sistem računovodenja postopoma, na osnovi podrobne analize vseh prednosti in slabosti ter predpogojev, ki so osnova za uspešen prehod. Zaradi enotnega poročanja je pomembno zagotoviti usklajeni sistem računovodenja in priprave ter izvrševanja proračuna ter večji nadzor nad rezultati in ne nad vložki. Večina držav OECD še vedno uporablja računovodsko načelo denarnega toka tako za pripravo in izvrševanje proračuna kot za računovodenje. Menim, da bo prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka v vseh državah OECD dolgotrajen. Različni sistemi računovodenja ne omogočajo primerljivosti podatkov v računovodskih izkazih in pojasnilih med posameznimi državami, članicami EU, vendar kljub temu menim, da enotnega sistema ne bi bilo smiselno predpisati z uredbo EU.

Precej držav uporablja modificirano načelo nastanka poslovnega dogodka oziroma plačane realizacije, ki je značilen tudi za Slovenijo in Hrvaško. V Sloveniji je upoštevano načelo nastanka poslovnega dogodka pri izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev pri vseh uporabnikih enotnega kontnega načrta ter prihodkov in odhodkov pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta. Dograditev sistema računovodenja po načelu denarnega toka z evidenčnim izkazovanjem prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov po načelu nastanka poslovnega dogodka za vse neposredne uporabnike proračunov bo omogočilo na podlagi dodatnih informacij boljše upravljanje s sredstvi, vsekakor pa tudi cenejšo reformo računovodenja.

Pomemben napredek v sistemu računovodenja bomo dosegli z uskladitvijo bilančnih shem z novo metodologijo denarnega sklada GFS 2001, ki bodo osnova za pripravo zaključnega računa proračuna in računovodskih izkazov oziroma letnega poročila. Priprava bilance stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev proračuna RS bo omogočila transparentno poročanje notranjim in zunanjim uporabnikom o stvarnem in finančnem premoženju države. Pogoj za to pa je vzpostavitev popolne evidence sredstev in ustreznih analitičnih evidenc terjatev in obveznosti ter avtomatski prenos podatkov v glavno knjigo posameznega proračunskega uporabnika in glavno knjigo proračuna. Vzpostaviti oziroma dograditi je potrebno integrirani računovodski sistem, na podlagi katerega se bodo podatki vnašali na enem mestu in preko sistema prenašali oziroma izvažali v vse nadaljnje procese in faze ter omogočali pripravo ustreznih podatkov in informacij za vse nivoje odločanja. Računovodski sistem mora omogočiti evidentiranje poslovnih dogodkov tako po načelu denarnega toka, kot po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Vsekakor pa še nismo zreli, da bi računovodska poročila (izkaz prihodkov in odhodkov), ki kažejo rezultate poslovanja – presežek prihodkov nad odhodki oziroma presežek odhodkov nad prihodki, pripravljali po načelu nastanka poslovnega dogodka. V tem primeru obstaja velika verjetnost, da bo v izkazu prihodkov in odhodkov proračuna RS izkazan presežek prihodkov nad odhodki, likvidnih sredstev za plačilo tekočih obveznosti pa zaradi neplačanih terjatev iz naslova javnofinančnih prihodkov ne bo. Finančna sredstva bo potrebno zagotoviti z dodatnim zadolževanjem. Zato menim, da bi podatke oziroma informacije o obračunanih prihodkih in odhodkih po načelu nastanka poslovnega dogodka pripravljali in posredovali kot posebna pojasnila k računovodskim izkazom oziroma kot evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov.

Iz izkušenj drugih držav je razbrati, da večina držav, ki so uvedle sistem računovodenja po nastanku poslovnega dogodka, ne uporablja dodatnih informacij za sprejemanje odločitev pri upravljanju s sredstvi. Menim, da je velik problem tudi v razumevanju samega sistema računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka. Kvalitete informacij ni mogoče izboljšati le z uvedbo sistema računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, temveč na podlagi pravočasnega, pravilnega in popolnega evidentiranja poslovnih dogodkov, ki vplivajo na spremembe ekonomski kategorij in omogočajo pripravo bilance stanja, ki mora izkazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Za konec pa še zaključne misli Odbora za javni sektor Mednarodne zveze računovodij: Prehod na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka je dolgoročni projekt. Iz mednarodnih izkušenj izhaja, da je za spremembo računovodskega sistema in izvajanje reform potrebno od 8 do 10 let. Če prehod na sistem računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dohodka ne bo izveden tudi pri načrtovanju in izvrševanju proračuna, se bo pojavilo vprašanje, kako zagotoviti uskladitev podatkov računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki se jih spremlja mesečno ali trimesečno, z enakovrednimi številkami v proračunu na podlagi plačil. Zato je uvedba računovodenja na podlagi nastanka poslovnega dogodka precej tvegana.

Glede na navedeno ter na podlagi proučevanj in analize podatkov o evidenčnem izkazovanju prihodkov in odhodkov za leto 2005 ocenjujem, da se tehtnica glede odločitve za ali proti uvedbi sistema računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka pri neposrednih uporabnikih proračuna močno nagiba proti uvedbi novega sistema. Potrebne bodo še bolj podrobne analize, predvsem v povezavi z javnofinančnimi prihodki in stroški uvedbe novega sistema računovodenja, ki bodo zadostna podlaga za sprejem ustreznih odločitev.

9. LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. Andoljšek Žiga: Aktivnosti MF (vlade) za izboljšanje programskega pristopa pri pripravi in poročanju o izvrševanju državnega proračuna. Zbornik referatov VII. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Kako do vzdržnih in preglednih javnih financ). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 51-59.
2. Blondal Jan: Issues in accrual budgeting. Organisation for Economic Co-operation and Development, Working Party of Senior Budget Officials, Madrid, 2004.
3. Čižman Milenka: O spremembah in novostih v predpisih za uporabnike enotnega kontnega načrta v letu 2005. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana : Zveza ekonomistov, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005, 11, str. 113 - 124.
4. Čižman Milenka: Vsebina letnih poročil drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005, 12.
5. Diamond Jack: Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? IMF Working Paper WP/02/240: International Monetary Fund, 2002. str. 18-20.
6. Dobovišek Mira: Izobraževanje računovodij javnega sektorja – nujna potreba vsake moderne države. Zbornik referatov V. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 133-140.
7. Hepworth Noel: The European experience of and attitudes to the development of international accounting standards. London, 2001.
8. Janc Marija: Ureditve knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. 7. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 1 – 17.
9. Janc Marija: Kdaj in kako do obračunskega računovodskega sistema v javnih financah. Zbornik referatov VII. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Kako do vzdržnih in preglednih javnih financ). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005. str. 141-155.
10. Janc Marija: Prve izkušnje z javnim računovodstvom po uveljavitvi zakona o računovodstvu. Zbornik referatov III. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 51-61.
11. Jones George: Resource Accounting And Budgeting: Another False Trail? Occasional Paper no. 3: Perspectives on Accrual Accounting. New York: International Federation Of Accountants, 1996, str. 34.
12. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih Zbornik referatov III. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151-167.

13. Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. Zbornik referatov IV. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Dvoletni državni proračun in izvajanje zakona o računskem sodišču). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002.
14. Kavčič Slavka: Gradivo za specialistični študij Revizija, računovodstvo in davčno svetovanje pri predmetu: Računovodstvo proračunskih uporabnikov, Ljubljana. 2005.
15. Korpič Horvat Etelka: Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi. 8. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 1-16.
16. Logar Romana: Računovodstvo države - iluzija nastanka poslovnega dogodka ali stvarnost denarnih tokov. Zbornik referatov 38. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.
17. Lundqvist Kristina: Accrual Accounting in Swedish Central Government: The Swedish Financial Management Authority. Ekonomistyrningsverket, 2001.
18. Premchand A.: Government Budgeting and Expenditure controls, Theory and practice. Washington D.C.: International monetary found, 1989. 387 str.
19. Pleskovič Primož: Bilance sektorja država v Sloveniji v letu 2003. Magistrsko delo. Ljubljana: Univerza v Ljubljani - Ekonomska fakulteta, 2005. 76 str.
20. Richardson Ruth: Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience. Perspectives on Accrual Accounting. International Federation of Acontants, Public Sector Committee, 1996, str. 5-11.
21. Strom Sten: Full Accrual Government Accounting in Sweden. Perspectives on Accrual Accounting. International Federation of Acontants, Public Sector Committee, 1996, str. 25-32.
22. Štrekelj Vlado, Čizman Milenka: Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana : Zveza ekonomistov, finančnikov in revizorjev Slovenije, 3, 2006, str. 106 -133.
23. Turk, Melavc: Praktikum za računovodstvo z rešitvami. Ljubljana, Mozirje, Kranj : Moderna organizacija, 1994, 209 str.
24. Vašiček Vesna: Stanje i perspektive razvoja računovodstva proračuna iu zemljama u tranziciji - s osvrtom na Hrvatsku i BIH; gradivo za specialistični študij Revizija, računovodstvo in davčno svetovanje pri predmetu: Računovodstvo proračunskih uporabnikov, Ljubljana. 2005. 14 str.
25. Vašiček Vesna, Maletič Ivana: Zahtjevi globalizacije računovođama: Harmonizacija proračunskog računovodstva s međunarodnim računovodstvenim standardima i statistikom državnih financija; gradivo za specialistični študij Revizija, računovodstvo in davčno svetovanje pri predmetu: Računovodstvo proračunskih uporabnikov, Ljubljana. 2005. 23 str.
26. Vencelj Stane: Nova metodologija javnih financ mednarodnega denarnega sklada (GFS 2001) in potrebne spremembe v izkazovanju bilanc širšega sektorja države v RS. Ministrstvo za finance. Ljubljana, 2006.

27. Zafred Jasna Ida: Mednarodni računovodski standardi za javni sektor; gradivo za specialistični študij Revizija, računovodstvo in davčno svetovanje pri predmetu Računovodstvo proračunskih uporabnikov, Ljubljana, 2005. 17. str.
28. Zemljič Petra: Razmerje med neposrednimi in posrednimi uporabniki državnega in občinskih proračunov o zakonu o javnih financah. Zbornik referatov II. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Državno revidiranje in novosti v javnih financah). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 101-120.
29. Zemljič Petra: Načrtovanje in poročanje o doseženih ciljih in rezultatih. Zbornik referatov III. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju (Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 19-35.
30. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana : Zveza ekonomistov, finančnikov in revizorjev Slovenije, 3, 2006, str. 80 – 105.
31. Wynne Andy, Head of Public Sektor Tehnical Issues, ACCA: Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting, 2004.

Viri:

1. ESA 1995, European System of Accounts 1995. B.k: Eurostat 1995, 384 str.
2. Government Financial Reporting. New York: International Federation of Accountants, 2000. 284 str.
3. Government Finance Statistics Manual 2001, Washington: International Monetary Found, 2001.
4. IFAC: Handbook of International Public Sector of Accounting Standards Board Pronouncements. New York: International Federation of Accountants, 2005. 823 str.
5. Issues in Accrual Budgeting. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid: OECD, 2004, str. 14-16.
6. Interna gradiva Ministrstva za finance Republike Slovenije.
7. Interna gradiva Davčne uprave Republike Slovenije.
8. Komisija evropskih skupnosti: Posodobitev računovodskega sistema Evropskih skupnosti. Bruselj, 2002. 63. str
9. Kodeks računovodskih načel, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. 1998.
10. Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 112/05).
11. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskih proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01).
12. Navodilo o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS.

13. Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje Slovenije. Vlada Republike Slovenije. Ljubljana, 2005. 78 str.
14. Public Sector Committee: Perspectives on Accrual Accounting. International Federation of Accountants, 1996.
15. Podatki iz analitičnih evidenc neposrednih uporabnikov državnega proračuna.
16. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04 in 13/05).
17. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04).
18. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04 in 117/05).
19. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 45/05).
20. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).
21. Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin (Uradni list RS, št. 26/03).
22. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/06).
23. Proračunski priročnik 2006 – 2007. Interno gradivo Ministrstva za finance, 2005.
24. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (Uradni list RS, št. 118/05).
25. Spletna stran Ministrstva za finance Republike Slovenije:
<http://www.gov.si/mf/slov/sjr/sjr.htm>.
26. Sheme knjiženja neposrednih uporabnikov državnega proračuna: gradivo Ministrstva za finance.
27. Spletna stran Računskega sodišča Republike Slovenije: <http://www.rs-rs.si> - Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2002 št. 1201-1/2003-68 z dne 9.9.2003.
28. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008 (gradivo Ministrstva za finance za obravnavo na seji Vlade RS, junij 2005).
29. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02 in 110/02).
30. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02).
31. Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leti 2005 in 2006 (Uradni list RS, št. 116/05).
32. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 8/96, 36/00).

SEZNAM PRILOG:

Priloga 1: IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DRUGIH UPORABNIKOV - DAVČNA UPRAVA RS, LJUBLJANA (IZVLEČEK) od 1.1. do 31.12.2005

Priloga 2: EVIDENČNI IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DRUGIH UPORABNIKOV - DAVČNA UPRAVA RS, LJUBLJANA od 1.1. do 31.12.2005

**PRILOGA 1: IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DRUGIH UPORABNIKOV -
DAVČNA UPRAVA RS, LJUBLJANA (IZVLEČEK) od 1.1. do 31.12.2005**

(zneski so v 000 sit)

Vrsta prihodkov in odhodkov	2005	2004
I. SKUPAJ PRIHODKI	21.336.339	20.642.293
1. TEKOČI PRIHODKI	313.832	448.418
1. a DAVČNI PRIHODKI	0	0
1. b NEDAVČNI PRIHODKI - PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV	313.832	448.418
2. KAPITALSKI PRIHODKI	0	0
3. PREJETE DONACIJE	0	0
4. TRANSFERNI PRIHODKI	21.022.507	20.193.875
4. a TRANSFERNI PRIHODKI IZ DRUGIH JAVNOFINANČNIH INSTITUCIJ - iz državnega proračuna	21.022.507	20.193.875
5. PREJETA SREDSTVA IZ EVROPSKE UNIJE	0	0
II. SKUPAJ ODHODKI	21.263.964	20.528.881
1. TEKOČI ODHODKI	19.526.526	18.397.238
1. a PLAČE IN DRUGI IZDATKI ZAPOSLENIM	11.880.143	11.185.131
1. b PRISPEVKI DELODAJALCEV ZA SOCIALNO VARNOST	1.918.335	1.871.648
1. c IZDATKI ZA BLAGO IN STORITVE	5.728.048	5.340.459
1. d PLAČILA DOMAČIH OBRESTI	0	0
1. e PLAČILA TUJIH OBRESTI	0	0
1. f REZERVE	0	0
2. TEKOČI TRANSFERI	0	0
3. INVESTICIJSKI ODHODKI	1.737.438	2.131.643
3. a NAKUP IN GRADNJA OSNOVNIH SREDSTEV	1.737.438	2.131.643
4. INVESTICIJSKI TRANSFERI	0	0
5. PLAČILA SREDSTEV V PRORAČUN EU	0	0
III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (iz naslova opravljanja lastne dejavnosti)	72.375	113.412
III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	0	0
Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	2.581	2.530

PRILOGA 2: EVIDENČNI IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DRUGIH UPORABNIKOV - DAVČNA UPRAVA RS, LJUBLJANA od 1.1. do 31.12.2005

(zneski so v 000 sit)

Vrsta prihodkov in odhodkov	2005	2004
I. SKUPAJ PRIHODKI	21.847.650	21.097.460
1. TEKOČI PRIHODKI	388.498	515.007
1. a DAVČNI PRIHODKI	0	0
1. b NEDAČNI PRIHODKI - PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV	388.498	515.007
2. KAPITALSKI PRIHODKI	0	0
3. PREJETE DONACIJE	0	0
4. TRANSFERNI PRIHODKI	21.459.152	20.582.453
4. a TRANSFERNI PRIHODKI IZ DRUGIH JAVNOFINANČNIH INSTITUCIJ - iz državnega proračuna	21.459.152	20.582.453
5. PREJETA SREDSTVA IZ EVROPSKE UNIJE	0	0
II. SKUPAJ ODHODKI	21.722.552	20.972.970
1. TEKOČI ODHODKI	20.198.036	18.967.750
1. a PLAČE IN DRUGI IZDATKI ZAPOSLENIM	12.823.835	11.679.941
1. b PRISPEVKI DELODAJALCEV ZA SOCIALNO VARNOST	2.023.785	2.007.350
1. c IZDATKI ZA BLAGO IN STORITVE	5.350.416	5.280.459
1. d PLAČILA DOMAČIH OBRESTI	0	0
1. e PLAČILA TUJIH OBRESTI	0	0
1. f REZERVE	0	0
2. TEKOČI TRANSFERI	0	0
3. INVESTICIJSKI ODHODKI	1.524.516	2.005.220
3. a NAKUP IN GRADNJA OSNOVNIH SREDSTEV	1.524.516	2.005.220
4. INVESTICIJSKI TRANSFERI	0	0
5. PLAČILA SREDSTEV V PRORAČUN EU	0	0
III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (iz naslova opravljanja lastne dejavnosti)	125.098	124.490
III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	0	0
Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	2.581	2.530